

# LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

## Normativa e prassi in sintesi

Le novità del Decreto di Agosto

*di Centro studi tributari* 3

Con la circolare n. 25/E si chiude il giro dei chiarimenti sul Decreto Rilancio

*di Centro studi tributari* 25

Normativa e prassi in sintesi

37

## Giurisprudenza in sintesi

59

## Il focus giurisprudenziale

Distinguere le mere nullità dalla radicale inesistenza della notificazione, con un *flash* sulla nuova modulistica per settembre

*di Mara Pilla* 74

## PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

Informatica e telematica: la *roulette* delle eccezioni e il buon senso delle decisioni. Non sempre

*di Mara Pilla* 78

## Focus

Immobili detenuti da non residenti: aspetti fiscali e obblighi dichiarativi

*di Laura Fava* 83

## Dichiarazioni

Prospetto del capitale e riserve

*di Carlo Bertacca* 94

## Riscossione

Decreto di agosto e Decreto Rilancio: il combinato disposto ai fini della riscossione

*di Gianfranco Antico* 108

## **Iva**

La sospensione Iva per i trasferimenti intra UE di beni in conto noleggio

*di Marco Peirola* 117

## **Societario**

Proroga al 1° settembre 2021 delle misure di allerta previste dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza

*di Giuseppe Rodighiero* 125

## **Schemi di sintesi**

Superbonus 110% 131

## **Il caso risolto**

Per gli studi associati la restituzione del beneficio può avvenire senza applicazione delle sanzioni

*di Centro studi tributari* 132

## **Scadenzario**

Principali scadenze dal 1° al 15 settembre 2020 136

## La circolare tributaria n. 33/2020

# Le novità del Decreto di Agosto

di Centro studi tributari

Il D.L. 104/2020 rubricato “*Misure urgenti per il sostegno e il rilancio dell’economica*”, ribattezzato Decreto di Agosto, quinto intervento del Governo quale risposta al perdurare della crisi da Covid-19, è stato pubblicato sul S.O. della Gazzetta Ufficiale n. 203 del 14 agosto 2020, e deve essere letto in connessione con l’errata corrige successivamente pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 204 del 17 agosto 2020.

Di seguito si offre un quadro sintetico delle principali novità di interesse, rimandando, per gli approfondimenti, all’articolo presente nel presente numero e nei successivi.

– Articolo	– Contenuto
<a href="#">Articolo 1</a>	<p><b>Nuovi trattamenti di cassa integrazione ordinaria, assegno ordinario e cassa integrazione in deroga</b></p> <p>L’articolo 1, D.L. 104/2020, modifica in modo strutturale l’impianto normativo in materia di ammortizzatori sociali connessi all’emergenza epidemiologica da Covid-19 (Cigo, Cigd, Aso e Cisoa), in primo luogo rideterminando il numero massimo di settimane richiedibili dal 13 luglio al 31 dicembre 2020 per un ammontare di 18 settimane complessive, distinte in 2 segmenti di 9 settimane e, azzerando il conteggio di quelle richieste e autorizzate per i periodi fino al 12 luglio 2020, ai sensi della precedente disciplina dettata dai D.L. 18/2020 (convertito dalla L. 27/2020), e 34/2020 (convertito dalla L. 77/2020).</p> <p>Restano da conteggiare nelle 18 settimane, in particolare alle prime 9, previste dalla norma in commento i periodi di integrazione, già richiesti e autorizzati ai sensi delle precedenti disposizioni, che si collocano, anche parzialmente, in periodi successivi al 12 luglio 2020.</p> <p>Come detto, le 18 settimane sono distinte in 2 segmenti: le seconde ulteriori 9 settimane di trattamenti sono riconosciute esclusivamente ai datori di lavoro ai quali sia stato già interamente autorizzato il precedente periodo di 9 settimane, decorso il periodo autorizzato.</p> <p>Le ulteriori 9 settimane risultano essere soggette a un contributo addizionale, che il datore di lavoro è tenuto a versare a partire dal periodo di paga successivo al provvedimento di concessione dell’integrazione salariale, determinato sulla base del raffronto tra il fatturato aziendale del primo semestre 2020 e quello del corrispondente semestre 2019, pari:</p> <p>a) al 9% della retribuzione globale che sarebbe spettata al lavoratore per le ore di lavoro non prestate durante la sospensione o riduzione dell’attività lavorativa,</p>

per i datori di lavoro che hanno avuto una riduzione del fatturato inferiore al 20%;

b) al 18% della retribuzione globale che sarebbe spettata al lavoratore per le ore di lavoro non prestate durante la sospensione o riduzione dell'attività lavorativa, per i datori di lavoro che non hanno avuto alcuna riduzione del fatturato.

Il contributo addizionale non è dovuto dai datori di lavoro che hanno subito una riduzione del fatturato pari o superiore al 20% e per coloro che hanno avviato l'attività di impresa successivamente al 1° gennaio 2019.

Ai fini dell'accesso alle ulteriori 9 settimane, il datore di lavoro deve presentare all'Inps domanda di concessione nella quale autocertifica la sussistenza dell'eventuale riduzione del fatturato che determina l'esonero, ovvero l'aliquota del contributo addizionale: in mancanza di autocertificazione, si applica l'aliquota del 18%.

Le domande di accesso ai trattamenti previsti dal D.L. 104/2018 devono essere inoltrate all'Inps, a pena di decadenza, entro la fine del mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione o di riduzione dell'attività lavorativa: in fase di prima applicazione, il termine di decadenza è fissato entro la fine del mese successivo a quello di entrata in vigore del presente Decreto.

In caso di pagamento diretto delle prestazioni da parte dell'Inps, il datore di lavoro è tenuto a inviare all'Istituto tutti i dati necessari per il pagamento o per il saldo dell'integrazione salariale entro la fine del mese successivo a quello in cui è collocato il periodo di integrazione salariale, ovvero, se posteriore, entro il termine di 30 giorni dall'adozione del provvedimento di concessione: in sede di prima applicazione, tali termini sono spostati al trentesimo giorno successivo alla data di entrata in vigore del presente Decreto, se tale ultima data è posteriore a quella di cui al primo periodo. Trascorsi inutilmente tali termini, il pagamento della prestazione e gli oneri a essa connessi rimangono a carico del datore di lavoro inadempiente.

Al comma 10 si prevede, ulteriormente, che i termini di invio delle domande di accesso ai trattamenti collegati all'emergenza Covid-19 e di trasmissione dei dati necessari per il pagamento o per il saldo degli stessi che, in applicazione della disciplina ordinaria, si collocano tra il 1° e il 31 agosto 2020 siano differiti al 30 settembre 2020.

#### **Fondi di solidarietà bilaterali**

L'[articolo 1](#), comma 7, D.L. 104/2020, prevede espressamente che i Fondi di solidarietà previsti dall'[articolo 27](#), D.Lgs. 148/2015 (Fsba e agenzie di somministrazione) garantiscano l'erogazione dell'assegno ordinario con le medesime modalità previste dall'articolo 1, D.L. 104/2020. Nello stesso comma si procede con il rifinanziamento per un importo di 1.600 milioni di euro per l'anno 2020 ed è assegnato ai rispettivi Fondi con Decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Mef.

	<p><b>Cisoa</b></p> <p>Il trattamento di Cisoa, richiesto per eventi riconducibili all'emergenza epidemiologica da Covid-19, è concesso, in deroga ai limiti di fruizione riferiti al singolo lavoratore e al numero di giornate lavorative da svolgere presso la stessa azienda di cui all'<a href="#">articolo 8</a>, L. 457/1972, per una durata massima di 50 giorni, nel periodo ricompreso tra il 13 luglio e il 31 dicembre 2020: i periodi di integrazione precedentemente richiesti e autorizzati ai sensi del D.L. 18/2020, collocati, anche parzialmente, in periodi successivi al 12 luglio 2020 sono imputati ai 50 giorni. Anche la domanda di Cisoa deve essere presentata, a pena di decadenza, entro la fine del mese successivo a quello in cui ha avuto inizio il periodo di sospensione dell'attività lavorativa. In fase di prima applicazione, il termine di decadenza di cui al presente comma è fissato entro la fine del mese successivo a quello di entrata in vigore del presente Decreto. I periodi di integrazione autorizzati ai sensi dell'<a href="#">articolo 19</a>, comma 3-bis, D.L. 18/2020, e ai sensi del presente articolo sono computati ai fini del raggiungimento del requisito delle 181 giornate di effettivo lavoro previsto dall'<a href="#">articolo 8</a>, L. 457/1972. Viene, inoltre, previsto il differimento dei termini decadenziali di invio delle domande di accesso ai trattamenti collegati all'emergenza Covid-19 e di trasmissione dei dati necessari per il pagamento o per il saldo degli stessi, compresi quelli differiti in via amministrativa, scaduti al 31 luglio 2020, al 31 agosto 2020.</p>
<p><a href="#">Articolo 2</a></p>	<p><b>Disposizioni in materia di accesso alla cassa integrazione dei lavoratori dipendenti iscritti al Fondo pensione sportivi professionisti</b></p> <p>All'<a href="#">articolo 22</a>, D.L. 18/2020, viene inserito il nuovo comma 1-bis, prevedendo che i lavoratori dipendenti iscritti al Fondo pensione sportivi professionisti che, nella stagione sportiva 2019-2020, hanno percepito retribuzioni contrattuali lorde non superiori a 50.000 euro possono accedere al trattamento di integrazione salariale di cui al comma 1, limitatamente a un periodo massimo complessivo di 9 settimane.</p> <p>Le domande di cassa integrazione in deroga dovranno essere presentate dai datori di lavoro all'Inps, secondo le modalità indicate dall'Istituto. Sono considerate valide le domande già presentate alle Regioni o Province autonome di Trento e Bolzano, che provvederanno ad autorizzarle nei limiti delle risorse loro assegnate. Per ogni singola associazione sportiva non potranno essere autorizzate più di 9 settimane complessive; esclusivamente per le associazioni aventi sede nelle Regioni di cui al comma 8-quater (Lombardia, Veneto ed Emilia Romagna), le Regioni potranno autorizzare periodi fino a 13 settimane, nei limiti delle risorse ivi previste. La retribuzione contrattuale utile per l'accesso alla misura viene dichiarata dal datore di lavoro. Le Federazioni sportive e l'Inps, attraverso la stipula di apposite convenzioni, possono scambiarsi i dati, per i rispettivi fini istituzionali, riguardo all'individuazione della retribuzione annua di 50.000 euro e ai periodi e importi di Cig in deroga.</p>

	Viene abrogato il comma 7, <a href="#">articolo 98</a> , D.L. 34/2020.
<a href="#">Articolo 3</a>	<p><b>Esonero versamento contributi previdenziali per aziende che non richiedono trattamenti di cassa integrazione</b></p> <p>In via eccezionale viene previsto che ai datori di lavoro privati, con esclusione del settore agricolo, che non richiedono i trattamenti di cassa integrazione ordinaria, assegno ordinario e cassa integrazione in deroga e che, nei mesi di maggio e giugno 2020 abbiano già fruito dei trattamenti di integrazione salariale di cui agli articoli <a href="#">19</a> - <a href="#">22-quinquies</a>, D.L. 18/2020, ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche, è riconosciuto l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali a loro carico, per un periodo massimo di 4 mesi, fruibili entro il 31 dicembre 2020, nei limiti del doppio delle ore di integrazione salariale già fruito nei predetti mesi di maggio e giugno 2020, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'Inail, riparametrato e applicato su base mensile.</p> <p>L'esonero può essere riconosciuto anche ai datori di lavoro che hanno richiesto periodi di integrazione salariale ai sensi del D.L. 18/2020, collocati, anche parzialmente, in periodi successivi al 12 luglio 2020.</p> <p>In caso di fruizione dell'esonero, si applicano i divieti previsti dall'articolo 14 e, nel caso di mancato rispetto, viene revocato l'esonero contributivo con effetto retroattivo e impossibilità di presentare domanda di integrazione salariale ex articolo 1.</p> <p>L'esonero è cumulabile con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente, nei limiti della contribuzione previdenziale dovuta.</p> <p>L'efficacia dell'esonero è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, § 3, Tfr, all'autorizzazione della Commissione Europea.</p>
<a href="#">Articolo 4</a>	<p><b>Fondo nuove competenze</b></p> <p>Viene modificata la regolamentazione del Fondo nuove competenze, attraverso il quale la contrattazione collettiva aziendale o territoriale può realizzare specifiche intese di rimodulazione dell'orario di lavoro per mutate esigenze organizzative e produttive dell'impresa ovvero per favorire percorsi di ricollocazione dei lavoratori, con le quali parte dell'orario di lavoro viene finalizzato a percorsi formativi. Viene inoltre estesa l'operatività del Fondo al 2021 (attualmente non è ancora operativo).</p>
<a href="#">Articolo 5</a>	<p><b>Proroga NASpl e DIS-COLL</b></p> <p>Le prestazioni previste NASpl e DIS-COLL, il cui periodo di fruizione termini nel periodo compreso tra il 1° maggio 2020 e il 30 giugno 2020, sono prorogate per ulteriori 2 mesi a decorrere dal giorno di scadenza, purché il percettore non sia beneficiario delle indennità di cui agli articoli <a href="#">27</a>, <a href="#">28</a>, <a href="#">29</a>, <a href="#">30</a>, <a href="#">38</a> e <a href="#">44</a>, D.L. 18/2020, né di quelle di cui agli articoli <a href="#">84</a>, <a href="#">85</a> e <a href="#">98</a>, D.L. 34/2020. La suddetta proroga è estesa anche ai soggetti beneficiari delle prestazioni di cui all'<a href="#">articolo 92</a>, D.L. 34/2020, cioè coloro a cui è stato prorogato, di 2 mesi, le prestazioni in scadenza tra il 1° marzo 2020 e il 30 aprile 2020. L'importo riconosciuto per</p>

	<p>ciascuna mensilità aggiuntiva è pari all'importo dell'ultima mensilità spettante per la prestazione originaria.</p>
<a href="#">Articolo 6</a>	<p><b>Esonero versamento contributi previdenziali per assunzioni a tempo indeterminato</b></p> <p>Fino al 31 dicembre 2020, con esclusione del settore agricolo, in caso di assunzione a decorrere dal 16 agosto 2020, di lavoratori subordinati a tempo indeterminato, con esclusione dei contratti di apprendistato e dei contratti di lavoro domestico, è riconosciuto, nel limite di minori entrate contributive pari a 371,8 milioni di euro per l'anno 2020 e a 1.024,7 milioni di euro per l'anno 2021, e ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche, l'esonero totale dal versamento dei contributi previdenziali a carico dei datori di lavoro, per un periodo massimo di 6 mesi decorrenti dall'assunzione, con esclusione dei premi e contributi dovuti all'Inail, nel limite massimo di un importo di esonero pari a 8.060 euro su base annua, riparametrato e applicato su base mensile.</p> <p>L'esonero non si applica per i lavoratori che abbiano avuto un contratto a tempo indeterminato nei 6 mesi precedenti alla nuova assunzione.</p> <p>L'esonero è riconosciuto anche nei casi di trasformazione del contratto di lavoro subordinato a tempo determinato in contratto di lavoro a tempo indeterminato successiva al 15 agosto 2020, ed è cumulabile con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente, nei limiti della contribuzione previdenziale dovuta.</p>
<a href="#">Articolo 7</a>	<p><b>Esonero versamento contributi previdenziali per assunzioni a tempo determinato nel settore turistico e degli stabilimenti termali</b></p> <p>L'esonero contributivo di cui all'articolo 6 è riconosciuto con le medesime modalità e nel medesimo arco temporale limitatamente al periodo dei contratti stipulati e comunque sino a un massimo di 3 mesi, per le assunzioni a tempo determinato o con contratto di lavoro stagionale nei settori del turismo e degli stabilimenti termali.</p> <p>L'esonero si applica anche nei casi di conversione dei detti contratti in rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, successivi al 15 agosto 2020.</p> <p>L'efficacia è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, § 3, Tfr, all'autorizzazione della Commissione Europea.</p>
<a href="#">Articolo 8</a>	<p><b>Proroga o rinnovo dei contratti a termine</b></p> <p>In merito ai contratti a tempo determinato, modificando quanto in precedenza previsto dall'<a href="#">articolo 93</a>, D.L. 34/2020, viene prevista la possibilità, in deroga all'<a href="#">articolo 21</a>, D.Lgs. 81/2015 e fino al 31 dicembre 2020, ferma restando la durata massima complessiva di 24 mesi, di rinnovare o prorogare per un periodo massimo di 12 mesi e per una sola volta i contratti di lavoro subordinato a tempo determinato, anche in assenza delle causali di cui all'<a href="#">articolo 19</a>, comma 1, D.Lgs. 81/2015.</p>

	<p>Inoltre, viene abrogato il comma 1-<i>bis</i>, articolo 93, D.L. 34/2020, disposizione che prevedeva una proroga automatica per i contratti a termine e di apprendistato oggetto di sospensioni per ammortizzatori Covid-19.</p>
<a href="#">Articolo 9</a>	<p><b>Nuova indennità per i lavoratori stagionali del turismo, degli stabilimenti termali e dello spettacolo</b></p> <p>Ai lavoratori dipendenti stagionali del settore turismo e degli stabilimenti termali che hanno cessato involontariamente il rapporto di lavoro nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 17 marzo 2020, non titolari di pensione, né di rapporto di lavoro dipendente, né di NASpl, al 15 agosto 2020, è riconosciuta un'indennità onnicomprensiva pari a 1.000 euro.</p> <p>La medesima indennità è riconosciuta anche ai lavoratori in somministrazione, impiegati presso imprese utilizzatrici operanti nel settore del turismo e degli stabilimenti termali, che abbiano cessato involontariamente il rapporto di lavoro nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 17 marzo 2020, non titolari di pensione, né di rapporto di lavoro dipendente, né di NASpl, al 15 agosto 2020.</p> <p>Viene prevista un'indennità onnicomprensiva pari a 1.000 euro ai seguenti lavoratori dipendenti e autonomi che hanno cessato, ridotto o sospeso la loro attività o il loro rapporto di lavoro, individuati nei seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) lavoratori dipendenti stagionali appartenenti a settori diversi da quelli del turismo e degli stabilimenti termali che hanno cessato involontariamente il rapporto di lavoro nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 17 marzo 2020 e che abbiano svolto la prestazione lavorativa per almeno 30 giornate nel medesimo periodo;</li> <li>b) lavoratori intermittenti, di cui agli articoli <a href="#">13</a> – <a href="#">18</a>, D.Lgs. 81/2015, che abbiano svolto la prestazione lavorativa per almeno 30 giornate nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 17 marzo 2020;</li> <li>c) lavoratori autonomi, privi di partita Iva, non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie, che nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 29 febbraio 2020 siano stati titolari di contratti autonomi occasionali riconducibili alle disposizioni di cui all'<a href="#">articolo 2222</a>, cod. civ. e che non abbiano un contratto in essere al 15 agosto 2020. Per tali contratti, devono essere già iscritti al 17 marzo 2020 alla Gestione separata Inps, con accredito nello stesso arco temporale di almeno un contributo mensile;</li> <li>d) incaricati alle vendite a domicilio ex <a href="#">articolo 19</a>, D.Lgs. 114/1998, con reddito annuo 2019 derivante dalle medesime attività superiore a 5.000 euro e titolari di partita Iva attiva e iscritti alla Gestione Separata Inps al 17 marzo 2020 e non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie.</li> </ul> <p>I soggetti di cui alle lettere da a) a d), alla data di presentazione della domanda, non devono essere in alcuna delle seguenti condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) titolari di altro contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, diverso dal contratto intermittente di cui agli articoli da 13 a 18, D.Lgs. 81/2015; o</li> <li>b) titolari di pensione.</li> </ul>



	<p>Viene prevista un'indennità onnicomprensiva anche per i lavoratori iscritti al Fondo pensioni lavoratori dello spettacolo in possesso dei requisiti di cui all'<a href="#">articolo 38</a>, D.L. 18/2020, di importo pari a 1.000 euro.</p> <p>Viene introdotta un'indennità onnicomprensiva di importo pari sempre a 1.000 euro anche per i lavoratori iscritti al Fondo pensioni lavoratori dello spettacolo con almeno 7 contributi giornalieri versati nel 2019, cui deriva un reddito non superiore ai 35.000 euro.</p> <p>Sempre un'indennità onnicomprensiva pari a 1.000 euro è riconosciuta ai lavoratori dipendenti a tempo determinato del settore del turismo e degli stabilimenti termali in possesso cumulativamente dei seguenti requisiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) titolarità nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 17 marzo 2020 di uno o più contratti di lavoro a tempo determinato nel settore del turismo e degli stabilimenti termali, di durata complessiva pari ad almeno 30 giornate;</li> <li>b) titolarità nell'anno 2018 di uno o più contratti di lavoro a tempo determinato o stagionale nel medesimo settore di cui alla lettera a), di durata complessiva pari ad almeno 30 giornate;</li> <li>c) assenza di titolarità, al 15 agosto 2020, di pensione e di rapporto di lavoro dipendente.</li> </ul> <p>Le suddette indennità non sono tra loro cumulabili e non sono cumulabili con l'indennità di cui all'<a href="#">articolo 44</a>, D.L. 18/2020, mentre sono cumulabili con l'assegno ordinario di invalidità di cui alla L. 222/1984.</p> <p>Le suddette indennità non concorrono alla formazione del reddito e sono erogate dall'Inps, previa domanda, nel limite di spesa complessivo di 680 milioni di euro per l'anno 2020.</p>
<a href="#">Articolo 10</a>	<p><b>Indennità lavoratori marittimi</b></p> <p>Ai lavoratori marittimi di cui all'<a href="#">articolo 115</a> del Codice della Navigazione, nonché a quelli di cui all'<a href="#">articolo 17</a>, comma 2, L. 856/1986, che hanno cessato involontariamente il contratto di arruolamento o altro rapporto di lavoro dipendente nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2019 e il 17 marzo 2020 e che abbiano svolto la prestazione lavorativa per almeno 30 giornate nel medesimo periodo, non titolari di contratto di arruolamento o di altro rapporto di lavoro dipendente, né di NASpl, né di indennità di malattia né di pensione alla data di entrata in vigore del presente decreto, è riconosciuta un'indennità pari a 600 euro per ciascuno dei mesi di giugno e luglio 2020.</p> <p>L'indennità non concorre alla formazione del reddito ed è erogata dall'Inps, previa domanda, nel limite di spesa complessivo di 26,4 milioni di euro per l'anno 2020.</p>
<a href="#">Articolo 12</a>	<p><b>Lavoratori sportivi</b></p> <p>Per il mese di giugno 2020, è erogata dalla società Sport e Salute Spa, nel limite massimo di 90 milioni di euro per l'anno 2020, un'indennità pari a 600 euro, esclusa dalla formazione del reddito, in favore dei lavoratori impiegati con rapporti di collaborazione presso il Comitato Olimpico Nazionale (Coni), il Comitato Italiano Paralimpico (Cip), le federazioni sportive nazionali, le</p>

	discipline sportive associate, gli enti di promozione sportiva, riconosciuti dal Comitato Olimpico Nazionale (Coni) e dal Comitato Italiano Paralimpico (Cip), le Società e Associazioni sportive dilettantistiche, di cui all' <a href="#">articolo 67</a> , comma 1, lettera m), Tuir, già attivi alla data del 23 febbraio 2020, i quali, in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, hanno cessato, ridotto o sospeso la loro attività.
<a href="#">Articolo 13</a>	<p><b>Disposizioni concernenti l'indennità a valere sul Fondo per il reddito di ultima istanza</b></p> <p>Viene prevista anche per il mese di maggio 2020, ai fini della completa attuazione di quanto previsto dall'<a href="#">articolo 78</a>, D.L. 34/2020, l'indennità di ultima istanza per i soggetti già beneficiari in via automatica e, per tale mese, la stessa è elevata all'importo di 1.000 euro. Con riferimento ai liberi professionisti iscritti alle Casse di previdenza, i quali non abbiano già beneficiato dell'indennità di ultima istanza, ai fini del riconoscimento si applicano le disposizioni di cui al medesimo Decreto del 29 maggio 2020, con aggiornamento del termine temporale per la cessazione di attività che è esteso dal 30 aprile 2020 al 31 maggio 2020. Le domande per l'accesso all'indennità per i liberi professionisti devono essere presentate entro e non oltre il trentesimo giorno successivo alla data di entrata in vigore del presente Decreto. Salvo quanto non diversamente disposto, si applicano le disposizioni di cui al Decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Mef del 29 maggio 2020, adottato ai sensi dell'<a href="#">articolo 44</a>, comma 2, D.L. 18/2020.</p>
<a href="#">Articolo 14</a>	<p><b>Proroga in materia di licenziamenti collettivi e individuali per giustificato motivo oggettivo</b></p> <p>Viene prorogato il divieto di licenziamento, con decorrenza 15 agosto 2020, rimodulandone la portata.</p> <p>Innanzitutto si prevede che per i datori di lavoro che non abbiano integralmente fruito dei trattamenti di integrazione salariale riconducibili all'emergenza epidemiologica da Covid-19 D.L. 104/2020 ovvero dell'esonero dal versamento dei contributi previdenziali di cui all'<a href="#">articolo 3</a>, resta precluso l'avvio delle procedure di licenziamento collettivo (articoli <a href="#">4</a>, <a href="#">5</a> e <a href="#">24</a>, L. 223/1991) e restano altresì sospese le procedure pendenti avviate successivamente alla data del 23 febbraio 2020, fatte salve le ipotesi in cui il personale interessato dal recesso, già impiegato nell'appalto, sia riassunto a seguito di subentro di nuovo appaltatore in forza di legge, di contratto collettivo nazionale di lavoro, o di clausola del contratto di appalto.</p> <p>Nello stesso modo, resta, altresì, preclusa al datore di lavoro, indipendentemente dal numero dei dipendenti, la facoltà di recedere dal contratto per giustificato motivo oggettivo ai sensi dell'<a href="#">articolo 3</a>, L. 604/1966, e restano altresì sospese le procedure in corso di cui all'<a href="#">articolo 7</a> della medesima legge.</p> <p>Sono escluse dal divieto di licenziamento le ipotesi di licenziamenti motivati dalla cessazione definitiva dell'attività dell'impresa, conseguenti alla messa in</p>

	liquidazione della società senza continuazione, anche parziale, dell'attività, nel caso in cui nel corso della liquidazione non si configuri la cessione di un complesso di beni o attività che possano configurare un trasferimento d'azienda o di un ramo di essa ai sensi dell' <a href="#">articolo 2112</a> , cod. civ., ovvero nelle ipotesi di accordo collettivo aziendale, stipulato dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale, di incentivo alla risoluzione del rapporto di lavoro, limitatamente ai lavoratori che aderiscono al predetto accordo, a detti lavoratori è comunque riconosciuto il trattamento di cui all' <a href="#">articolo 1</a> , D.Lgs. 22/2015 (NASpl). Sono altresì esclusi dal divieto i licenziamenti intimati in caso di fallimento, quando non sia previsto l'esercizio provvisorio dell'impresa, ovvero ne sia disposta la cessazione. Nel caso in cui l'esercizio provvisorio sia disposto per uno specifico ramo dell'azienda, sono esclusi dal divieto i licenziamenti riguardanti i settori non compresi nello stesso. Viene confermata la possibilità di revoca del licenziamento: il datore di lavoro che, indipendentemente dal numero dei dipendenti, nell'anno 2020, abbia proceduto al recesso del contratto di lavoro per giustificato motivo oggettivo ai sensi dell' <a href="#">articolo 3</a> , L. 604/1966, può, in deroga alle previsioni di cui all' <a href="#">articolo 18</a> , comma 10, L. 300/1970, revocare in ogni tempo il recesso purché contestualmente faccia richiesta del trattamento di cassa integrazione salariale, di cui agli articoli da <a href="#">19</a> a <a href="#">22-quinquies</a> , D.L. 18/2020, a partire dalla data in cui ha efficacia il licenziamento. In tal caso, il rapporto di lavoro si intende ripristinato senza soluzione di continuità, senza oneri né sanzioni per il datore di lavoro.
<a href="#">Articolo 15</a>	<b>Trattamenti pensionistici in favore di soggetti disagiati</b> Con effetto dal 20 luglio 2020, al fine di recepire gli effetti della <a href="#">pronuncia della Corte Costituzionale n. 152/2020</a> , mediante modifica dell' <a href="#">articolo 38</a> , comma 4, L. 448/2001, si prevede che gli invalidi civili totali, titolari della relativa pensione o di quella di inabilità, abbiano diritto alla elevazione dell'assegno fino a 651,51 euro a partire da 18 anni di età, e non da 65 anni.
<a href="#">Articolo 16</a>	<b>Disposizioni in materia di erogazione dell'assegno ordinario Covid-19 da parte dei Fondi di cui all'<a href="#">articolo 27</a>, D.Lgs. 148/2015</b> Viene aumentata la copertura finanziaria, da 1.100 milioni di euro a 1.600 milioni di euro per l'anno 2020.
<a href="#">Articolo 19</a>	<b>Accesso alla cassa integrazione per i lavoratori delle ex-zone rosse</b> I datori di lavoro che abbiano sospeso l'attività lavorativa, anche limitatamente alla prestazione dei soli soggetti di seguito indicati, a causa dell'impossibilità di raggiungere il luogo di lavoro da parte dei lavoratori alle proprie dipendenze, domiciliati o residenti in Comuni per i quali la pubblica autorità abbia emanato provvedimenti di contenimento e di divieto di allontanamento dal proprio territorio, disponendo l'obbligo di permanenza domiciliare in ragione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19 per i quali non hanno trovato applicazione le tutele previste dalle vigenti disposizioni per l'emergenza Covid-19, prima della data di entrata in vigore del presente Decreto, possono

	<p>presentare domanda dei trattamenti di cui agli articoli da <a href="#">19</a> a <a href="#">22-quinquies</a>, D.L. 18/2020 con specifica causale «Covid-19 - <i>Obbligo permanenza domiciliare</i>». Le domande possono essere presentate per periodi decorrenti dal 23 febbraio 2020 al 30 aprile 2020, per la durata delle misure previste dai provvedimenti della pubblica autorità, fino a un massimo complessive di 4 settimane, limitatamente alle imprese operanti nelle Regioni Emilia-Romagna, Regione del Veneto e Lombardia.</p> <p>Le domande sono trasmesse esclusivamente all'Inps, a pena di decadenza, entro il 15 ottobre 2020. Alle stesse domande è allegata l'autocertificazione del datore di lavoro che indica l'autorità che ha emesso il provvedimento di restrizione. In caso di pagamento diretto delle prestazioni di cui al presente articolo da parte dell'Inps, il datore di lavoro è tenuto a inviare all'Istituto tutti i dati necessari per il pagamento o per il saldo dell'integrazione salariale entro il 15 novembre 2020. Trascorsi inutilmente tali termini, il pagamento della prestazione e gli oneri a essa connessi rimangono a carico del datore di lavoro inadempiente.</p> <p>Tali trattamenti sono concessi nel limite massimo di spesa pari a 59,3 milioni di euro per l'anno 2020: raggiunto anche in via prospettica il limite di spesa, l'Inps non prende in considerazione ulteriori domande.</p>
<a href="#">Articolo 27</a>	<p><b>Decontribuzione Mezzogiorno</b></p> <p>Con esclusione del settore agricolo e dei contratti di lavoro domestico, è riconosciuta, con riferimento ai rapporti di lavoro dipendente, la cui sede di lavoro è situata in Regioni che nel 2018 presentavano un Pil pro capite inferiore al 75% della media EU27 o comunque compreso tra il 75% e il 90%, e un tasso di occupazione inferiore alla media nazionale, un esonero dal versamento dei contributi pari al 30% dei complessivi contributi previdenziali dovuti dai medesimi, con esclusione dei premi e dei contributi spettanti all'Inail. Resta ferma l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche.</p> <p>L'agevolazione è concessa dal 1° ottobre al 31 dicembre 2020, previa autorizzazione della Commissione Europea.</p> <p>Con D.P.C.M., su proposta del Ministro per il sud e la coesione territoriale e del Ministro del lavoro e delle politiche sociali e di concerto con il Mef e con il Ministro per gli affari europei, da adottarsi entro il 30 novembre 2020, sono individuati le modalità e il riferimento a indicatori oggettivi di svantaggio socio-economico e di accessibilità al mercato unico europeo utili per la definizione di misure agevolative di decontribuzione di accompagnamento, per il periodo 2021-2029, degli interventi di coesione territoriale del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza e dei Piani Nazionali di Riforma.</p>
<a href="#">Articolo 58</a>	<p><b>Fondo per la filiera della ristorazione</b></p> <p>Viene introdotto un contributo a fondo perduto per le imprese, in attività al 15 agosto 2020, con codice ATECO prevalente 56.10.11, 56.29.10 e 56.29.20, per l'acquisto di prodotti, inclusi quelli vitivinicoli, di filiere agricole e alimentari, anche Dop e Igp.</p>

Il contributo spetta a condizione che l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi medi dei mesi da marzo a giugno 2020 sia inferiore ai 3/4 dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi medi dei mesi da marzo a giugno 2019.

Limitatamente ai soggetti che hanno avviato l'attività a decorrere dal 1° gennaio 2019, il contributo spetta anche in assenza dei requisiti.

Il contributo è erogato mediante:

- anticipo del 90% all'accettazione della domanda, a fronte della presentazione dei documenti fiscali certificanti gli acquisti effettuati, anche non quietanzati, nonché di una autocertificazione attestante la sussistenza dei requisiti richiesti e l'insussistenza delle condizioni ostative di cui all'[articolo 67](#), D.Lgs. 159/2011;
- saldo a seguito della presentazione della quietanza di pagamento, da effettuarsi con modalità tracciabile.

L'erogazione è effettuata nel rispetto degli aiuti *de minimis*, non rileva:

- ai fini delle imposte dirette;
- del rapporto di cui agli articoli [61](#) e [109](#), comma 5, Tuir;
- ai fini Irap ed è alternativo al contributo ex articolo 59.

Con decreto Mipaaf, di concerto con il Mef, d'intesa con la Conferenza permanente per i rapporti tra lo Stato, le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano, da emanarsi entro 30 giorni decorrenti dal 15 agosto 2020, sono stabiliti criteri, modalità e ammontare del contributo.

Poiché per l'accesso ai benefici è necessario registrarsi all'interno della piattaforma digitale, messa a disposizione dal concessionario convenzionato, denominata «*piattaforma della ristorazione*», ovvero a recarsi presso gli sportelli del concessionario convenzionato, inserendo o presentando la richiesta di accesso al beneficio e fornendo i dati richiesti tra cui copia del versamento dell'importo di adesione all'iniziativa di sostegno, effettuato tramite bollettino di pagamento, fisico o digitale, il Mipaaf può stipulare convenzioni con concessionari di servizi pubblici che risultino dotati di una rete di sportelli capillare su tutto il territorio nazionale, di piattaforme tecnologiche e infrastrutture logistiche integrate, che siano *Identity Provider* e che abbiano la qualifica di *Certification Authority* accreditata dall'Agenzia per l'Italia digitale, con esperienza pluriennale nella ricezione, digitalizzazione e gestione delle istanze e dichiarazioni alla Pubblica Amministrazione e nei servizi finanziari di pagamento.

L'acconto del contributo sarà erogato dal concessionario convenzionato. L'acquisto dei prodotti è certificato dal beneficiario attraverso la presentazione dei documenti richiesti utilizzando la piattaforma della ristorazione ovvero recandosi presso gli uffici del concessionario convenzionato, all'esito della verifica il concessionario convenzionato provvederà ad emettere nelle medesime modalità i bonifici a saldo del contributo.

	<p>Il Mipaaf anche tramite l'Ispettorato centrale della tutela della qualità e della repressione frodi dei prodotti agroalimentari (ICQRF), provvede alle verifiche concernenti i contributi erogati.</p> <p>Salvo che il caso costituisca reato, l'indebita percezione del contributo, oltre al recupero dello stesso, è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria pari al doppio del contributo non spettante. All'irrogazione della sanzione provvede l'ICQRF. Il pagamento della sanzione e la restituzione del contributo non spettante sono effettuati con modello F24 ai sensi dell'<a href="#">articolo 17</a>, D.Lgs. 241/1997, senza possibilità di compensazione con crediti entro 60 giorni dalla data di notifica dell'atto emesso dall'Ispettorato centrale della tutela della qualità e della repressione frodi dei prodotti agroalimentari. In caso di mancato pagamento nei termini sopra indicati la riscossione coattiva è effettuata mediante ruolo.</p> <p>Nel caso in cui l'attività d'impresa cessi successivamente all'erogazione del contributo, il soggetto firmatario dell'istanza è tenuto a conservare tutti gli elementi giustificativi del contributo spettante e a esibirli a richiesta degli organi competenti. L'eventuale atto di recupero dell'indebito contributo è emanato nei confronti del soggetto firmatario dell'istanza che ne è responsabile in solido con il beneficiario.</p> <p>Per l'anno 2020, il limite di spesa per il contributo ammonta a 600 milioni di euro.</p>
<p><a href="#">Articolo 59</a></p>	<p><b>Contributo a fondo perduto per attività economiche e commerciali nei centri storici</b></p> <p>Viene introdotto un contributo, alternativo a quello previsto per la filiera della ristorazione, per i soggetti esercenti attività di impresa di vendita di beni o servizi al pubblico, svolte nelle zone A o equipollenti dei Comuni capoluogo di Provincia o di Città metropolitana che, in base all'ultima rilevazione resa disponibile da parte delle P.A. competenti per la raccolta e l'elaborazione di dati statistici, abbiano registrato presenze turistiche di cittadini residenti in Paesi esteri:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) per i Comuni capoluogo di Provincia, almeno 3 volte superiore a quello dei residenti negli stessi Comuni;</li> <li>b) per i Comuni capoluogo di Città metropolitana, in numero pari o superiore a quello dei residenti negli stessi Comuni.</li> </ul> <p>Il contributo spetta a condizione che l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi riferito al mese di giugno 2020, realizzati nelle zone A dei comuni di cui al medesimo comma 1, sia inferiore ai 2/3 dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi realizzati nel corrispondente mese del 2019. Per i soggetti che svolgono autoservizi di trasporto pubblico non di linea l'ambito territoriale di esercizio dell'attività è riferito all'intero territorio dei Comuni.</p> <p>L'ammontare del contributo è determinato applicando le seguenti percentuali alla differenza tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi riferito al mese</p>

	<p>di giugno 2020 e l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del corrispondente mese del 2019:</p> <p>a) 15% per i soggetti con ricavi o compensi non superiori a 400.000 euro nel periodo d'imposta precedente 2019;</p> <p>b) 10% per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 400.000 euro e fino a 1 milione di euro nel periodo d'imposta 2019;</p> <p>c) 5% per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 1 milione di euro nel periodo d'imposta 2019.</p> <p>Vengono previsti degli importi minimi individuati in:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- 1.000 euro per le persone fisiche; e</li> <li>- 2.000 euro per gli altri soggetti.</li> </ul> <p>Tale misura minima è riconosciuta anche ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° luglio 2019 nelle zone A dei Comuni come sopra individuati.</p> <p>La misura massima del contributo è individuata in 150.000 euro.</p> <p>Per effetto del rimando alle disposizioni di cui all'<a href="#">articolo 25</a>, D.L. 34/2020:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- il contributo non concorre ai fini reddituali, dell'Irap e non rileva ai fini del calcolo di cui agli <a href="#">61</a> e <a href="#">109</a>, comma 5, Tuir;</li> <li>- si applicano le disposizioni ivi previste ai fini dell'accesso e delle verifiche.</li> </ul>
<a href="#">Articolo 60</a>	<p><b>Rifinanziamento sostegno alle imprese</b></p> <p>Vengono rifinanziate e seguenti misure a supporto delle imprese:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- c.d. nuova Sabatini (<a href="#">articolo 2</a>, D.L. 69/2013) per 64 milioni di euro per l'anno 2020;</li> <li>- concessione di agevolazioni finanziarie a sostegno degli investimenti privati e per la realizzazione di interventi a essi complementari con particolare riferimento al Mezzogiorno (<a href="#">articolo 43</a>, D.L. 112/2008) per 500 milioni di euro per l'anno 2020;</li> <li>- fondo per il salvataggio di imprese che detengono marchi storici (<a href="#">articolo 43</a>, D.L. 34/2020) per ulteriori 200 milioni (complessivi 300) per l'anno 2020. La misura viene estesa anche alle imprese che, indipendentemente dal numero degli occupati, detengono beni e rapporti di rilevanza strategica per l'interesse nazionale. Con il nuovo comma 2-bis, viene previsto che in caso di autorizzazione della proroga di 6 mesi della cassa integrazione di cui all'<a href="#">articolo 44</a>, D.L. 109/2018, il fondo opera per i costi da sostenersi dalla società in relazione alla proroga medesima e indipendentemente dal numero dei dipendenti della società interessata. In tali casi, la procedura di licenziamento già avviata deve intendersi sospesa per il periodo di operatività della proroga della cassa integrazione per consentire la finalizzazione degli esperimenti di cessione dell'attività produttiva;</li> <li>- i contributi in forma di <i>voucher</i> per sostenere i processi di trasformazione tecnologica e digitale delle pmi, per 50 milioni di euro per l'anno 2021;</li> <li>- il fondo per la crescita sostenibile di cui all'<a href="#">articolo 23</a>, D.L. 83/2012, con il fine di sostenere la nascita e dello sviluppo delle società cooperative ex decreto Mise 4 dicembre 2014, per 10 milioni di euro per l'anno 2020;</li> </ul>



	<p>- il fondo IPCEI di cui all'articolo 1, <a href="#">comma 232</a>, L. 160/2019, a sostegno alle imprese che partecipano alla realizzazione degli importanti progetti di comune interesse europeo di cui all'articolo 107, § 3, lettera b), Tfrue, per 950 milioni di euro per l'anno 2021.</p>
<a href="#">Articolo 62</a>	<p><b>Aiuti pmi in deroga alla disciplina comunitaria</b></p> <p>Viene introdotto il nuovo comma 1-<i>bis</i>, all'<a href="#">articolo 61</a>, D.L. 34/2020, prevedendo che gli aiuti possono essere concessi anche alle microimprese e piccole imprese ai sensi dell'<a href="#">Allegato I</a> del Regolamento (UE) n. 651/2014, che risultavano in difficoltà ai sensi del medesimo regolamento già alla data del 31 dicembre 2019, a condizione che:</p> <p>a) non siano soggette a procedure concorsuali per insolvenza, o</p> <p>b) non abbiano ricevuto aiuti per il salvataggio, salvo che al momento della concessione dell'aiuto l'impresa abbia rimborsato il prestito o abbia revocato la garanzia; o</p> <p>c) non abbiano ricevuto aiuti per la ristrutturazione, salvo che al momento della concessione dell'aiuto non siano più soggette al piano di ristrutturazione.</p>
<a href="#">Articolo 63</a> e <a href="#">articolo 80</a> , comma 6	<p><b>Bonus 110%</b></p> <p>Introducendo il nuovo comma 9-<i>bis</i> nell'<a href="#">articolo 119</a>, D.L. 34/2020, viene previsto che ai fini della fruizione del <i>bonus</i>, le deliberazioni dell'assemblea del condominio aventi per oggetto l'approvazione degli interventi sono valide se approvate con un numero di voti che rappresenti la maggioranza degli intervenuti e almeno 1/3 del valore dell'edificio.</p> <p>Viene, inoltre, modificato il comma 15-<i>bis</i>, prevedendo la fruibilità del credito per gli interventi su immobili appartenenti alla categoria catastale A/9 (castelli e palazzi di eminenti pregi artistici o storici se aperti al pubblico).</p>
<a href="#">Articolo 64</a> , comma 3	<p><b>Fondo centrale di Garanzia</b></p> <p>Viene modificato l'<a href="#">articolo 13</a>, comma 12-<i>bis</i>, D.L. 23/2020, viene esteso l'accesso al Fondo centrale di garanzia a tutti gli enti non commerciali, compresi quelli del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti.</p>
<a href="#">Articolo 65</a>	<p><b>Proroga moratoria pmi</b></p> <p>Vengono prorogati al 31 gennaio 2021 rispetto all'originario 30 settembre 2020:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- le misure di sostegno alle mi previste dall'<a href="#">articolo 56</a>, comma 2, lettere a), b) e c), comma 6 lettere a) e c) e comma 8, D.L. 18/2020</li> <li>- la sospensione delle segnalazioni a sofferenza alla Centrale dei rischi della Banca d'Italia e ai sistemi di informazione creditizia, riguardanti le imprese di minore dimensione beneficiarie delle misure di sostegno finanziario di cui all'articolo 56, comma 2, D.L. 18/2020, nonché ai Sistemi di informazioni creditizie dei quali fanno parte altri archivi sul credito gestiti da soggetti privati e ai quali gli intermediari partecipano su base volontaria, prevista dall'<a href="#">articolo 37-bis</a>, D.L. 23/2020.</li> </ul> <p>Per le imprese già ammesse al 15 agosto 2020 alle misure di sostegno ex articolo 56, comma 2, D.L. 18/2020, la proroga della moratoria opera automaticamente senza alcuna formalità, salva l'ipotesi di rinuncia espressa da</p>



	<p>parte dell'impresa beneficiaria, da far pervenire al soggetto finanziatore entro il termine del 30 settembre 2020.</p> <p>Le imprese che, al 15 agosto 2020, hanno esposizioni non ancora ammesse alle misure di sostegno di cui all'articolo 56, comma 2, D.L. 18/2020. possono essere ammesse, entro il 31 dicembre 2020.</p> <p>Il termine di 18 mesi per l'avvio delle procedure esecutive previste dal comma 8 dell'articolo 56, D.L. 18/2020, tiene conto delle modifiche dei termini introdotte.</p> <p>Infine, si prevede che entro 30 giorni decorrenti dal 15 agosto 2020, è possibile integrare le disposizioni operative del Fondo di cui all'<a href="#">articolo 2</a>, comma 100, lettera a), L. 662/1996.</p>
<a href="#">Articolo 68</a>	<p><b>Modifiche alla disciplina dei PIR</b></p> <p>Viene modificato l'articolo 1, <a href="#">comma 101</a>, L. 232/2016, innalzando da 150.000 a 300.000 il limite annuo di investimento che può essere effettuato in un PIR alternativo; rimane invece sempre pari a 1.500.000 di euro il limite complessivo.</p>
<a href="#">Articolo 71</a>	<p><b>Assemblee societarie</b></p> <p>Viene previsto che per le assemblee delle Spa, Sapa, Srl, cooperative e mutue assicuratrici, convocate entro il 15 ottobre 2020 continuano ad applicarsi le previsioni di cui all'<a href="#">articolo 106</a>, commi da 2 a 6, D.L. 18/2020:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- prevedere, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie, l'espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza e l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione (comma 2);</li> <li>- per le Srl, in deroga a quanto previsto dall'<a href="#">articolo 2479</a>, comma 4, cod. civ., e alle diverse disposizioni statutarie, è possibile prevedere che l'espressione del voto avvenga mediante consultazione scritta o per consenso espresso per iscritto (comma 3);</li> <li>- prevedere l'intervento in assemblea tramite un rappresentante designato (commi 4, 5 e 6).</li> </ul>
<a href="#">Articolo 72</a>	<p><b>Sottoscrizione semplificata dei contratti bancari e assicurativi</b></p> <p>Vengono prorogate al 15 ottobre 2020 le modalità di sottoscrizione introdotte con l'<a href="#">articolo 4</a>, D.L. 23/2020, consistenti nell'autorizzazione al consenso a mezzo posta elettronica non certificata o altro strumento idoneo, a condizione che l'espressione del consenso sia accompagnata da copia di un documento di riconoscimento in corso di validità del contraente, facciano riferimento a un contratto identificabile in modo certo e siano conservati insieme al contratto medesimo con modalità tali da garantirne la sicurezza, integrità e immodificabilità. Il requisito della consegna di copia del contratto è soddisfatto mediante la messa a disposizione del cliente di copia del testo del contratto su supporto durevole. La copia cartacea sarà consegnata alla prima occasione utile successiva al termine dello stato di emergenza. Il cliente può usare il medesimo strumento impiegato per esprimere il consenso al contratto anche per esercitare il diritto di recesso previsto dalla legge.</p>

<a href="#">Articolo 73</a>	<p><b>Rimborsi per pagamenti elettronici (c.d. <i>cashback</i>)</b></p> <p>Vengono introdotte alcune modifiche al rimborso in denaro previsto per il pagamento, da parte di privati, tramite strumenti elettronici.</p>
<a href="#">Articolo 76</a>	<p><b>Sospensione scadenza titoli di credito</b></p> <p>Vengono modificate le previsioni introdotte con l'<a href="#">articolo 11</a>, D.L. 23/2020, stabilendo che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- i termini di scadenza relativi a vaglia cambiari, cambiali e altri titoli di credito e a ogni altro atto avente efficacia esecutiva, sono sospesi fino al 31 agosto 2020. La sospensione opera a favore dei debitori e obbligati anche in via di regresso o di garanzia, salva la facoltà degli stessi di rinunciarvi espressamente;</li> <li>- gli assegni portati all'incasso, non erano protestabili fino al 31 agosto 2020.</li> </ul> <p>Le sanzioni amministrative pecuniarie e accessorie di cui agli articoli <a href="#">2</a> e <a href="#">5</a>, L. 386/1990 e la penale, pari al 10% della somma dovuta e non pagata sono ridotte alla metà quando il traente, entro 60 giorni decorrenti dal 31 agosto 2020, effettua il pagamento dell'assegno, degli interessi, e delle eventuali spese per il protesto o per la constatazione equivalente.</p>
<a href="#">Articolo 77</a> , comma 1, lettere a) e b) e comma 3	<p><b>Credito di imposta locazioni non abitative</b></p> <p>Vengono apportate alcune modifiche al credito di imposta sulle locazioni di unità non abitative previsto dall'<a href="#">articolo 28</a>, D.L. 34/2020:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- il credito spetta, a prescindere dal volume dei ricavi e compensi del 2019 alle strutture termali;</li> <li>- il credito viene esteso al mese di giugno e anche a quello di luglio limitatamente alle attività stagionali.</li> </ul> <p>L'efficacia della presente disposizione è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea ai sensi dell'articolo 108, § 3, T.fue.</p>
Articolo 77, comma 1, lettera c)	<p><b>Incremento fondo per <i>tour operator</i></b></p> <p>Viene incrementato a 265 milioni di euro il fondo previsto dall'<a href="#">articolo 182</a>, D.L. 34/2020 nonché esteso anche alle guide e agli accompagnatori turistici.</p>
Articolo 77, comma 2	<p><b>Proroga moratoria mutui settore turistico</b></p> <p>La moratoria dei mutui prevista dall'<a href="#">articolo 56</a>, comma 2, lettera c), D.L. 18/2020, limitatamente alle imprese del comparto turistico, è prorogata al 31 marzo 2021.</p>
<a href="#">Articolo 78</a>	<p><b>Esenzione Imu per il settore alberghiero</b></p> <p>Viene introdotta l'esenzione dal versamento, per l'anno 2020, della seconda rata Imu, relativa a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) immobili adibiti a stabilimenti balneari marittimi, lacuali e fluviali, nonché immobili degli stabilimenti termali;</li> <li>b) immobili rientranti nella categoria catastale D/2 e relative pertinenze, immobili degli agriturismi, dei villaggi turistici, degli ostelli della gioventù, dei rifugi di montagna, delle colonie marine e montane, degli affittacamere per brevi soggiorni, delle case e appartamenti per vacanze, dei <i>bed &amp; breakfast</i>, dei residence e dei campeggi, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate;</li> </ul>

	<p>c) immobili rientranti nella categoria catastale D in uso da parte di imprese esercenti attività di allestimenti di strutture espositive nell'ambito di eventi fieristici o manifestazioni;</p> <p>d) immobili rientranti nella categoria catastale D/3 destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate;</p> <p>e) immobili destinati a discoteche, sale da ballo, <i>night-club</i> e simili, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate.</p> <p>2. Le disposizioni del comma 1 si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previste dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final «<i>Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19</i>».</p> <p>Limitatamente agli immobili rientranti nella categoria catastale D/3 destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate, l'esenzione è estesa al 2021 e al 2022.</p> <p>La misura è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, § 3, T.fue all'autorizzazione della Commissione Europea.</p>
<a href="#">Articolo 79</a>	<p><b>Credito di imposta ristrutturazione alberghi</b></p> <p>Viene reintrodotta per gli anni 2020 e 2021 il credito di imposta per la riqualificazione e il miglioramento delle strutture ricettive turistico-alberghiere di cui all'<a href="#">articolo 10</a>, D.L. 83/2014, in misura del 65%. Tra i soggetti che possono fruire del credito, per espressa previsione normativa vi rientrano anche gli agriturismi, gli stabilimenti termali di cui all'<a href="#">articolo 3</a>, L. 323/2004, con la previsione in questo caso che il credito spetta anche per realizzazione di piscine termali e per l'acquisizione di attrezzature e apparecchiature necessarie per lo svolgimento delle attività termali, nonché le strutture ricettive all'aria aperta.</p> <p>Il credito di imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'<a href="#">articolo 17</a>, D.Lgs. 241/1997 e non si applica la ripartizione in quote annuali prevista dal comma 3 dell'articolo 10, D.L. 83/2020.</p> <p>Nel termine di 15 giorni, decorrenti dal 15 agosto 2020, sarà adeguato il decreto. Entro quindici giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, il decreto di cui all'articolo 10, comma 4, D.L. 83/2014, convertito dalla L. 106/2014, è adeguato alle disposizioni del presente articolo.</p>
<a href="#">Articolo 81</a>	<p><b>Credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari in favore di leghe e società sportive professionistiche e di società e associazioni sportive dilettantistiche</b></p> <p>Viene introdotto per l'anno 2020 un credito di imposta in favore di:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- imprese;</li> <li>- lavoratori autonomi;</li> <li>- enti non commerciali</li> </ul> <p>per investimenti in campagne pubblicitarie, incluse le sponsorizzazioni, nei confronti di:</p>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- leghe che organizzano campionati nazionali a squadre nell'ambito delle discipline olimpiche;</li> <li>- società sportive professionistiche e Società e Associazioni sportive dilettantistiche iscritte al registro Coni operanti in discipline ammesse ai giochi olimpici e che svolgono attività sportiva giovanile.</li> </ul> <p>Sono escluse le sponsorizzazioni nei confronti di soggetti che aderiscono al regime ex L. 398/1991.</p> <p>Il contributo è riconosciuto sotto forma di credito d'imposta, pari al 50% degli investimenti effettuati, a decorrere dal 1° luglio 2020 e fino al 31 dicembre 2020.</p> <p>L'investimento deve essere di importo complessivo non inferiore a 10.000 euro e rivolto a soggetti con ricavi, di cui all'<a href="#">articolo 85</a>, comma 1, lettere a) e b), Tuir, relativi al 2019, e comunque prodotti in Italia, almeno pari a 200.000 euro e fino a un massimo di 15 milioni di euro.</p> <p>I pagamenti devono essere effettuati con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'<a href="#">articolo 23</a>, D.Lgs. 241/1997.</p> <p>Vengono stanziati 90 milioni di euro che costituiscono tetto di spesa per l'anno 2020. In caso di insufficienza delle risorse disponibili rispetto alle richieste ammesse, si procede alla ripartizione tra i beneficiari in misura proporzionale al credito di imposta astrattamente spettante, con un limite individuale per soggetto pari al 5% del totale delle risorse annue.</p> <p>Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'<a href="#">articolo 17</a>, D.Lgs. 241/1997, previa istanza diretta al Dipartimento dello sport della Presidenza CdM.</p> <p>Con D.P.C.M. sono stabiliti le modalità e i criteri di attuazione, con particolare riguardo ai casi di esclusione, alle procedure di concessione e di utilizzo del beneficio, alla documentazione richiesta, all'effettuazione dei controlli.</p> <p>Le agevolazioni sono concesse ai sensi e nei limiti del Regolamento (UE) 1407/2013 relativo agli aiuti <i>de minimis</i>.</p>
<a href="#">Articolo 84</a>	<p><b>Disposizioni in materia di autotrasporto</b></p> <p>Viene incrementato, per l'anno 2020, di 5 milioni di euro il Fondo istituito con l'articolo 1, <a href="#">comma 150</a>, L. 190/2014, con lo scopo di aumentare la deduzione forfettaria, sempre per il 2020, di spese non documentate di cui all'articolo 1, <a href="#">comma 106</a>, L. 266/2005.</p>
<a href="#">Articolo 85</a> , commi 1 - 3	<p><b>Misure per il trasporto di passeggeri con autobus non soggetti a obblighi di servizio pubblico</b></p> <p>Viene istituito un Fondo, con dotazione per l'anno 2020 pari a 20 milioni di euro, per sostenere il settore dei servizi di trasporto di linea di persone effettuati su strada mediante autobus e non soggetti a obblighi di servizio pubblico, destinato a compensare i danni subiti, in ragione dei minori ricavi registrati nel periodo dal 23 febbraio 2020 al 31 dicembre 2020 rispetto alla media dei ricavi registrati nel medesimo periodo del biennio precedente. Con decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, di concerto con il Mef, da adottare</p>

	entro 30 giorni decorrenti dal 15 agosto 2020, sono stabiliti i criteri e le modalità per il riconoscimento della compensazione. Tali criteri, al fine di evitare sovra compensazioni, sono definiti anche tenendo conto dei costi cessanti, dei minori costi di esercizio derivanti dagli ammortizzatori sociali applicati e dei costi aggiuntivi sostenuti in conseguenza della medesima emergenza. Sono esclusi gli importi recuperabili da assicurazione, contenzioso, arbitrato o altra fonte per il ristoro del medesimo danno. L'efficacia della disposizione è subordinata all'autorizzazione della Commissione Europea ai sensi dell'articolo 108, § 3, T.fue.
<a href="#">Articolo 86</a>	<p><b>Trasporto passeggeri su strada</b></p> <p>Viene incrementato il Fondo istituito con il <a href="#">comma 113</a> dell'articolo 1, L. 160/2019, relativo agli investimenti da parte delle imprese di autotrasporto esercenti l'attività di trasporto di passeggeri su strada e non soggetti a obbligo di servizio pubblico, che passa a 53 milioni di euro per l'anno 2020. Una quota pari a 30 milioni di euro è destinata al ristoro delle rate di finanziamento o dei canoni di <i>leasing</i>, con scadenza compresa anche per effetto di dilazione tra il 23 febbraio 2020 e il 31 dicembre 2020 e afferenti gli acquisti effettuati, a partire dal 1° gennaio 2018, anche mediante contratti di locazione finanziaria, da parte delle imprese di veicoli nuovi di fabbrica di categoria M2 e M3 e adibiti allo svolgimento del servizio di trasporto di passeggeri su strada.</p>
<a href="#">Articolo 88</a>	<p><b>Decontribuzione cabotaggio crociere</b></p> <p>Alle imprese armatoriali delle unità o navi iscritte nei registri nazionali che esercitano attività di cabotaggio, di rifornimento dei prodotti petroliferi necessari alla propulsione e ai consumi di bordo delle navi, nonché adibite a deposito e assistenza alle piattaforme petrolifere nazionali, viene esteso lo sgravio contributivo proporzionale di cui all'<a href="#">articolo 6</a>, comma 1, D.L. 457/1997, per il periodo 1° agosto 2020 - 31 dicembre 2020.</p> <p>Con decreto saranno individuate le modalità attuative.</p>
<a href="#">Articolo 96</a> , comma 1	<p><b>Bonus pubblicità</b></p> <p>Vengono apportate alcune modifiche all'<a href="#">articolo 57-bis</a>, comma 1 -ter, D.L. 50/2017 prevedendo:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- incremento del tetto massimo di spesa in misura pari a 85 milioni;</li> <li>- incremento del beneficio massimo fruibile in misura pari a: <ul style="list-style-type: none"> <li>a) 50 milioni per investimenti su quotidiani e periodici anche <i>on line</i> e</li> <li>b) 35 milioni per investimenti su emittenti televisive e radiofoniche locali e nazionali, analogiche o digitali, non partecipate dallo Stato.</li> </ul> </li> </ul>
Articolo 96	<p><b>Credito di imposta acquisto carta</b></p> <p>Per l'anno 2020, il credito d'imposta riconosciuto alle imprese editrici di quotidiani e di periodici iscritte al registro degli operatori di comunicazione per l'acquisto nell'anno 2019 di carta utilizzata per la stampa delle testate sale al 10 % (prima era l'8%) della spesa sostenuta nell'anno 2019.</p> <p>Viene innalzato anche il limite massimo di spesa a 30 milioni di euro rispetto ai precedenti 24 milioni di euro.</p>

<a href="#">Articolo 97</a>	<p><b>Ulteriore rateizzazione dei versamenti sospesi</b></p> <p>Viene introdotta un'ulteriore rateizzazione dei versamenti di cui agli articoli <a href="#">126</a> e <a href="#">127</a>, D.L. 34/2020, sospesi, che possono essere effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. per il 50% delle somme oggetto di sospensione: <ul style="list-style-type: none"> <li>- in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020, o</li> <li>- mediante rateizzazione, fino a un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 settembre 2020;</li> </ul> </li> <li>2. per il restante 50% mediante rateizzazione, fino a un massimo di 24 rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata entro il 16 gennaio 2021.</li> </ol> <p>Non si fa luogo al rimborso di quanto già versato.</p>
<a href="#">Articolo 98</a>	<p><b>Proroga secondo acconto Isa</b></p> <p>Viene prevista per i soggetti</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli Isa e che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun indice, dal relativo decreto Mef;</li> <li>- che hanno subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 33% nel primo semestre dell'anno 2020 rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente la proroga al 30 aprile 2021 del termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi e dell'Irap, dovuto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019.</li> </ul> <p>La proroga si applica anche per i soggetti di cui all'<a href="#">articolo 1</a>, comma 2, D.P.C.M. 27 giugno 2020 e quindi anche per i soggetti che applicano:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- regime forfettario ex L. 190/2014;</li> <li>- regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità ex D.L. 98/2011; e</li> <li>- soggetti che presentano case di esclusione o di inapplicabilità degli Isa.</li> </ul>
<a href="#">Articolo 99</a>	<p><b>Proroga riscossione coattiva</b></p> <p>Viene prorogato al 15 ottobre 2020, rispetto all'originario 31 agosto 2020, la sospensione dei termini di pagamento delle cartelle i cui termini scadono tra l'8 marzo e il 15 ottobre 2020, con conseguente slittamento del termine di pagamento al 30 novembre 2020.</p>
<a href="#">Articolo 106</a>	<p><b>Rivalutazione dei beni delle cooperative agricole</b></p> <p>Viene meno l'autorizzazione da parte della Commissione Europea per la rivalutazione dei beni delle cooperative agricole in quanto viene previsto che la disposizione si applica nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 <i>final</i>.</p>
<a href="#">Articolo 107</a>	<p><b>Differimento del termine di versamento della tassa automobilistica per i veicoli concessi in locazione a lungo termine senza conducente</b></p>

	Slitta al 31 ottobre 2020 il termine di pagamento della tassa automobilistica scadente nei primi 9 mesi del 2020 e relativa ai veicoli concessi in locazione a lungo termine senza conducente.
<a href="#">Articolo 109</a>	<p><b>Proroga esonero Tosap e Cosap</b></p> <p>Viene prorogato al 31 dicembre 2020 (il precedente termine era il 31 ottobre 2020) l'esenzione dal versamento della Tosap e delle Cosap, introdotta con l'<a href="#">articolo 181</a>, D.L. 34/2020, per le imprese di pubblico esercizio di cui all'articolo 5, L. 287/1991, titolari di concessioni o di autorizzazioni concernenti l'utilizzazione del suolo pubblico.</p> <p>Fino a fine anno, inoltre, non è dovuta l'imposta di bollo per la richiesta di nuove concessioni o l'ampliamento di quelle esistenti, effettuate telematicamente.</p> <p>Infine, sempre fino a fine anno è possibile procedere alla posa in opera di strutture amovibili e funzionali all'esercizio dell'attività su spazi pubblici senza necessità di autorizzazioni ex articoli <a href="#">21</a> e <a href="#">146</a>, D.Lgs. 42/2004.</p>
<a href="#">Articolo 110</a>	<p><b>Rivalutazione generale dei beni d'impresa e delle partecipazioni 2020</b></p> <p>Le società di capitali e gli enti commerciali residenti che non adottano gli IAS, nonché, per effetto del richiamo all'<a href="#">articolo 15</a>, L. 342/2000, anche le società di persone commerciali, le ditte individuali, gli enti non commerciali non residenti e i soggetti non residenti con stabile organizzazione in Italia, possono, anche in deroga a quanto previsto all'<a href="#">articolo 2426</a>, cod. civ. e a ogni altra disposizione di legge vigente in materia, rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni di cui alla Sezione II del Capo I della L. 342/2000, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.</p> <p>La rivalutazione può essere fatta nel bilancio 2020, oppure, per effetto di quanto previsto dall'<a href="#">articolo 12-ter</a>, D.L. 23/2020, in quelli 2021 e 2022, può essere effettuata distintamente per ciascun bene e deve essere annotata nel relativo inventario e nella Nota integrativa.</p> <p>È prevista la possibilità di affrancare il saldo attivo della rivalutazione, in tutto o in parte, con versamento di un'imposta sostitutiva del 10%.</p> <p>Parimenti, il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione può essere riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva nella misura del 3% per i beni ammortizzabili e non ammortizzabili.</p> <p>Le imposte sostitutive devono essere versate in un massimo di 3 rate di pari importo di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta 2020, e le altre con scadenza entro il termine rispettivamente previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative ai periodi d'imposta successivi. Gli importi possono essere compensati ai sensi del D.Lgs. 241/1997.</p> <p>Nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o</p>



	<p>familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione.</p> <p>Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- degli articoli <a href="#">11</a>, <a href="#">13</a>, <a href="#">14</a> e <a href="#">15</a>, L. 342/2000,</li> <li>- del regolamento di cui al D.M. 162/2001;</li> <li>- del regolamento di cui al decreto Mef 86/2002; e</li> <li>- dell'articolo 1, commi 475, 477 e 478, L. 311/2004.</li> </ul> <p>Infine, è previsto che quanto stabilito all'<a href="#">articolo 14</a>, comma 1, L. 342/2000, si applica anche ai soggetti che redigono il bilancio in base agli IAS, anche con riferimento alle partecipazioni, in società ed enti, costituenti immobilizzazioni finanziarie ai sensi dell'<a href="#">articolo 85</a>, comma 3-bis, Tuir. Per tali soggetti, per l'importo corrispondente ai maggiori valori oggetto di riallineamento, al netto dell'imposta sostitutiva di cui al comma 4, è vincolata una riserva in sospensione d'imposta ai fini fiscali che può essere affrancata tramite versamento dell'imposta sostitutiva in misura pari al 10%.</p>
<a href="#">Articolo 112</a>	<p><b>Raddoppio limite welfare aziendale anno 2020</b></p> <p>Limitatamente al periodo d'imposta 2020, l'importo del valore dei beni ceduti e dei servizi prestati dall'azienda ai lavoratori dipendenti che non concorre alla formazione del reddito ai sensi dell'<a href="#">articolo 51</a>, comma 3, Tuir, è elevato a 516,46 euro rispetto agli ordinari 258,23 euro.</p>
<a href="#">Articolo 113</a>	<p><b>Procedure amichevoli tra Stati</b></p> <p>Modificando l'<a href="#">articolo 3</a>, comma 3, D.Lgs. 49/2020 viene previsto che la presentazione dell'istanza per evitare un'eventuale doppia imposizione è ammessa sino all'emanazione di una sentenza di merito passata in giudicato.</p>
<a href="#">Articolo 115</a>	<p><b>Entrata in vigore</b></p> <p>Il Decreto è entrato in vigore il 15 agosto 2020.</p>





**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

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

**ACQUISTA ORA**

**! « NUOVA USCITA »**

**MAGGIO 2020**



## La circolare tributaria n. 33/2020

# Con la circolare n. 25/E si chiude il giro dei chiarimenti sul Decreto Rilancio

di Centro studi tributari

L'Agenzia delle entrate, con la [circolare n. 25/E/2020](#), offre una serie di chiarimenti, sotto forma di domanda e risposta, in merito alle misure introdotte con il c.d. Decreto Crescita (D.L. 34/2020) che vanno a implementare i precedenti emessi con:

- [circolare n. 14/E/2020](#) in tema di credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda ([articolo 28](#), D.L. 34/2020);
- [circolare n. 15/E/2020](#) in tema di fruizione del contributo a fondo perduto ([articolo 25](#), D.L. 34/2020);
- [circolare n. 18/E/2020](#) in tema di *bonus* vacanze ([articolo 176](#), D.L. 34/2020);
- [circolare n. 20/E/2020](#) in tema di credito di imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro e per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione (articoli [120](#) e [125](#), D.L. 34/2020);
- [circolare n. 22/E/2020](#) ancora in tema di contributo a fondo perduto (articolo 25, D.L. 34/2020); e
- [circolare n. 24/E/2020](#) in tema di detrazione per interventi di efficientamento energetico e di riduzione del rischio sismico degli edifici, nonché opzione per la cessione o per lo sconto in luogo della detrazione (articoli [119](#) e [121](#), D.L. 34/2020).

Di seguito si offre un quadro sinottico dei chiarimenti.

### **Articolo 24 – Versamento Irap**

#### **Le previsioni dell'articolo 24 si applicano anche agli enti non commerciali?**

Le disposizioni dell'articolo 24, D.L. 34/2020 non prevedono nel novero dei soggetti espressamente esclusi dal beneficio, gli enti privati non commerciali.

Pertanto, la disciplina si rende applicabile anche in relazione agli enti privati non commerciali:

- sia nell'ipotesi in cui gli stessi svolgano, oltre all'attività istituzionale non commerciale, anche un'attività commerciale (in modo non prevalente o esclusivo),
- sia nell'ipotesi in cui detti enti non svolgano alcuna attività commerciale.

Nella prima ipotesi, con riferimento all'attività commerciale esercitata l'ente non commerciale può usufruire dell'esonero dal versamento del saldo dell'Irap relativo al periodo d'imposta 2019 e della prima rata dell'acconto dovuto per la medesima imposta in relazione al periodo d'imposta 2020, al verificarsi delle condizioni (relative al limite di ricavi conseguiti) previste per i soggetti esercitanti attività d'impresa.

Le previsioni trovano, altresì, applicazione con riferimento all'Irap determinata dall'ente non commerciale con il metodo «retributivo» ai sensi dell'[articolo 10](#), comma 1, D.Lgs. 446/1997.

In tal caso, relativamente all'attività non commerciale svolta, non troveranno applicazione i parametri relativi ai ricavi e compensi conseguiti, considerato che l'applicazione di detti parametri presuppone lo svolgimento di un'attività di impresa o l'esercizio di arti e professioni.

Le previsioni di esonero dal versamento non si applicano, invece, per espressa previsione normativa, con riferimento ai soggetti che determinano il valore della produzione netta secondo l'[articolo 10-bis](#), D.Lgs. 446/1997 (enti non commerciali pubblici).

**Quale è il rapporto esistente tra il limite di applicazione del beneficio previsto dal *Temporary Framework* per gli aiuti di Stato per il periodo dell'emergenza Covid-19 e i limiti previsti dalla disciplina *de minimis* in tema di aiuti di Stato?**

La verifica delle condizioni e dei limiti, entro i quali il beneficio di cui all'[articolo 24](#) del Decreto configura un aiuto di Stato compatibile con la disciplina europea, va operata con esclusivo riferimento al § 3.1 del *Framework* temporaneo comunitario sugli aiuti di Stato (aiuti di importo limitato), e quindi anche con riferimento agli importi massimi ivi indicati.

Come previsto dal punto 20 della Comunicazione del 19 marzo 2020, C (2020)1863, le misure di aiuto applicate sulla base del *Framework* temporaneo possono essere cumulate con gli aiuti previsti dai Regolamenti *de minimis*, a condizione che siano rispettate le disposizioni e le norme relative al cumulo previste da tali regolamenti.

**Il primo e il secondo acconto Irap relativa al periodo d'imposta 2020 devono essere determinati sull'imposta complessivamente dovuta per il 2019 (quindi, tenendo conto anche del saldo relativo a detto periodo, che non è dovuto), oppure escludendo tale importo?**

Ai fini della determinazione dell'acconto Irap dovuto per il 2020 secondo il metodo "storico", deve essere preso a riferimento l'importo indicato nel rigo IR21 (Totale imposta) del modello di dichiarazione 2020 relativo al periodo d'imposta 2019, a prescindere dalla circostanza che il saldo dovuto per tale ultimo periodo [ed indicato nel rigo IR26 (Importo a debito)] sia solo "figurativo" (ovvero non debba essere versato per effetto di quanto disposto dall'articolo 24).

**L'eccedenza Irap risultante dal modello Irap 2019, per la quota non utilizzata in compensazione entro la data di presentazione del Modello Irap 2020, deve comunque essere portata a riduzione del saldo Irap 2019 o può essere utilizzata in compensazione?**

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 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).

**[Articolo 25](#) – contributo a fondo perduto**

**È possibile estendere il riconoscimento del contributo anche ai coadiuvanti dell'imprenditore agricolo?**

No, il contributo spetta esclusivamente all'impresa agricola.

**Possono fruire del beneficio i consorzi fra imprese con attività esterna, rientranti tra i soggetti di cui all'[articolo 73](#), Tuir, che non ribaltano costi e ricavi?**

**Nel caso abbiano già ottenuto il contributo, se e con quali modalità è possibile regolarizzare la situazione?**

Come già chiarito con la [circolare n. 22/E/2020](#), consorzi tra imprese, riconducibili ai soggetti di cui all'articolo 73, Tuir, non possono fruire del contributo. Diversamente, i consorzi che svolgono una propria attività autonoma

rispetto alle consorziate e che assumono rappresentanza esterna possono comunque fruire del contributo a fondo perduto.

Per quanto concerne le modalità di restituzione del contributo, con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 giugno 2020, sono state approvate le modalità attuative per il riconoscimento del contributo a fondo perduto e con la [circolare n. 15/E/2020](#) è stato precisato che, non si applicano le sanzioni in misura corrispondente a quelle previste dall'[articolo 13](#), comma 5, D.Lgs. 471/1997, se è presentata una rinuncia prima che il contributo venga accreditato sul conto corrente bancario o postale.

**Articolo 28 - credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda**

**Il beneficio, esteso anche agli studi professionali, è applicabile anche agli studi di medici che esercitano attività intramoenia senza partita Iva?**

L'attività di intramoenia esercitata presso gli studi professionali privati, nel rispetto della normativa sanitaria e dei regolamenti aziendali, rientrando tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ai sensi dell'[articolo 50](#), Tuir, non può beneficiare del credito di imposta.

**Un soggetto che svolge attività di B&B in via imprenditoriale con partita Iva, può fruire del credito d'imposta in relazione ai canoni di locazione dell'immobile a uso non abitativo corrisposti al proprietario (o ai proprietari) dei medesimi, ancorché l'immobile condotto in locazione e adibito all'esercizio di tale attività, è a uso residenziale, come richiesto dalla normativa nazionale e regionale del settore, e non invece commerciale?**

La risposta è positiva, infatti, con [circolare n. 14/E/2020](#), è stato precisato che gli immobili oggetto di locazione, indipendentemente dalla categoria catastale, devono essere destinati allo svolgimento effettivo delle seguenti attività: industriale; commerciale; artigianale; agricola; di interesse turistico. Ne consegue che il credito d'imposta spetta anche in ipotesi di immobili che, sebbene accatastati come abitativi, siano utilizzati per lo svolgimento di attività commerciali (come ad esempio, nel caso di attività professionale svolta in immobile non riaccatastato).

**Articolo 84 - nuove indennità previste per i lavoratori danneggiati dall'emergenza epidemiologica da Covid-19**

**Il criterio di determinazione del reddito previsto dal comma 2 è applicabile a prescindere dal regime contabile/fiscale adottato dal professionista (ordinario, dei minimi o forfetario)? In particolare, considerato che, nell'ambito del regime forfetario la determinazione del reddito prescinde dalla misurazione dei costi sostenuti, si chiede conferma che anche ai fini della sussistenza della condizione si possa mantenere la stessa semplificazione, in maniera tale che lo scostamento del reddito possa essere misurato applicando ai compensi percepiti nel bimestre interessato la percentuale forfetaria del 78% prevista.**

La misurazione dello scostamento del reddito e l'attribuzione della nuova indennità prescinde dal regime contabile adottato dal professionista (sia esso regime ordinario o regime forfetario). Il regime forfetario ex L. 190/2014, rileva su un piano diverso e cioè ai fini della determinazione dell'imposta dovuta dal professionista e delle semplificazioni contabili previste anche ai fini delle imposte dirette.

**Articolo 121 - trasformazione delle detrazioni fiscali in sconto sul corrispettivo dovuto e in credito d'imposta cedibile**

**È possibile effettuare la compensazione tra il credito d'imposta derivante dalle spese sostenute per interventi di efficientamento energetico e il debito sottoscritto in estinzione rateale, a titolo di cosiddetta rottamazione *ter*?**

La risposta è negativa, infatti, l'[articolo 3](#), D.L. 119/2018, non prevede espressamente modalità di assolvimento del debito risultante dalla dichiarazione di adesione alla rottamazione *ter* con modalità diverse da quelle ivi individuate.

**Articolo 125 - credito di imposta per le spese di sanificazione degli ambienti di lavoro e l'acquisto di dispositivi di protezione**

**Vengono chiesti chiarimenti in merito ai Protocolli di regolamentazione vigenti richiamati dalla [circolare n. 20/E/2020](#).**

Ai fini dell'individuazione dei «*Protocolli di regolamentazione vigenti*» è necessario, innanzitutto, fare riferimento alle indicazioni contenute nel Protocollo condiviso di regolamentazione delle misure per il contrasto e il contenimento della diffusione del virus Covid-19 negli ambienti di lavoro, sottoscritto il 24 aprile 2020 fra il Governo e le parti sociali, i cui contenuti sono trasfusi nell'allegato 12 al D.P.C.M. 17 maggio 2020, ovvero in ulteriori protocolli, anche a carattere territoriale, sottoscritti dagli esercenti attività d'impresa e dagli enti territoriali, secondo le indicazioni ivi contenute temporalmente vigenti alla data di esecuzione degli interventi. Sarà, dunque, cura degli operatori professionisti della sanificazione (o delle imprese che svolgono in proprio la predetta attività di sanificazione) predisporre una certificazione che attesti che le attività poste in essere siano coerenti con quanto indicato nel predetto protocollo e, perciò, finalizzate a eliminare o ridurre a quantità non significative la presenza del *virus* che ha determinato l'emergenza epidemiologica Covid-19.

**Le attività di pulizia degli impianti di condizionamento rientrano tra le spese di cui alla lettera a) del comma 2?**

In termini generali, l'ordinaria attività di pulizia degli impianti di condizionamento non rientra tra quelle di sanificazione, mentre le spese di pulizia degli impianti di condizionamento, diverse da quelle sostenute per le ordinarie prassi di manutenzione degli impianti e dei relativi filtri (ad esempio pulizia/sostituzione stagionale), finalizzate ad aumentare «*la capacità filtrante del ricircolo*» attraverso, ad esempio, la sostituzione dei «*filtri esistenti con filtri di classe superiore, garantendo il mantenimento delle portate*», mantenendo livelli di filtrazione/rimozione adeguati, possono rientrare tra quelle di cui ai commi 1 e 2.

**Articolo 158 - cumulabilità della sospensione dei termini processuali e della sospensione nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione**

**Il termine per la conclusione del procedimento di adesione oppure per la proposizione del ricorso fruisce anche della sospensione di 31 giorni prevista dall'[articolo 1](#), L. 742/1969?**

In caso di istanza di adesione presentata dal contribuente, si applicano cumulativamente sia la sospensione del termine di impugnazione «*per un periodo di novanta 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 dell'articolo 83 e dell'[articolo 36](#), D.L. 23/2020. Si applica, inoltre, la sospensione feriale dal 1° al 31 agosto, prevista dall'articolo 1, L. 742/1969.

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.

**In caso di accertamento notificato il 15 febbraio 2020, il cui termine di impugnazione, in virtù della predetta sospensione di 64 giorni, scade il 16 settembre 2020 si dovranno computare anche gli ulteriori 31 giorni di agosto (quindi, in caso affermativo, con scadenza del termine di impugnazione il 17 ottobre 2020)?**

L'articolo 1, L. 742/1969, dispone la sospensione di diritto, dal 1° al 31 agosto di ciascun anno, dei termini processuali. Tali termini riprendono, dunque, a decorrere dalla fine del periodo di sospensione feriale. Ciò comporta che nel caso prospettato il decorso del termine di impugnazione, già sospeso dal 9 marzo all'11 maggio 2020 ai sensi dell'[articolo 158](#), D.L. 34/2020, sarà nuovamente sospeso dal 1° al 31 agosto 2020. Pertanto, in tale stesso caso, il termine di impugnazione, per effetto del cumulo delle sospensioni, verrà a scadere il 17 ottobre 2020.

**Articolo 127 - proroga dei termini di ripresa della riscossione per i soggetti di cui agli articoli 61 e 62, D.L. 18/2020**

**In riferimento alla rateazione del versamento annuale Iva, considerato che gli articoli 126 e 127, D.L. 34/2020, hanno posticipato al 16 settembre 2020 il termine di ripresa dei versamenti sospesi (compreso quello del saldo Iva annuale), anche coloro che, pur potendo beneficiare della sospensione del saldo Iva annuale, abbiano scelto di versare la prima rata di marzo, possano beneficiare della sospensione dei versamenti fino al 16 settembre 2020 con riferimento al debito annuale che residua al netto della prima rata?**

Il contribuente che – pur avendo i requisiti per beneficiare della sospensione del versamento del saldo Iva da eseguirsi a marzo 2020 – abbia comunque versato la prima rata, ma non anche quelle in scadenza nei mesi di aprile e/o maggio 2020, potrà, al pari di colui che non abbia legittimamente versato nulla a marzo 2020, versare ciò che residua del debito annuale Iva in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2020, ovvero mediante rateizzazione fino a un massimo di quattro rate mensili di pari importo, con il versamento della prima rata a partire dalla medesima data del 16 settembre 2020. In alternativa, potrà procedere al versamento secondo le indicazioni contenute nel richiamato [articolo 97](#), D.L. 104/2020. Il contribuente che, invece, abbia versato la prima rata a marzo 2020, perché escluso dal beneficio della sospensione dei versamenti di marzo 2020, e abbia invece beneficiato, avendone i requisiti, della sospensione disposta per i mesi di aprile e maggio 2020, dovrà versare nei termini ordinari le rate che residuano, potendo rinviare al 16 settembre 2020 il versamento delle sole rate sospese di aprile e maggio 2020. In alternativa, potrà procedere al versamento secondo le indicazioni contenute nell'articolo 97, D.L. 104/2020.

**Articolo 144 - rimessione in termini e sospensione del versamento degli importi richiesti a seguito del controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni**

**La proroga riguarda solo i termini di versamento delle somme dovute oppure si estende anche al termine entro cui il contribuente può fornire chiarimenti e chiedere la rideterminazione degli esiti?**

L'articolo 144 richiama espressamente i termini di versamento (in unica soluzione o rateali) scadenti nel periodo 8 marzo – 31 maggio 2020. Non vi è alcun riferimento esplicito al termine entro cui il contribuente può fornire chiarimenti; tuttavia, considerata la stretta correlazione tra i 2 termini, si ritiene 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.

**In caso di pagamento rateale di una comunicazione degli esiti, se una rata scade nel periodo di sospensione, la proroga influenza anche le rate successive, oppure esse mantengono le loro originarie scadenze?**

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. Nel rispetto di tale impostazione, nel caso in cui il termine di versamento della prima rata ricada nel periodo di sospensione, la proroga produce 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.

Poiché l'[articolo 144](#) prevede il differimento dei termini di scadenza dei pagamenti derivanti da controllo automatizzato delle dichiarazioni, tali atti rientrano tra quelli per i quali è esclusa l'applicazione dell'articolo 23, D.Lgs. 472/1997?

Non si riscontra alcuna norma che escluda l'applicazione dell'[articolo 23](#), D.Lgs. 472/1997.

**Articolo 145 - sospensione della compensazione tra credito d'imposta e debito iscritto a ruolo**

Si chiede conferma che i rimborsi devono essere erogati senza effettuare alcuna compensazione con eventuali debiti erariali, dunque, a prescindere dall'esistenza del debito del contribuente e della sua entità, al fine di immettere liquidità nel sistema economico e se sia applicabile anche ai soggetti deceduti e ai soggetti titolari di partita Iva che hanno cessato l'attività.

La disposizione si applica anche alla erogazione dei rimborsi Iva? In caso di risposta affermativa, può l'ufficio in procinto di erogare i rimborsi non effettuare alcuna richiesta all'agente della riscossione atteso che non è stata dichiarata l'inapplicabilità temporanea del decreto Mef 22 dicembre 2017?

La sospensione non comporta modifiche all'obbligo degli uffici di richiedere all'agente della riscossione i dati relativi alle partite di ruolo di cui il contribuente destinatario del rimborso sia intestatario, secondo quanto stabilito dal decreto Mef 22 dicembre 2017. Gli uffici potranno utilizzare i dati forniti dall'agente della riscossione per procedere alla compensazione legale del rimborso di cui all'articolo 23, D.Lgs. 472/1997.

Ciò vale anche per i rimborsi intestati a soggetti deceduti o soggetti titolari di partita Iva che hanno cessato l'attività, relativamente ai quali, ove ricorrano i presupposti, l'ufficio deve continuare ad applicare l'articolo 23, D.Lgs. 472/1997.

In merito alle condizioni patrimoniali e di regolarità contributiva richieste ai fini dell'esonero dalla presentazione della garanzia in base all'articolo 38-bis, comma 3, D.P.R. 633/1972, la loro sussistenza debba essere valutata secondo i criteri ordinari.

**Articolo 149 - sospensione dei versamenti delle somme dovute a seguito di atti di accertamento con adesione, conciliazione, rettifica e liquidazione, liquidazione e di recupero dei crediti d'imposta**

Il periodo 9 marzo – 31 maggio all'interno del quale gli atti sono definibili deve essere calcolato senza tener conto della sospensione di 64 giorni di cui all'[articolo 83](#), D.L. 18/2020 (sospensione dal 9 marzo al 15 aprile) e dell'[articolo 36](#), D.L. 23/2020 (sospensione dal 15 aprile all'11 maggio)?

Inoltre, in detto termine debba considerarsi anche il differimento di 60 giorni nel caso di presentazione dell'istanza IPEA/IPEC?

Ai fini dell'individuazione dei termini ordinariamente scadenti nel periodo indicato dalla norma 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.

Per verificare se un atto di accertamento con adesione rientra o meno nell'ambito applicativo, stante la previsione di cui al comma 2, che prevede che la proroga dei termini al 16 settembre 2020 è applicabile con riferimento agli atti i cui termini di versamento scadono nel periodo 9 marzo – 31 maggio, occorre fare riferimento al 20° giorno successivo alla sottoscrizione dell'atto?

Tenuto conto di quanto previsto dall'[articolo 8](#), D.Lgs. 218/1997 e dagli articoli [17-bis](#) e [48-ter](#), D.Lgs. 546/1992, che dispongono che il versamento della prima o unica rata relativa rispettivamente all'adesione, alla mediazione e alla conciliazione debba avvenire entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'atto/accordo, ne consegue l'esclusione dall'ambito applicativo dell'articolo 149 dei 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.

Rientrano nella sospensione i versamenti relativi alle adesioni, mediazioni e conciliazioni il cui accordo/atto sia stato sottoscritto tra il 18 febbraio e l'11 maggio 2020.

**Per gli avvisi di accertamento notificati, per i quali la presentazione di un'istanza di adesione ha spostato i termini per l'impugnazione oltre il periodo indicato dal comma 2 (9 marzo-31 maggio), cosa accade in caso di mancata sottoscrizione dell'adesione o di mancato perfezionamento della stessa?**

**Per tali atti opera la sospensione di cui al comma 3?**

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, 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, non opera la sospensione prevista al comma 3.

Per il versamento delle somme dovute sulla base degli accertamenti non più definibili ai sensi del citato articolo 15, opera la sospensione di 64 giorni ex articoli [83](#), D.L. 18/2020 e [36](#), D.L. 23/2020.

**Rientra un avviso di liquidazione della maggiore imposta di registro per decadenza dei benefici «prima casa», a seguito di auto-denuncia del contribuente, notificato prima dell'8 marzo 2020 e, quindi, definibile nel periodo compreso tra 9 marzo - 31 maggio 2020? In caos positivo, è possibile procedere alla rateizzazione?**

Nei casi di avviso di liquidazione della maggiore imposta a seguito della riliquidazione da parte dell'ufficio dell'atto di compravendita a seguito della presentazione di una istanza del contribuente per la revoca della dichiarazione di intenti espressa in atto, presentata sia prima sia dopo il decorso dei termini per la decadenza, è possibile fruire della proroga del versamento nonché della rateazione.

**In caso di adesione firmata entro l'11 maggio con scadenza originaria del pagamento della prima o unica rata per il perfezionamento dell'adesione entro il 31 maggio, le rate successive alla prima seguono il piano di rateazione originario o il piano di ammortamento a partire dal 16 settembre 2020?**

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 di cui al comma 5 (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.

**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), per evitare la decadenza dalla rateazione si può non considerare la rata di maggio (il cui termine di versamento è prorogato al 16 settembre) e quindi versare, tramite ravvedimento operoso, la rata di febbraio entro la scadenza di quella di agosto?**



Nel caso di mancato versamento della rata di febbraio, 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, la rata di febbraio potrà essere versata entro il 16 settembre.

Trattandosi di tardivo versamento della rata entro il termine della rata successiva, il contribuente non potrà avvalersi dei benefici della rateazione ex comma 5, 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'art. 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 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 così come della rata successiva a quella di aprile e della rata successiva a quella di maggio non sono stati oggetto di proroga.

**Articolo 151 - differimento del periodo di sospensione della notifica degli atti e per l'esecuzione dei provvedimenti di sospensione della licenza/autorizzazione amministrativa all'esercizio dell'attività/iscrizione a albi e ordini professionali**

**Per i provvedimenti da notificare a decorrere dal 1° febbraio 2021, termine del periodo di sospensione, gli atti possono essere emessi entro il 31 dicembre 2020 (ovvero 31 gennaio 2021) o è necessario rispettare l'ordinaria data di scadenza (dall'8 marzo 2020 al 31 gennaio 2021)?**

Per il calcolo della decadenza dall'azione amministrativa, si deve tener conto della sospensione. Poiché l'[articolo 12](#), comma 2-bis, D.Lgs. 471/1997 prevede che *“gli atti di sospensione devono essere notificati, a pena di decadenza, entro sei mesi da quando è stata contestata la quarta violazione”*, il computo del termine deve avvenire escludendo il predetto periodo di sospensione dall'8 marzo 2020 al 31 gennaio 2021.

**Articolo 154 - proroga del periodo di sospensione delle attività dell'agente della riscossione**

**La sospensione dei termini dei versamenti disposta dall'[articolo 68](#), D.L. 18/2020, prorogata al 31 agosto dall'articolo 154 e poi al 15 ottobre dall'[articolo 99](#), comma 1, D.L. 104/2020, come si riflette sull'operatività dell'[articolo 23](#), comma 2, D.Lgs. 472/1997, in base al quale l'ufficio competente per il rimborso pronuncia la compensazione del debito in presenza di un atto di irrogazione sanzioni o di un avviso di accertamento definitivo?**

La sospensione dei termini dei versamenti scadenti nel periodo dall'8 marzo al 15 ottobre 2020, disposta dall'articolo 68, D.L. 18/2020, è da intendersi riferita ai termini dei versamenti, anche rateali, derivanti dalle cartelle di pagamento nonché ai termini dei versamenti unicamente rateali dei carichi derivanti da avviso di accertamento esecutivo affidati all'agente della riscossione (cfr. [circolare n. 5/E/2020](#)). Ai fini dell'applicazione della compensazione legale, ferma restando la necessaria ricorrenza del presupposto della definitività dell'atto impositivo in funzione dello spirare dei termini di impugnazione o del passaggio in giudicato della sentenza che definisce il contenzioso, laddove si intenda realizzare la compensazione legale tra il rimborso e le somme il cui termine di versamento rientri nella sospensione sopracitata, tale compensazione sia preclusa per carenza



del requisito dell'esigibilità del credito erariale; nessuna preclusione è da ritenersi, invece, sussistente laddove si intenda realizzare la compensazione legale tra il rimborso e le somme derivanti da avviso di accertamento esecutivo resosi definitivo non ancora affidate all'Agente della riscossione o affidate ma non oggetto di rateazione oppure le somme dovute sulla base di altra tipologia di atto impositivo resosi definitivo non ancora iscritte a ruolo.

**Come impatta la sospensione della riscossione sulle attività di recupero dell'agente della riscossione?**

Le previsioni dell'[articolo 68](#), commi 1, 2 e 2-bis, D.L. 18/2020 devono essere lette in prospettiva sistematica e, quindi, anche alla luce delle disposizioni di carattere generale dettate, in materia di sospensione dei termini di versamento in caso di eventi eccezionali, dall'[articolo 12](#), D.Lgs. 159/2015. Pertanto, sono da ritenersi sospesi nel periodo intercorrente tra l'8 marzo 2020 e il 15 ottobre 2020 (tra il 21 febbraio 2020 e il 15 ottobre 2020 con riferimento ai soli soggetti aventi, alla stessa data del 21 febbraio 2020, residenza/sede legale/sede operativa nei territori dei comuni delle Regioni Lombardia e Veneto indicati nell'allegato 1 al D.P.C.M. 1° marzo 2020):

a) i termini di pagamento (e, conseguentemente, le attività di recupero, anche coattivo), relativi a carichi, affidati agli agenti della riscossione, derivanti dagli avvisi esecutivi dell'Agenzia delle entrate, dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e dell'Inps e dagli atti esecutivi di cui all'articolo 1, [comma 792](#), L. 160/2019, ovvero da ruoli/cartelle, in scadenza nello stesso periodo (ivi compresi quelli dilazionati *ex* [articolo 19](#), D.P.R. 602/1973), con conseguente «congelamento», per la durata dello stesso periodo di sospensione, dell'applicazione degli interessi di mora di cui all'[articolo 30](#), D.P.R. 602/1973;

b) la notifica di nuove cartelle di pagamento (e, conseguentemente, le attività di recupero, anche coattivo), afferenti a carichi affidati sia prima dell'inizio del periodo di sospensione, sia durante tale periodo;

c) le attività di recupero, anche coattivo, dei carichi (avvisi di accertamento esecutivi/avvisi di addebito/atti esecutivi e ruoli/cartelle di pagamento) già scaduti prima del periodo di sospensione, con effetti identici a quelli di cui al punto a), sotto il profilo del «congelamento» degli interessi di mora durante il periodo di sospensione. I versamenti sospesi sono previsti entro il 30 novembre 2020 e non è ipotizzabile l'esecuzione di azioni di recupero di somme per le quali non possa considerarsi in concreto scaduto il termine stabilito dal Legislatore per effettuare il relativo pagamento. Ne deriva che:

a) restano sospesi fino al 30 novembre 2020 i termini di pagamento dei carichi menzionati sub a), per i quali, quindi, l'agente della riscossione non potrà svolgere, fino a quest'ultima data, alcuna attività di recupero e resterà, altresì, sospesa la decorrenza degli interessi di mora di cui all'articolo 30, D.P.R. 602/1973;

b) si esaurirà, invece, al 15 ottobre 2020 la sospensione:

- degli adempimenti di notifica delle cartelle di pagamento sub b), che dovranno perciò essere riattivati sin dal 16 ottobre 2020;

- delle attività di recupero sub c), che l'agente della riscossione dovrà riavviare a partire dallo stesso 16 ottobre 2020, con contestuale ripresa della decorrenza degli interessi di mora sui relativi carichi.

**[Articolo 157](#) - proroga dei termini al fine di favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali**

**Qual è l'ambito oggettivo di applicazione della proroga?**

Le tipologie di atti si riferiscono, in generale, a provvedimenti che vengono emessi al termine della fase del controllo sostanziale con riferimento agli atti o alle imposte, sia indirette che dirette, i cui termini di decadenza scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo ed il 31 dicembre 2020.

Per gli atti riferiti invece ad atti o a imposte i cui termini decadenziali non scadono entro il 31 dicembre 2020, gli uffici potranno svolgere quest'anno le relative attività di accertamento o di controllo sostanziale senza però

procedere alla notifica degli atti, a meno che abbiano carattere di indifferibilità ed urgenza, escludendo le fattispecie per le quali è necessario o opportuna l'attivazione del contraddittorio.

La disposizione fa salvi anche i casi in cui l'emissione dell'atto è funzionale all'adempimento, come nel caso della liquidazione d'ufficio delle imposte da versare a seguito della presentazione di una istanza del contribuente per la revoca della dichiarazione di intenti espressa in atto ai fini dell'agevolazione prima casa, presentata sia prima sia dopo il decorso dei termini di decadenza.

La proroga, dunque, riguarda tutti gli atti e le imposte per le quali è prevista una decadenza dei termini nel periodo dall'8 marzo al 31 dicembre 2020. A queste si aggiungono anche le scadenze dei seguenti termini che scadono nel suddetto periodo, per effetto di specifiche disposizioni normative, quali ad esempio:

- la decadenza del termine entro cui devono essere notificati gli avvisi di accertamento e gli atti di contestazione e irrogazione delle sanzioni previsti dell'[articolo 5-septies](#), comma 47, D.L. 148/2017;
- la decadenza del termine raddoppiato in caso di violazione che comporta l'obbligo della denuncia penale ai sensi dell'[articolo 331](#), c.p.c. limitatamente alle annualità per le quali risulta ancora applicabile *ratione temporis* l'[articolo 43](#), comma 3, D.P.R. 600/1973, per effetto dell'articolo 1, [comma 132](#), L. 208/2015;
- la decadenza del termine raddoppiato in caso di violazioni sui redditi connessi alle attività finanziarie detenute nei Paesi *black list*, per effetto dell'[articolo 12](#), commi 2-bis e 2-ter, D.L. 78/2009;
- la decadenza dei termini per l'attività di controllo di cui agli articoli 43, D.P.R. 600/1973, [57](#), D.P.R. 633/1972, e [20](#), comma 1, D.Lgs. 472/1997, prorogati di 2 anni ai sensi dell'[articolo 1](#), comma 9, D.L. 119/2018, per i periodi d'imposta fino al 31 dicembre 2015 oggetto dei processi verbali di constatazione definibili;
- la decadenza del termine di cui all'articolo 20, comma 1, D.Lgs. 472/1997, prorogato di 2 anni ai sensi dell'[articolo 9](#), comma 6, D.L. 119/2018, con riferimento alle violazioni formali constatate in un processo verbale, commesse fino al 31 dicembre 2015.

**Il differimento dei termini si applica anche agli avvisi di liquidazione destinati ai notai a seguito di controllo sull'autoliquidazione degli atti notarili?**

Le tipologie di atti richiamati si riferiscono, in generale, a provvedimenti che vengono emessi al termine della fase del controllo sostanziale con riferimento agli atti o alle imposte, sia indirette che dirette, i cui termini di decadenza scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020.

In considerazione della tipologia di atti individuata si ritiene che il differimento non sia applicabile.

**Quali sono i casi di indifferibilità e di urgenza nei quali è legittimo procedere all'invio di atti, comunicazioni e inviti, nonostante la sospensione prevista?**

L'[articolo 157](#), comma 2-bis consente di procedere comunque all'invio, alla notifica e alla messa a disposizione degli atti, comunicazioni e inviti nei “*casi di indifferibilità e urgenza*”; la disposizione fa salvi anche quelli la cui emissione è funzionale al perfezionamento di adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi, come nel caso della liquidazione d'ufficio dell'imposta da versare per la registrazione degli atti giudiziari, a seguito della presentazione di una istanza del contribuente per la revoca della dichiarazione di intenti espressa in atto ai fini dell'agevolazione prima casa, ovvero a seguito del controllo sulla regolarità dell'autoliquidazione e del versamento delle imposte da parte dei notai.

A titolo esemplificativo, l'invio delle comunicazioni e la notifica di atti durante il periodo di sospensione può considerarsi legittima anche per:

- comunicazioni o atti che prevedono una comunicazione di notizia di reato ai sensi dell'articolo 331, c.p.p.;
- comunicazioni o atti destinati a soggetti sottoposti a procedure concorsuali, per la tempestiva insinuazione nel passivo;
- pericolo per la riscossione.

Le caratteristiche dell'indifferibilità e dell'urgenza sono riscontrabili anche in tutti i casi in cui il mancato invio della comunicazione o di notifica dell'atto non consenta di rispettare i termini di prescrizione e decadenza previsti in materia di riscossione, rischiando di compromettere il recupero delle somme dovute.

**Come opera la proroga considerata la precisazione contenuta nella norma secondo cui i termini di decadenza, sono “calcolati senza tener conto del periodo di sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18”?**

**Come si calcolano gli interessi per ritardato pagamento di cui all'[articolo 6](#), D.M. 136/2009 e gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo di cui all'[articolo 20](#), D.P.R. 602/1973?**

La proroga incide su 2 termini differenti entro cui gli uffici devono completare sia la fase di emissione dell'atto sia quella della relativa notifica.

Da un lato sono prorogati e unificati al 31 dicembre 2020 tutti i termini di decadenza riferiti ad atti e imposte che scadono nel periodo tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020.

Dall'altro, è prorogato e distribuito nell'arco temporale che va dal primo gennaio al 31 dicembre 2021, il termine per la notifica degli atti già emessi entro il 31 dicembre 2020.

A fronte della distribuzione delle notifiche nel tempo, dal 1° gennaio 2021 fino alla data di notifica, sulle maggiori imposte accertate nell'atto e dovute dal contribuente non maturano gli interessi per ritardato pagamento e gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo; i suddetti interessi, invece, maturano dalla data in cui le imposte dovevano essere versate fino al 31 dicembre 2020 e riprendono a decorrere, giornalmente, dal giorno successivo alla data di notifica fino alla data di effettivo pagamento delle maggiori imposte.

Gli interessi di cui all'articolo 20, D.P.R. 602/1973, restano non dovuti per il periodo dal 1° gennaio 2021 fino alla data di notifica dell'atto anche nei casi di mancato pagamento entro i termini previsti e di successiva iscrizione a ruolo o di affidamento del carico.

Inoltre, i termini del differimento della notifica degli atti sono calcolati senza tenere conto della ulteriore sospensione dei termini prevista dall'[articolo 67](#), comma 1, D.L. 18/2020. L'articolo 157 ha un carattere di specialità rispetto all'articolo 67, D.L. 18/2020, con riferimento sia all'oggetto sia alla portata dei suoi effetti, seppur limitatamente ad atti e imposte che scadono tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020.

**Come si concilia la proroga con le tempistiche dell'[articolo 10-bis](#), L. 212/2000, in caso di operazioni abusive, e dall'[articolo 5](#), comma 3-bis, D.Lgs. 218/1997, in tema di invito al contraddittorio?**

Con riferimento ai termini di decadenza del potere accertativo in tema di abuso del diritto, possono verificarsi le seguenti ipotesi:

- a) il termine di decadenza, prorogato ai sensi dell'articolo 10-bis, comma 7, L. 212/2000, cade nel periodo 8 marzo - 31 dicembre 2020. In tali casi l'avviso di accertamento per l'abuso del diritto deve essere emesso entro il 31 dicembre 2020 e notificato tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021;
- b) il termine di decadenza, prorogato ai sensi dell'articolo 10-bis, comma 7, L. 212/2000, cade dopo il 31 dicembre 2020. In tali casi non opera la proroga.

Per quanto riguarda la proroga di cui all'articolo 5, comma 3-bis, D.Lgs. 218/1997, qualora si verifichi il presupposto in relazione a periodi di imposta il cui termine di decadenza è previsto per il 31 dicembre 2020, il termine di decadenza risulterà successivo al 31 dicembre 2020 e, di conseguenza, l'ufficio, in caso di mancata adesione, dovrà notificare l'avviso di accertamento entro il 30 aprile 2021, ricorrendo i presupposti della proroga di 120 giorni decorrenti dal primo gennaio 2021.

**Cosa si intende per atti emessi?**

Gli atti sono emessi se risultano firmati e protocollati, entro il termine del 31 dicembre 2020.

Gli atti firmati e protocollati entro il 31 dicembre 2020, dovranno poi essere notificati a decorrere dal 1° gennaio e fino al 31 dicembre 2021, tranne che nei casi di indifferibilità ed urgenza, sulla base di una programmazione che sarà definita dal provvedimento dell'Agenzia delle entrate.

### **Articolo 186 - credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari**

#### **Quali sono i requisiti per beneficiare del credito d'imposta nell'anno 2020 e le novità rispetto alla disciplina ordinaria?**

L'agevolazione è stata estesa anche agli investimenti sulle emittenti televisive e radiofoniche nazionali non partecipate dallo Stato.

Continuano ad applicarsi, per i profili non derogati, le norme previste dal regolamento di cui al D.P.C.M. 90/2018.

Il credito d'imposta spetta in relazione agli investimenti effettuati: non è necessario, pertanto, aver sostenuto nell'anno precedente analoghi investimenti sugli stessi mezzi di informazione, requisito invece previsto per il riconoscimento del credito d'imposta «a regime».

Il periodo di presentazione della comunicazione telematica è tra il 1° e il 30 settembre del 2020.

Le comunicazioni telematiche già presentate nel periodo 1° ed il 31 marzo 2020 restano valide e il relativo credito d'imposta richiesto, determinato a marzo con i criteri di calcolo allora previsti, sarà rideterminato, al termine della nuova finestra temporale per l'invio, con i nuovi criteri.

## La circolare tributaria n. 33/2020

### Accertamento

---

#### In Gazzetta il decreto sullo scambio di informazioni

È stato pubblicato, sulla Gazzetta Ufficiale il D.Lgs. 100/2020 di attuazione della Direttiva UE 2018/822 del 25 luglio 2018, recante la modifica alla Direttiva 2011/16/UE relativa allo scambio automatico obbligatorio di informazioni nel settore fiscale relativamente ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica.

[D.Lgs. 100/2020](#)

### Adempimenti

---

#### In caso di rinvio dello spettacolo utilizzabili i biglietti originari

L'Agenzia delle entrate, con il principio di diritto n. 14, ha affermato che in caso di rinvio di una manifestazione rispetto alla data originariamente prevista, sulla base di un'interpretazione logico-sistematica della disciplina di settore in essere - e fermi i limiti dalla stessa emergenti sotto il profilo Iva - i titoli di accesso venduti in relazione allo spettacolo originariamente fissato e poi rinviato possono essere considerati dall'organizzatore validi per l'ingresso allo spettacolo che si terrà nella nuova data.

[Agenzia delle entrate, principio di diritto n. 14/2020](#)

#### Fattura elettronica per il pagamento dei CTU da parte dell'Amministrazione di Giustizia

L'Agenzia delle entrate, con il principio di diritto n. 13, ha affermato che l'obbligo di emissione di fattura elettronica verso la P.A. nonché l'impossibilità da parte di queste ultime di ricevere fatture in formato diverso, si applica anche con riferimento alle fatture emesse nei confronti dell'Amministrazione di Giustizia dai consulenti tecnici di ufficio per certificare i compensi determinati con i decreti di liquidazione, a prescindere dalla circostanza che con circolare n. 9/E/2018 tali compensi siano stati esclusi dall'obbligo dello *split payment*.

[Agenzia delle entrate, principio di diritto n. 13/2020](#)

#### Diramate le modalità di accesso agli atti detenuti dall'Agenzia

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 4 agosto 2020, protocollo n. 280693 ha emanato le modalità di accesso documentale, accesso civico semplice e accesso civico generalizzato ai dati e agli atti formati o detenuti al momento della richiesta. Legittimati all'esercizio del diritto di accesso sono tutti i soggetti privati, compresi quelli portatori di interessi pubblici o diffusi, che abbiano un interesse diretto, concreto e attuale, corrispondente a una situazione giuridicamente rilevante e collegata al documento al quale è chiesto l'accesso. L'accesso è, altresì, consentito alle P.A. e, più in generale, ai soggetti pubblici interessati all'acquisizione di documenti amministrativi necessari allo svolgimento delle funzioni istituzionali a essi attribuite.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 4/8/2020, prot. n. 280693](#)

### **Approvato il cambio valute per il mese di luglio**

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale dell'11 agosto 2020, protocollo 285280 ha approvato il cambio valute estere per il mese di luglio 2020, ai sensi dell'articolo 4, comma 6, D.L. 167/1990.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 11/8/2020, prot. n. 285280](#)

### **Varato il codice per compensare il credito da pagamenti con strumenti elettronici**

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 48/E del 31 agosto 2020, ha proceduto all'istituzione del codice tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del credito d'imposta per le commissioni addebitate per le transazioni effettuate mediante strumenti di pagamento elettronici. In particolare, il codice tributo è:

691" denominato "*Credito d'imposta commissioni pagamenti elettronici – articolo 22, decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124*".

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 48/E/2020](#)

### **Anche se nominato a fine anno spetta al collegio la certificazione delle spese R&S**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 265/2020, ha chiarito che, ai fini della certificazione dei costi R&S, nel caso di società di capitali (nel caso di specie una Srl) che ha proceduto alla nomina dell'organo di controllo, in ragione di quanto disposto dall'articolo 2477, cod. civ., in data 13 dicembre 2019, allo stesso competono le attività di revisione in relazione a tale esercizio, nonché la certificazione della documentazione contabile relativa al credito di imposta per attività R&S con riferimento al periodo di imposta 2019.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 265/2020](#)

### **Sospesi i pagamenti relativi alle comunicazioni di irregolarità**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 262/2020, ha confermato che l'articolo 144, comma 1, D.L. 34/2020, rimette nei termini i contribuenti per i pagamenti – anche rateizzati - delle somme chieste mediante le comunicazioni degli esiti del controllo automatizzato (articoli 36-*bis*, D.P.R. 600/1972 e 54-*bis*, D.P.R. 633/1972) e del controllo formale (articolo 36-*ter*, D.P.R. 600/1973) nonché mediante le comunicazioni degli esiti della liquidazione relativamente ai redditi soggetti a tassazione separata, in scadenza tra l'8 marzo e il 18 maggio 2020; versamenti che, pertanto, sono considerati tempestivi se effettuati entro il 16 settembre 2020.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 262/2020](#)

### **Nella sospensione rientrano anche le rate della dilazione**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 260/2020, ha confermato che rientra nella sospensione dei termini di versamento di cui all'articolo 144, D.L. 34/2020, anche la rata relativa a una dilazione di pagamento ai sensi dell'articolo 3-*bis*, D.Lgs. 462/1997.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 260/2020](#)

### Sospesa anche la rata derivante da un controllo automatizzato

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 259/2020, ha confermato che rientra nella sospensione dei termini di versamento di cui all'articolo 144, D.L. 34/2020, anche la rata relativa alla dilazione di pagamento derivante da un controllo automatizzato.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 259/2020](#)

## Agevolazioni

---

### Tutto pronto per la ricapitalizzazione delle pmi

È stato pubblicato, sulla Gazzetta Ufficiale n. 210 del 24 agosto 2020, il Decreto Mef 10 agosto 2020 recante la disciplina relativa alle agevolazioni previste dall'articolo 26, D.L. 34/2020 in tema di ricapitalizzazione delle pmi.

[Mef, decreto, 10/8/2020](#)

### Maxi circolare sul *bonus* 110%

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 24/E dell'8 agosto 2020, ha offerto i primi chiarimenti in merito al c.d. *bonus* 110% introdotto con il D.L. 34/2020, nonché sull'opzione per la cessione o per lo sconto in luogo della detrazione previste dagli articoli 119 e 121, D.L. 34/2020. Si rimanda a uno speciale in uscita la prossima settimana per gli opportuni approfondimenti sulle novità agevolative.

[Agenzia delle entrate, circolare n. 24/E/2020](#)

### Emanate le regole per la cessione del credito

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale dell'8 agosto 2020, protocollo n. 283847, ha emanato le disposizioni di attuazione degli articoli 119 e 121, D.L. 34/2020, per l'esercizio delle opzioni relative alle detrazioni spettanti per gli interventi di ristrutturazione edilizia, recupero o restauro della facciata degli edifici, riqualificazione energetica, riduzione del rischio sismico, installazione di impianti solari fotovoltaici e infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 8/8/2020, prot. n. 283847](#)

### Condomini svincolati dalla scelta degli altri su quale *bonus* fruire

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 49/E del 1° settembre 2020 e la risposta a interpello n. 294/2020, ha affermato che in merito a un intervento (nel caso di specie un cappotto termico esterno in tutte le facciate) avente a oggetto un fabbricato condominiale che può dare accesso sia al c.d. *bonus* facciata, sia al c.d. *ecobonus*, ogni condomino, per la parte di spesa a lui imputabile, può stabilire di quale *bonus* fruire, indipendentemente dalla scelta operata dagli altri condomini, a condizione che siano rispettati gli adempimenti specificamente previsti in relazione a ciascuna agevolazione.

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 49/E/2020](#)

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 294/2020](#)

### Ammessa l'agevolazione anche con asseverazione posteriore

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 300/2020, ha confermato quanto



precedentemente affermato con la risoluzione n. 38/E/2020 per cui la detrazione di cui all'articolo 16, comma 1-*septies*, D.L. 63/2013 spetta anche agli acquirenti delle unità immobiliari ubicate nelle zone sismiche 2 e 3, oggetto di interventi le cui procedure autorizzatori e sono iniziate dopo il 1° gennaio 2017 ma prima del 1° maggio 2019, data di entrata in vigore delle nuove disposizioni, anche se l'asseverazione di cui all'articolo 3, D.M. 58/2017 non è stata presentata contestualmente alla richiesta del titolo abilitativo. In tal caso, tuttavia, ai fini della detrazione, è necessario che la predetta asseverazione sia presentata dall'impresa entro la data di stipula del rogito dell'immobile oggetto degli interventi di riduzione del rischio sismico.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 300/2020](#)

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 298/2020](#)

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 297/2020](#)

### **Bonus anche sulla facciata parzialmente visibile dalla strada**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 296/2020, in tema di c.d. *bonus* facciate *ex* articolo 1, commi da 219 a 223, L. 160/2019, ha affermato che lo stesso compente anche in caso di facciata interna solo parzialmente visibile dalla strada.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 296/2020](#)

### **Niente sisma bonus in caso di asseverazione tardiva**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 295/2020, ha affermato che in caso di asseverazione non contestuale alla richiesta del titolo abilitativo ai fini della fruizione del c.d. sisma bonus di cui all'articolo 16, comma 1-*quater*, D.L. 63/2020, non si ha diritto all'agevolazione.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 295/2020](#)

### **Le spese sul balcone rientranti nel bonus facciate**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 289/2020, ha affermato che il c.d. bonus facciate spetta per le spese sostenute per il rifacimento della copertura del piano di calpestio del balcone e per la sostituzione dei pannelli in vetro che costituiscono le pareti perimetrali del balcone, trattandosi di elementi costitutivi del balcone stesso. Il bonus spetta, altresì per le spese sostenute per la ritinteggiatura delle intelaiature metalliche che sostengono i pannelli di vetro perimetrali del balcone nonché per la tinteggiatura e stuccatura della parete inferiore del balcone, trattandosi di opere accessorie e di completamento dell'intervento nel suo insieme, i cui costi sono strettamente collegati alla realizzazione dell'intervento stesso.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 289/2020](#)

### **La sostituzione del mosaico della facciata rientra nel *bonus* facciate**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 287/2020, in merito al c.d. bonus facciate, ha fatto rientrare tra i lavori agevolabili anche il rifacimento completo del rivestimento esterno in tessere di mosaico delle facciate lato strada da parte di un condominio, tuttavia, nel caso in cui l'intervento non rientri nella mera pulitura e tinteggiatura della facciata - il che implicherebbe, in linea di principio, l'obbligo di applicazione delle prescrizioni del decreto "requisiti minimi" e del D.M. marzo 2008 - va valutato se sussistono gli impedimenti tecnici che, come indicato nella circolare n. 2/E/2020, non

rendono possibile realizzare interventi influenti dal punto di vista termico se non mutando completamente l'aspetto dell'edificio. In tal caso, sarà onere del contribuente fornire adeguata dimostrazione che l'intervento di rimozione del mosaico non è soggetto all'obbligo di rispetto di specifici requisiti minimi di prestazione energetica, anche in funzione della dimensione della superficie interessata rispetto alla superficie dell'involucro edilizio, atteso che le caratteristiche architettoniche degli edifici non costituiscono una causa di esclusione dall'applicazione del decreto che opera automaticamente.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 287/2020](#)

### **Sisma *bonus* e riqualificazione energetica solo sulle parti esistenti**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 286/2020, in merito alle detrazioni per intervento combinato di riduzione del rischio sismico e di riqualificazione energetica, di cui all' articolo 14, comma 2-*quater*.l, D.L. 63/2013, ha ribadito che nel caso di interventi di ristrutturazione senza demolizione dell'edificio esistente e con ampliamento dello stesso, la detrazione compete solo per le spese riferibili alla parte esistente in quanto l'ampliamento configura, comunque, una "*nuova costruzione*".

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 286/2020](#)

### **Ammessa la detrazione per i lavori sulla pertinenza anche se non sono terminati**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 285/2020, ha ammesso la possibilità di fruizione della detrazione per un intervento di costruzione di un'autorimessa pertinenziale autonomo rispetto a quello di ristrutturazione sull'immobile principale, a nulla rilevando che quest'ultimo non sia stato ancora completato.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 285/2020](#)

### **Ammessa la cessione del credito anche da parte dei forfettari**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 281/2020, ha offerto alcuni chiarimenti in merito all'agevolazione prevista dall'articolo 16, comma 1-*septies*, D.L. 63/2013. In particolare, è stato confermato che in caso di mancato deposito contestuale dell'asseverazione con la richiesta di rilascio del permesso di costruire, l'agevolazione compente comunque a condizione che la predetta asseverazione sia presentata dall'impresa entro la data di stipula del rogito dell'immobile oggetto degli interventi di riduzione del rischio sismico e consegnata al contribuente ai fini dell'accesso al beneficio. Per quanto attiene il calcolo delle spese agevolabili anche la detrazione di cui all'articolo 16, comma 1-*septies*, D.L. 63/2013, deve essere calcolata, nel limite massimo di spesa di 96.000 euro, sul prezzo risultante dall'atto di compravendita, unitariamente considerato, riferito all'immobile principale e alla pertinenza, anche se accatastati separatamente. Infine, in merito alla possibilità di cessione del credito nonostante l'adesione al c.d. "regime forfettario", è stato precisato che il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate 31 luglio 2019 con cui sono stati definiti gli adempimenti procedurali necessari per rendere effettiva la cessione del credito, al punto 5.1 è stabilito, genericamente, che il credito può essere ceduto da tutti i soggetti beneficiari delle detrazioni. L'opzione, pertanto, può essere esercitata da tutti i soggetti che possiedono un reddito assoggettato all'imposta sul reddito e che sostengono le spese, compresi coloro che, in concreto, non potrebbero fruire della corrispondente detrazione in quanto l'imposta lorda è assorbita dalle altre detrazioni o non è dovuta. Pertanto, ai fini dell'esercizio dell'opzione, non rileva, tra l'altro, la circostanza che il reddito non concorra alla formazione della base imponibile ai fini dell'Irpef in quanto assoggettato a tassazione separata oppure

che si avvale del c.d. "regime forfetario".

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 281/2020](#)

### **Quotazione pmi: rientra nel calcolo per il credito l'Iva indetraibile**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 257/2020, ha stabilito che, nel caso di soggetto avente un pro-rata Iva di detraibilità pari a zero, l'imposta indetraibile rientra tra i costi ai fini del calcolo del credito d'imposta per la quotazione delle pmi di cui all'articolo 1, comma 9, L. 205/2017.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 257/2020](#)

### **Tante agevolazioni quante sono le unità preesistenti alle autorizzazioni**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 256/2020, in tema di sisma bonus, ha precisato che, in ipotesi di lavori che comportano il frazionamento in 15 unità, il limite di spesa per l'agevolazione sulle singole unità immobiliari spetta nella misura in cui il censimento in Catasto di tali unità sia preesistente alle procedure autorizzatorie e all'inizio degli interventi edili che danno diritto all'agevolazione sisma bonus.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 256/2020](#)

### **Ammessa la seconda cessione del credito**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 255/2020, ha chiarito che, sebbene l'articolo 10, comma 3-ter, D.L. 34/2019 sia stato abrogato dall'articolo 1, comma 176, L. 160/2019, è ancora possibile per il cessionario del credito d'imposta (relativo alle spese inerenti gli interventi di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera h), Tuir effettivamente sostenute nel 2019 e già comunicate o da comunicarsi entro il 28 febbraio 2020), un'ulteriore cessione di tali spese ai propri fornitori di beni e servizi.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 255/2020](#)

### **Ammesso il *bonus* Mezzogiorno anche in ipotesi di utilizzo fuori Regione**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 252/2020, ha analizzato la possibilità di poter fruire del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno, di cui all'articolo 1, commi 98-108, L. 208/2015, per macchinari informatizzati che vengono utilizzati anche al di fuori della Regione. L'Agenzia delle entrate ha affermato che, nel presupposto che i beni siano parte integrante di un progetto di investimento iniziale per cui gli stessi hanno comunque la finalità di incrementare la capacità produttiva e l'efficienza e che il possesso dei macchinari automatizzati e i relativi rischi siano attribuiti alla società, esistente il "vincolo di connessione funzionale", con conseguente accesso al credito.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 252/2020](#)

### **Nessuna decadenza dal *bonus* Mezzogiorno in caso di trasferimento infraquinquennale nel perimetro agevolato**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 251/2020, in riferimento al cd. *bonus* Mezzogiorno, ha negato la decadenza dall'agevolazione nell'ipotesi in cui, nel quinquennio di monitoraggio, si

trasferisca l'unità produttiva in altro Comune rientrante nel perimetro agevolato.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 251/2020](#)

### **Ammessa la cessione del credito ricevuto dai clienti ai propri fornitori**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 249/2020, ha ammesso la possibilità da parte di una società che effettua interventi di riqualificazione energetica di procedere alla cessione dei crediti ricevuti dai propri clienti e relativi alle spese sostenute, ai sensi dell'articolo 14, comma 2-sexies, D.L. 63/2013, ai fornitori della società stessa.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 249/2020](#)

### **Niente *sisma bonus* se l'asseverazione è tardiva**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 244/2020, ha ricordato che, per la fruizione del cd. *sisma bonus*, rientra nel concetto di demolizione e ricostruzione anche la ricostruzione dell'edificio che determina un aumento volumetrico rispetto a quello preesistente, sempreché le disposizioni normative urbanistiche in vigore permettano tale variazione (cfr. circolare n. 13/E/2019); inoltre, ai fini della fruizione è necessario che l'asseverazione sia stata presentata in sede di richiesta del titolo abilitativo urbanistico presso lo sportello unico competente.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 244/2020](#)

## Bollo

---

### **Assolvimento dell'imposta da parte di straniero**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 275/2020, ha descritto la modalità di assolvimento dell'imposta di bollo da parte di un operatore economico straniero al quale viene aggiudicato un appalto e deve versare l'imposta di bollo sul contratto, precisando che sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate esiste una sezione dove è specificato che *"I contribuenti non residenti in Italia e non titolari di conti correnti presso banche convenzionate con l'Agenzia delle Entrate, possono eseguire il versamento delle imposte dovute mediante bonifico in euro in favore del bilancio dello Stato oppure dei conti di tesoreria (...) secondo le indicazioni riportate"*. In una tabella di detta sezione è presente una lista contenente i codici Iban da utilizzare per il pagamento, mediante bonifico, delle imposte da parte di soggetti non residenti. Il codice Iban per pagare l'imposta di bollo tramite bonifico IT07Y0100003245348008120501 è, in generale, utilizzabile per la registrazione di alcuni atti e contratti. Ciò non esclude che nel caso in cui il debitore non risiede in Italia, si possa utilizzare il medesimo codice Iban per effettuare il pagamento dell'imposta di bollo. In conclusione, se il debitore si trova all'estero e non può assolvere l'imposta di bollo utilizzando una delle modalità tradizionali, potrà pagare tramite bonifico utilizzando il codice Iban sopra indicato, avendo cura di specificare nella causale il proprio codice fiscale (in mancanza, la denominazione) e gli estremi dell'atto a cui si riferisce l'imposta.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 275/2020](#)

## Cooperative

---

### **Esenzione solo per i conferimenti dei soci**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 245/2020, ha analizzato il regime di favore

previsto per le cooperative agricole ai sensi dell'articolo 10, D.P.R. 601/1973, precisando che le agevolazioni di carattere speciale sono contenute nei commi da 460 a 464 dell'articolo 1, L. 311/2004. Nel caso in cui la cooperativa oltre alle attività previste dall'articolo 10, D.P.R. 601/1973, svolge anche altre attività, indipendentemente dall'obbligo della tenuta della contabilità separata, sul piano fiscale deve poter distinguere i dati relativi alle 2 attività, quella esente ai fini della tassazione e quella non esente, per operare le corrette variazioni in dichiarazione. In presenza di costi promiscui le variazioni da apportare in dichiarazione sono determinate ai sensi dell'articolo 109, comma 5, Tuir. Analoghe considerazioni ai fini Irap.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 245/2020](#)

## Dichiarazioni

---

### **È la banca a presentare la dichiarazione in caso di subentro al commissario straordinario**

L'Agenzia delle entrate, con il principio di diritto n. 12/2020, ha confermato che, per effetto di quanto previsto dall'articolo 75, D.Lgs. 385/1993, qualsiasi banca, a mezzo dei propri organi subentrati ai commissari, è tenuta a presentare la dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio in corso al momento di inizio dell'amministrazione straordinaria - prorogato a ogni effetto di legge fino al termine della procedura stessa - entro un mese dall'approvazione del bilancio da parte della Banca d'Italia.

[Agenzia delle entrate, principio di diritto, n. 12/2020](#)

## Dogane

---

### **I chiarimenti sull'accordo di libero scambio Unione Europea Vietnam**

L'Agenzia delle dogane e monopoli, con la circolare n. 27/D del 20 agosto 2020, ha offerto, in ragione dell'accordo di libero scambio tra Unione Europea e Vietnam, le indicazioni e le modalità applicative in materia di origine delle merci.

[Agenzia delle dogane, circolare n. 27/D/2020](#)

## Fiscalità internazionale

---

### **Cessione di *know how* e relativa tassazione**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 258/2020, ha affrontato il caso del trasferimento dell'uso di *know how* per il suo utilizzo presso una sede produttiva del *partner* commerciale arabo. Dall'analisi del contratto di trasferimento di tecnologia (TTA), l'Agenzia delle entrate stabilisce che i pagamenti percepiti possono qualificarsi, ai sensi dell'articolo 12 della Convenzione internazionale, quali "canoni". Ciò comporta che la potestà impositiva è concorrente, potendo le somme essere oggetto di tassazione sia in Paese estero, come Stato della fonte, sia in Italia, come Stato di residenza del percettore. Al riguardo, il cedente ha diritto all'applicazione della ritenuta convenzionale del 15% e può avvalersi del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero, ai sensi del combinato disposto dell'articolo 23, Convenzione e dell'articolo 165, Tuir. Per le ritenute già subite in misura superiore a quella prevista dalla Convenzione, invece, si potrà presentare istanza di rimborso alle Autorità fiscali estere.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 258/2020](#)

## Immobili

### Anche l'affitto di più unità immobiliari può rientrare nelle locazioni brevi

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 273/2020, ha affermato che, nelle more dell'emanazione del regolamento previsto dall'articolo 4, comma 3-*bis*, D.L. 50/2017, l'attività di locazione breve, anche se esercitata su più unità immobiliari, per la quale ci si avvale dell'intermediazione di soggetti terzi che gestiscono siti internet specializzati e in relazione alla quale i servizi che vengono resi in aggiunta sono esclusivamente le utenze, la fornitura iniziale di biancheria e la pulizia finale, in assenza di un'organizzazione della stessa attività in forma di impresa ai sensi dell'art. 2082, cod. civ., costituisce reddito fondiario ai sensi degli articoli 36 e 37, Tuir, e rientra nel regime delle locazioni brevi.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 273/2020](#)

## Irpef

### Tassazione dell'incentivo all'esodo

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 290/2020, ha ricordato che l'articolo 17, comma 3, ultimo periodo, Tuir per i redditi indicati al comma 1, lettera a), b), c) e c-*bis*), non prevede la facoltà per il contribuente di optare per il regime della tassazione ordinaria in sede di dichiarazione dei redditi, ma stabilisce che *"gli uffici provvedono a iscrivere a ruolo le maggiori imposte dovute con le modalità stabilite negli articoli 19 e 21 ovvero facendo concorrere i redditi stessi alla formazione del reddito complessivo dell'anno in cui sono percepiti, se ciò risulta più favorevole per il contribuente"*. Inoltre, l'articolo 1, comma 3, D.P.R. 600/1973, stabilisce che i redditi soggetti a tassazione separata non devono essere indicati nella dichiarazione dei redditi, se corrisposti da soggetti che hanno l'obbligo per legge di effettuare la ritenuta d'acconto.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 290/2020](#)

### Requisiti per la detrazione del canone di locazione

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 288/2020, ha ricordato che l'articolo 16, comma 1-*bis*, Tuir, prevede la detrazione per i canoni di locazione relativi a unità abitative principali al ricorrere dei seguenti requisiti:

- a) trasferimento della residenza nel Comune di lavoro o in un Comune limitrofo;
- b) il nuovo Comune si trova ad almeno 100 km chilometri di distanza dal precedente e comunque al di fuori della propria Regione;
- c) trasferimento della residenza nel nuovo Comune da non più di 3 anni dalla richiesta della detrazione e come chiarito con circolare n. 58/E/2001, a prescindere dalla tipologia di contratto stipulata.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 288/2020](#)

### Modalità di recupero delle ritenute in caso di decesso

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 283/2020, ha analizzato la procedura per il recupero delle ritenute Irpef operate su ratei di pensione erogati a soggetti terzi non legittimati alla percezione del trattamento pensionistico del *de cuius*. Viene precisato che l'operatività dell'articolo 10, comma 1, lettera d-*bis*, Tuir, non è preclusa nell'ipotesi in cui la restituzione delle somme da questi indebitamente erogate, è effettuata da un soggetto chiamato, in qualità di erede, a rimborsare somme

non dovute, che hanno concorso a formare il reddito del *de cuius*. Pur ravvisandosi una non coincidenza tra il soggetto chiamato a restituire le somme all'ente che le ha corrisposte, e il soggetto che ha subito la tassazione Irpef, l'obbligo di restituzione delle imposte in capo all'erede si giustifica in funzione del suo *status*, ovvero nella circostanza che questi subentra in base ai principi civilistici "*in tutti i rapporti attivi e passivi del de cuius*" (cfr. circolare n. 122/E/1999, § 1.1.4). Ad analoghe conclusioni non può giungersi qualora il destinatario delle somme indebitamente erogate, non rivesta lo *status* di erede. In tali ipotesi, le ritenute Irpef indebitamente versate nel periodo d'imposta in cui si è venuti a conoscenza del decesso potranno essere recuperate in compensazione con il modello F24EP; allo stesso modo potranno essere recuperate le ritenute operate nel periodo d'imposta precedente, entro il termine di presentazione del modello 770. Per i restanti periodi d'imposta pregressi, per i quali non sono ancora decorsi i termini di decadenza dell'accertamento, il recupero potrà avvenire mediante la presentazione di tante dichiarazioni integrative del modello 770, quante sono le annualità interessate dal versamento di ritenute Irpef non dovute. L'eventuale maggior credito, risultante dalla dichiarazione integrativa, dovrà essere inserito nel quadro "DI" del modello 770 relativo al periodo di imposta nel quale è stata presentata la dichiarazione integrativa e concorrerà al credito risultante dalla dichiarazione. Per i periodi d'imposta per i quali sono ormai decorsi i termini di accertamento non sono, invece, applicabili le disposizioni di cui all'articolo 38, D.P.R. 602/1973 e, in subordine, all'articolo 21, comma 2, D.Lgs. 546/1992.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 283/2020](#)

### **Niente detrazione per l'onere aggiuntivo alla prestazione medica**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 268/2020, ha chiarito che un eventuale onere aggiuntivo addebitato in fattura per le prestazioni sanitarie fatturate in regime di esenzione da Iva quando il paziente non provvede al pagamento del corrispettivo con carta di credito è un onere amministrativo e come tale non avendo natura sanitaria non può fruire della detrazione ex articolo 15, comma 1, lettera c), Tuir.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 268/2020](#)

### **Detrazioni solo con pagamento tracciato**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 247/2020, ha confermato che, per poter fruire delle detrazioni per spese sanitarie ex articolo 15, Tuir, il pagamento deve avvenire attraverso uno dei sistemi di cui all'articolo 23, D.Lgs. 241/1997.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 247/2020](#)

## **Irpef – Lavoro dipendente**

### **I chiarimenti sulle nuove regole per il *fringe benefit* per i mezzi di trasporto**

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 46/E del 14 agosto 2020, ha affrontato il tema della nuova disciplina dei *fringe benefit* legati a autoveicoli, motocicli e ciclomotori, come modificata con la L. 160/2019, con decorrenza 1° luglio 2020. La nuova disciplina, si applica ai veicoli di nuova immatricolazione, a tale data, a prescindere dalla successiva concessione in uso promiscuo al dipendente. Il momento della sottoscrizione dell'atto di assegnazione da parte del datore di lavoro e del dipendente per l'assegnazione del *benefit* costituisce il momento rilevante al fine di individuare il termine di stipula del contratto in quanto, si ricorda, la nuova disciplina si applica ai contratti stipulati



a decorrere dal 1° luglio 2020. Inoltre, si fa presente che la disciplina deve essere letta in connessione al principio di cassa che presiede la determinazione del reddito di lavoro dipendente, in applicazione del quale la retribuzione deve essere imputata in base al momento di effettiva percezione della stessa da parte del lavoratore, con la conseguenza che affinché la nuova formulazione della norma in esame trovi applicazione è necessario, tra l'altro, che l'autoveicolo, il motociclo o il ciclomotore sia assegnato al dipendente a decorrere dal 1° luglio 2020. Da ultimo, la disciplina fiscale applicabile nell'ipotesi in cui il contratto di concessione in uso promiscuo del veicolo sia stipulato dopo il 1° luglio 2020 ma il veicolo è stato immatricolato prima di detta data, il *benefit* dovrà essere fiscalmente valorizzato per la sola parte riferibile all'uso privato dell'autoveicolo, motociclo o ciclomotore, scorporando quindi dal suo valore normale, l'utilizzo nell'interesse del datore di lavoro.

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 46/E/2020](#)

### **Accesso al premio per i volontari della Protezione Civile**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 302/2020, in riferimento al premio previsto dall'articolo 63, D.L. 18/2020, ha precisato che è riconosciuto anche a coloro che hanno prestato la loro attività lavorativa in trasferta presso clienti o in missioni o presso sedi secondarie dell'impresa ma non anche nei confronti dei dipendenti che hanno prestato la loro attività lavorativa in modalità di lavoro agile (*smart working*) o siano stati assenti per qualsiasi altro motivo (ad esempio, ferie, malattia, permessi retribuiti o non retribuiti, congedi, etc.). tra i lavori che danno diritto al premio vi sono anche le attività prestate quali volontari della Protezione Civile.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 302/2020](#)

### **Non tassata l'indennità per la mancata fruizione del "buono pasto" causa Covid**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 301/2020, ha affermato che un'indennità sostitutiva erogata ai dipendenti in ragione del mancato utilizzo di un *badge* elettronico per il consumo del pasto in determinati orari, a causa della chiusura degli stessi esercizi pubblici convenzionati a seguito dell'emergenza Covid-19, non concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 301/2020](#)

### **Tassati i buoni mobilità**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 293/2020, ha analizzato il trattamento fiscale da applicare ai buoni mobilità, come definiti dal D.M. 208/2016, che si sostanziano in "*voucher prepagati validi per l'acquisto di beni e servizi connessi allo sviluppo di forme di mobilità sostenibile quali biciclette, abbonamenti di car sharing o bike sharing, titoli di viaggio sul trasporto pubblico locale, contribuzioni all'abbattimento del costo annuale dell'abbonamento al trasporto pubblico locale*" affermando che, poiché il dipendente non fruisce di un servizio di trasporto per il tragitto casa-lavoro-casa, né di somme per l'acquisto di un abbonamento per il trasporto pubblico locale, regionale e interregionale, bensì beneficia di un valore economico in base ai km e nel tetto massimo di 50 euro/mese, non rientrando nelle previsioni di cui all'articolo 51, comma 2, lettere d) e d-bis), Tuir, concorre alla formazione della base imponibile del reddito di lavoro dipendente dei lavoratori cui viene corrisposto, in forza del principio di onnicomprensività di cui al citato articolo 51, comma 1, Tuir.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 293/2020](#)

## Iva

### **Adempimenti in capo all'amministratore giudiziario per gli immobili sequestrati**

L'Agenzia delle entrate, con il principio di diritto n. 11/2020, con riferimento agli adempimenti Iva concernenti la riscossione di canoni relativi a immobili sequestrati, ha precisato che il soggetto tenuto ad adempiere agli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione e presentazione della comunicazione delle liquidazioni periodiche e della dichiarazione annuale, in luogo e per conto del locatore, è l'amministratore giudiziario, per l'intero periodo di affidamento dell'incarico risultante dal provvedimento del giudice.

[Agenzia delle entrate, principio di diritto, n. 11/2020](#)

### **Nuove regole sui noleggi delle barche da diporto con decorrenza 1° novembre**

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 47/E del 17 agosto 2020 ha chiarito la nuova disciplina applicabile ai servizi di locazione, noleggio e simili, a breve termine e non a breve termine, di imbarcazioni da diporto, di cui all'articolo 48, comma 7, D.L. 76/2020. In particolare, viene ricordato che è il 1° novembre 2020 la data a decorrere dalla quale si applicano le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 725, L. 160/2019 (come modificato dal D.L. 76/2020), che reca la previsione dei criteri di effettività, ai fini della determinazione della base imponibile, relativamente ai servizi di locazione, noleggio e simili di imbarcazioni da diporto, sia a breve termine (di cui all'articolo 7-*quater*, comma 1, lettera e), D.P.R. 633/1972 che non a breve termine (di cui all'articolo 7-*sexies*, comma 1, lettera e-*bis*), D.P.R. 633/1972. Alle operazioni effettuate anteriormente al 1° novembre 2020, possono continuare ad applicarsi le percentuali indicative del presumibile utilizzo delle imbarcazioni al di fuori delle acque territoriali dell'Unione Europea, stabilite con circolare n. 49/E/2002, integrate con circolare n. 38/E/2009, e confermate con circolare n. 43/E/2011. Sul tema si rimanda a un contributo a cura di M. Peirola di prossima uscita.

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 47/E/2020](#)

### **Niente Iva ridotta se l'artista interviene solo in via residuale**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 303/2020, ha affermato che si applica l'aliquota ordinaria e non quella ridotta del 10% *ex* n. 127-*septiesdecies*) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972 prevista per le cessioni, da parte degli autori e dei loro eredi o legatari, degli oggetti d'arte individuati dalla Tabella, allegata al D.L. 41/1995, nel caso di opere realizzate in tutto o in parte attraverso l'utilizzo di procedimenti meccanici, quali stampanti 3D, FDM software di modellazione 3D, nonché con l'intervento, in alcuni casi, di altri soggetti che fanno ricorso alla medesima tecnologia, in cui l'intervento manuale è residuale.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 303/2020](#)

### **I requisiti per il rimborso dell'Iva senza le garanzie**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 292/2020, ha analizzato i requisiti per poter chiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione IVA tramite la procedura delineata dall'articolo 38-*bis*, D.P.R. 633/1972

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 292/2020](#)

### Requisiti per l'applicazione dell'aliquota ridotta agli ammendanti

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 282/2020, ha avuto modo di precisare che, ai fini dell'applicazione dell'aliquota Iva ridotta al 4% ai sensi del n. 19) della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. 633/1972, è necessario fare riferimento a quanto previsto all'articolo 2, D.Lgs. 75/2010 con cui vengono definiti i fertilizzanti tra cui vi rientrano anche gli ammendanti.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 282/2020](#)

### Disciplina della cessione intraUE "per assimilazione"

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 273/2020 ha individuato la corretta disciplina Iva da applicare a un'operazione di cessione "frazionata" consistente nell'invio dei beni in un deposito belga e successivo passaggio ai clienti finali inglesi e irlandesi. L'operazione, concretizzandosi nello spostamento fisico dei beni senza il passaggio della proprietà, costituisce una cessione intracomunitaria "per assimilazione" e, in particolare, il c.d. trasferimento a se stessi, ex articolo 41, comma 2, lettera c), D.L. 331/1993. L'operazione quindi sconta l'imposta nel territorio dello Stato membro di destinazione dei beni in cui si trova il magazzino (i.e. Belgio), con conseguente obbligo di nomina di un rappresentante fiscale o di identificazione diretta in Belgio. La fattura sarà emessa ai sensi dell'articolo 46, commi 2 e 3, D.L. 331/1993. La successiva cessione dei beni agli operatori inglesi e irlandesi è soggetta alle formalità e alla normativa Iva in vigore in Belgio.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 273/2020](#)

### Iva al 10% in funzione della classificazione merceologica delle Dogane

L'Agenzia delle entrate, con le risposte a interpello n. 272/2020 e n. 271/2020 ha ribadito che, ai fini dell'applicazione dell'aliquota Iva al 10% ex n. 114), della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, il prodotto deve rientrare, ai sensi della classificazione merceologica effettuata dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli, nell'ambito della voce doganale 3004.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 272/2020](#)

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 271/2020](#)

### Integratori alimentari con Iva ridotta solo previa parere delle Dogane

L'Agenzia delle entrate, con le risposte a interpello n. 270/2020 e n. 269/2020, ha ribadito come ai fini dell'applicazione di un'aliquota Iva ridotta agli integratori alimentari sia sempre necessaria una riconduzione, da parte dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, tra i prodotti indicati nella Tabella A, Parti II, II-bis o III, allegate al D.P.R. 633/1972.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 270/2020](#)

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 269/2020](#)

### Esente anche l'onere aggiuntivo alla prestazione medica

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 268/2020, ha affermato che l'eventuale onere aggiuntivo previsto per i pagamenti di prestazioni sanitarie esenti non a mezzo di carta di credito, è, ai sensi dell'articolo 12, D.P.R. 633/1972, una prestazione accessoria alla prestazione sanitaria, di cui ne mutua il regime di esenzione.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 268/2020](#)

### In caso di ravvedimento operoso inapplicabile l'articolo 60

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 267/2020, ha precisato che non è applicabile la previsione di cui all'articolo 60, ultimo comma, D.P.R. 633/1972, nell'ipotesi in cui l'attività di rettifica sia promossa dal contribuente per il tramite dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, in quanto manca il presupposto di un atto di accertamento divenuto definitivo, tuttavia, è possibile rivalersi della maggiore imposta corrisposta all'erario in base alla diversa norma contenuta nell'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972. Per quanto attiene il diritto alla detrazione, in assenza di elementi di frode, il cessionario può esercitare il diritto alla detrazione delle maggiore Iva addebitata dal cedente mediante nota di variazione in aumento. Il *dies a quo* per l'esercizio del diritto deve individuarsi nel momento di emissione della nota di variazione da parte del cedente, e può essere esercitato – alle condizioni esistenti al momento di effettuazione dell'operazione originaria - al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 267/2020](#)

### Note di variazione per risoluzione di contratto in ipotesi di fornitore fallito

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 261/2020, ha chiarito che in caso di risoluzione di un contratto, nel caso di dichiarazione di fallimento prima dell'esercizio della clausola risolutiva per inadempimento e dell'emissione delle note di variazione, il fornitore, al fine di recuperare l'Iva non riscossa, deve procedere ex articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972 e, quindi, insinuarsi al passivo della procedura e attendere l'esito della stessa (in caso di fallimento, la scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto finale o, in assenza di tale piano, alla scadenza del termine per opporre reclamo contro il decreto di fallimento), non potendo beneficiare del successivo comma 12.

Il curatore, a sua volta, ricevute le note di accredito emesse, nei termini soprarichiamati, dovrà procedere alla sola annotazione di dette note di accredito senza inclusione nel riparto finale e nella dichiarazione Iva finale della procedura. Tale annotazione non determina l'inclusione del relativo credito Iva nel riparto finale, il quale è ormai definitivo, ma ha soltanto lo scopo di evidenziare il credito da parte dell'erario eventualmente esigibile nei confronti del fallito tornato *in bonis*.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 261/2020](#)

### I requisiti per l'applicazione delle regole sul prezzo da determinare

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 239/2020, ha precisato che per poter applicare la disciplina prevista dal D.M. 15 novembre 1975, relativa a modalità e termini di fatturazione per le cessioni di beni con prezzo da determinare, è necessaria l'impossibilità di determinare il prezzo dei beni oggetto di cessione al momento di effettuazione dell'operazione (*i.e.* consegna dei beni) in quanto disposizioni legislative, usi commerciali, accordi economici collettivi o clausole contrattuali, lo legano a elementi noti solo in seguito. Al contrario, come nel caso di specie, tale disciplina non si può applicare quando nelle pattuizioni tra le parti non è prevista una scadenza entro cui definire obbligatoriamente l'ammontare del corrispettivo.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 239/2020](#)

### Corretta qualificazione delle operazioni di cessione tramite portali esteri

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 238/2020, ha ricondotto la commercializzazione

di un prodotto attraverso l'utilizzo di una piattaforma di una società terza con trasferimento dei beni in un magazzino di proprietà di terzi e successivo invio a un'attività di commercio elettronico indiretto in quanto la transazione commerciale avviene in via telematica ma il cliente riceve la consegna fisica della merce a domicilio secondo i canali tradizionali, ossia tramite vettore o spedizioniere (cfr. risoluzioni n. 312/E/2008 e n. 133/E/2004). Ai fini Iva, le operazioni di commercio elettronico indiretto sono assimilabili alle vendite per corrispondenza e, pertanto, non sono soggette all'obbligo di emissione della fattura (se non richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione), né all'obbligo di certificazione mediante emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale *ex* articolo 2, lettera oo), D.P.R. 696/1996. I corrispettivi delle vendite devono, tuttavia, essere annotati nel registro di cui all'articolo 24, D.P.R. 633/1972 (cfr. risoluzione n. 274/E/2009 e risposta a interpello n. 198/2019). Inoltre, l'operazione è assimilabile al *consignment stock* e costituisce una mera esportazione "franco valuta" che non concorre alla formazione del *plafond*, né alla qualifica di esportatore abituale (cfr. risoluzioni n. 94/E/2013 e n. 306/E/2008). Il *plafond* si andrà a costituire solo nel momento e nella misura in cui le merci risultano prelevate dal deposito e debitamente certificate.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 238/2020](#)

### Modifica della scelta di utilizzo del credito

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 231/2020, ha stabilito che è possibile modificare la scelta di utilizzo del credito Iva (da rimborso a detrazione/compensazione), originariamente manifestata nella dichiarazione Iva:

- sempreché il rimborso non sia stato ancora eseguito;
- presentando una dichiarazione integrativa non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57, D.P.R. 633/1972; e
- indicando il credito risultante dalla dichiarazione integrativa nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa stessa.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 231/2020](#)

### Imponibile l'immobile con pratica edilizia scaduta

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 241/2020, ha definito il corretto regime fiscale da applicare all'acquisto di un immobile la cui pratica edilizia che ha portato all'edificazione è scaduta per il decorso infruttuoso dei termini per la sua definizione, con la conseguenza che ai fini del recupero della superficie lorda di pavimento, non può essere oggetto autonomo di negozi giuridici senza la presentazione di una nuova pratica edilizia che ne legittimi la ristrutturazione urbanistica. Ai fini Iva la cessione è imponibile in quanto non è applicabile l'esenzione di cui all'articolo 10, comma 1, n. 8-ter, D.P.R. 633/1972, mentre ai fini del registro si applica la misura fissa di 200 euro. Nella stessa misura di 200 euro sono dovute anche l'imposta ipotecaria e l'imposta catastale.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 241/2020](#)

### Per l'esenzione serve la gestione globale della casa di cura

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 240/2020, ha ricordato che, ai fini dell'esenzione Iva ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 21), D.P.R. 633/1972, è necessaria la gestione globale di una casa di riposo, come chiarito in premessa, fermo restando che nel caso ciò non sia rinvenibile, le singole prestazioni possano comunque essere fatturate in regime di esenzione Iva ove abbiano le caratteristiche per rientrare in una delle fattispecie previste dall'articolo 10, D.P.R. 633/1972.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 240/2020](#)

## Operazioni straordinarie

---

### **Non elusivo il conferimento e la successiva scissione**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 248/2020, ha ritenuta non elusiva un'operazione di conferimento di partecipazioni e successiva scissione societaria.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 248/2020](#)

## Redditi diversi

---

### **L'incasso a chiusura della partita Iva va tassato come reddito occasionale**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 299/2020, ha affermato che il compenso incassato ad avvenuta chiusura della partita Iva, deve essere dichiarato come reddito diverso, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera l), Tuir, con indicazione nel quadro RL, rigo RL15, del modello Redditi Persone fisiche 2020.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 299/2020](#)

### **Niente proroga per la rivalutazione delle partecipazioni**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 236/2020, ha confermato che i termini di versamento dell'imposta sostitutiva dovuta a seguito della rivalutazione dei titoli posseduti alla data del 1° gennaio 2019, non sono stati prorogati dall'articolo 137, D.L. 34/2020.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 236/2020](#)

## Reddito di impresa

---

### **Corretta imputazione dei componenti positivi diversi dai ricavi per le micro imprese**

L'Agenzia delle entrate, con la consulenza giuridica n. 9/2020 ha analizzato la corretta individuazione del periodo di competenza di componenti reddituali diversi da quelli derivanti dalla cessione di beni o prestazioni di servizi, per i soggetti classificabili come micro imprese di cui all'articolo 2435-ter, cod. civ. e per i soggetti IFRS *adopter*. Per quanto riguarda le micro imprese, in linea di principio, per le fattispecie diverse da quelle menzionate nel comma 2, articolo 109, Tuir, ovvero cessioni di beni e prestazioni di servizi, occorre individuare il momento in cui risultano soddisfatti i requisiti di certezza e oggettiva determinabilità dei componenti di reddito. In particolare, il corretto periodo d'imposta in cui far concorrere i componenti di reddito positivi derivanti da una sentenza favorevole corrisponde al periodo d'imposta in cui il provvedimento del giudice viene a giuridica esistenza. Il sorgere del diritto all'indennizzo previsto nella sentenza determina il momento di imputazione fiscale, ai sensi del comma 1 dell'articolo 109, Tuir. Le medesime considerazioni valgono anche per i componenti positivi di reddito relativi alla sottoscrizione di un lodo arbitrale (fermo restando la sussistenza dell'ulteriore requisito della determinabilità).

[Agenzia delle entrate, consulenza giuridica, n. 9/2020](#)

### **Modalità di qualifica dei titoli**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 291/2020, ha definito la corretta tipologia di

alcuni titoli detenuti da una società, riconducendoli tra quelli "similari alle obbligazioni" ai sensi di quanto previsto dall'articolo 44, comma 2, lettera c), n. 2, Tuir. Per quanto riguarda la deducibilità dall'imponibile Ires della relativa remunerazione, richiamando quanto affermato con la risoluzione n. 30/E/2019, viene stabilito che nel caso di specie è da escludere che gli interessi derivanti dai titoli siano soggetti ai limiti di deducibilità dall'imponibile Ires sanciti dall'articolo 109, comma 9, lettera a), Tuir.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 291/2020](#)

### **Cessione del credito nel consolidato e utilizzo in compensazione**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 264/2020, nell'ambito di un consolidato, dopo aver ricordato che opera la cessione dell'eccedenza Ires risultante dalla dichiarazione dei redditi, in riferimento a eventuali obblighi e/o limiti alla fruizione dello stesso nell'ipotesi di cui all'articolo 31, D.L. 78/2010, ha affermato che - in assenza di preclusioni espresse - dettate dagli articoli 5, D.P.R. 542/1999, D.L. 78/2010, nonché decreto attuativo del 2011 - nulla vieta che il credito Ires ceduto dalla controllante possa essere utilizzato in compensazione per il pagamento dei debiti erariali iscritti a ruolo, dovuti in pendenza di giudizio a titolo provvisorio, per i quali è scaduto il termine di pagamento. Resta inteso che devono essere comunque rispettate le disposizioni che, successivamente all'entrata in vigore del decreto attuativo del 2011, sono state emanate in materia di controllo preventivo dell'utilizzo in compensazione di crediti diversi dall'Iva.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 264/2020](#)

### **Parametri stretto per ricondurre il risarcimento da cessione di partecipazione tra le plusvalenze**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 254/2020, ha negato l'applicabilità al risarcimento derivante da una cessione di partecipazioni dell'articolo 86, lettera b), Tuir, qualificando l'importo quale sopravvenienza attiva imponibile ai sensi del successivo articolo 88, comma 3, lettera a), Tuir.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 254/2020](#)

### **Trattamento contabile e fiscalità diretta di licenze annuali e ultrannuali**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 253/2020, ha analizzato il corretto trattamento contabile, sotto il profilo dell'imputazione temporale, dei ricavi e dei costi relativi a forniture di licenze d'uso annuali e pluriennali, nonché delle prestazioni dei servizi opzionali, al fine della corretta determinazione della base imponibile Ires e Irap. Nel caso di specie, l'attivazione delle licenze avviene annualmente, e si conclude immediatamente nel momento in cui il prodotto risulta reso disponibile per l'uso al cliente finale, attraverso la trasmissione delle chiavi di attivazione o quando, negli anni successivi al primo, risulta abilitata e rinnovata la possibilità di accesso. Nel caso di disdetta anticipata, le somme relative agli anni successivi sono rimborsate ai clienti. In caso di ritardo o di inadempimento nel pagamento, nasce il diritto di sospendere tutti gli ordini non ancora processati e di procedere alla sospensione del diritto di utilizzare i servizi, oltre al pagamento da parte del cliente dei corrispettivi dovuti e di eventuali interessi di mora. In considerazione di tali caratteristiche, l'Agenzia delle entrate ritiene corretto imputare contabilmente i componenti di reddito relativi alle licenze per le attivazioni e concessioni delle licenze, nel momento in cui tale servizio risulta attivato o rinnovato per un ulteriore anno, inoltre, le predette imputazioni temporali assumono rilievo ai fini della determinazione dell'Ires. Ad analoghe conclusioni si perviene con riferimento all'Irap.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 253/2020](#)



### **Non rientra nel calcolo R&S la certificazione per le pmi innovative**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 246/2020, ha chiarito che le società soggette alla disciplina sulle pmi innovative non sono incluse tra le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, ragion per cui, le spese sostenute per tale attività non incrementano il credito d'imposta per attività R&S cui ha diritto di fruire, non risultando applicabile quanto previsto dall'articolo 3, comma 11, D.L. 145/2013.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 246/2020](#)

### **Cessione del credito Ires infragruppo**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 233/2020, ha analizzato un'ipotesi di cessione, ai sensi dell'articolo 43-ter, D.P.R. 602/1973, di un'eccedenza a credito Ires, giungendo a parere positivo.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 233/2020](#)

## **Regimi agevolati**

---

### **Modalità e termini di opzione per il regime degli impatriati**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 284/2020, in riferimento all'opzione per l'accesso al regime speciale lavoratori impatriati di cui all'articolo 16, comma 4, D.Lgs. 147/2015, ha chiarito che i soggetti interessati dovevano presentare al proprio datore di lavoro, entro il termine del 2 maggio 2017, una richiesta scritta contenente precise indicazioni al fine di consentire, al medesimo datore di lavoro, di applicare i benefici fiscali previsti a partire dal periodo di paga successivo alla richiesta. La presentazione della richiesta oltre il termine indicato consentiva al datore di lavoro di non riconoscere l'agevolazione, lasciando tuttavia al contribuente la possibilità di fruirne direttamente in dichiarazione. Parimenti, nelle ipotesi in cui il datore di lavoro non avesse potuto riconoscere l'agevolazione, il contribuente avrebbe potuto fruirne, in presenza dei requisiti previsti dalla legge, direttamente nella dichiarazione dei redditi avendo cura di indicare il reddito di lavoro dipendente nella misura ridotta. Al fine di fruire del regime impatriati (nella versione in vigore al 30 aprile 2019), fino al periodo d'imposta 2020, i soggetti interessati avrebbero dovuto esercitare la prevista opzione nel termine del 2 maggio 2017, con richiesta al datore di lavoro entro i termini di presentazione della dichiarazione per l'anno d'imposta 2017, direttamente in dichiarazione.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 284/2020](#)

### **Regime agevolato solo per i redditi esteri**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 280/2020, ha affrontato il regime di imposizione sostitutiva Irpef per le persone fisiche titolari di redditi da pensione di fonte estera, precisando che l'ordinamento accoglie il cosiddetto criterio della lettura "*a specchio*", secondo cui i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base dei medesimi criteri di collegamento enunciati dall'articolo 23, Tuir per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato. In ragione di ciò, rientrano, pertanto, nell'ambito applicativo della disposizione agevolativa, in quanto redditi prodotti all'estero, le pensioni corrisposte da soggetti esteri. Diversamente, restano escluse dall'applicazione dell'imposta sostitutiva, e vengono tassate in base alle ordinarie disposizioni, le pensioni Inps percepite dai soggetti che si siano trasferiti nel nostro Paese e abbiano optato per il regime fiscale in esame. Nel caso di percezione sia di redditi di fonte estera, sia di redditi erogati dall'Inps, il regime agevolato si applica esclusivamente ai primi.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 280/2020](#)

### **Non rileva la natura pubblica o privata del centro dove si svolge l'attività di ricerca**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 274/2020, può beneficiare dell'agevolazione fiscale di cui all'articolo 44, D.L. 78/2010, nel caso di esercizio di un'attività di ricerca all'estero presso un centro di ricerca di una società privata per più di 2 anni, continuando a svolgerla in Italia presso un'altra società privata, in quanto, come chiarito con la circolare n. 17/E/2017, la norma richiede che l'attività sia stata svolta presso una Università o un centro di ricerca, pubblico o privato, mentre per quanto riguarda l'attività da svolgere in Italia non dispone nulla in merito ai requisiti dei datori di lavoro e dei committenti dei docenti e ricercatori. Non assume rilievo la natura del datore di lavoro o del soggetto committente, che, per l'attività di ricerca, può essere una Università, pubblica o privata, o un centro di ricerca pubblico o privato o una impresa o un ente che, in ragione della peculiarità del settore economico in cui opera, disponga di strutture organizzative finalizzate alla ricerca (cfr. circolare n. 22/E/2004). Resta in teso che debbono essere rispettati gli altri requisiti richiesti dalla norma.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 274/2020](#)

### **Conteggio per la fruizione del FIR**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 250/2020, ha chiarito che, ai fini della richiesta di indennizzo al Fondo Indennizzo Risparmiatori (FIR) di cui alla L. 145/2018, l'erogazione è condizionata al possesso di un reddito complessivo, ai fini Irpef, inferiore a 35.000 euro nell'anno 2018, al netto di eventuali prestazioni di previdenza complementare erogate sotto forma di rendita, includendo nel computo anche i redditi d'impresa o di attività professionali.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 250/2020](#)

### **Corretti adempimenti per le vendite di beni di terzi ai mercatini**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 232/2020, ha analizzato i corretti adempimenti che devono essere tenuti nel caso di un'attività di agenzia di affari consistente nella rivendita di beni terzi usati di proprietà di soggetti privati, attività riconducibile a una cessione di beni di terzi secondo le regole del mandato con rappresentanza di cui all'articolo 1704, cod. civ. sul presupposto che il mandato con rappresentanza è conferito da soggetti che ai fini Iva non svolgono attività economica, la cessione di un bene al cliente finale non è rilevante ai fini Iva e può essere documentata mediante una semplice quietanza. Delle somme incassate e custodite per conto terzi ne va tenuta traccia in appositi registri. È sufficiente una semplice quietanza anche per il riversamento dell'importo pattuito al committente, da quest'ultimo sottoscritta. Al contrario, rileva ai fini Iva il compenso spettante all'istante da documentare con fattura, ordinaria o semplificata, in formato analogico oppure, facoltativamente, elettronico (cfr. articolo 1, comma 3, D.Lgs. 157/2015). Nel caso in cui, invece, per effetto del mancato ritiro entro 10 giorni, come da clausola acquisisca gratuitamente la proprietà del bene, il corrispettivo relativo alla successiva cessione è soggetto agli ordinari obblighi di certificazione. Ne deriva che sarà necessario dotarsi del registratore telematico, oppure in alternativa, utilizzare la procedura *web "documento commerciale online"*.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 232/2020](#)

## Registro

### **Agevolazioni per i passaggi gratuiti di beni tra enti della stessa struttura organizzativa**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 279/2020, ha analizzato l'applicabilità della disposizione di cui all'articolo 1, comma 737, L. 147/2013 con cui è prevista l'applicazione dell'imposta di registro ipotecaria e catastale nella misura fissa di 200 euro ciascuna per i trasferimenti gratuiti di beni di qualsiasi natura, effettuati nell'ambito di operazioni di riorganizzazione tra enti, ricordando che l'agevolazione compente a condizione che l'operazione avvenga si realizzi tra enti che appartengono per legge, regolamento o statuto, alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 279/2020](#)

### **Agevolazioni per la cessione di un'azienda a una Onlus vanno verificate le vecchie regole**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 277/2020, ha analizzato l'applicabilità del regime di favore di cui all'articolo 82, comma 4, primo periodo, D.Lgs. 117/2017 (Cts) che prevede l'applicazione delle imposte di registro e ipocatastali in misura fissa, a un atto di trasferimento di un'azienda (comprensiva di beni mobili e immobili) a una neo costituita fondazione. In attesa che diventi operativo il RUNTS, l'agevolazione è applicabile esclusivamente agli enti iscritti negli attuali registri previsti dalle normative di settore. Solo a decorrere dalla fine del periodo transitorio, l'agevolazione in esame troverà applicazione a tutti gli enti che si qualificano quali enti del Terzo settore. Ne deriva che l'applicabilità dell'agevolazione deve essere valutata sulla base della sussistenza dei requisiti previsti per le Onlus dall'articolo 10, D.Lgs. 460/1997.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 277/2020](#)

### **Ammesso lo scomputo di quanto già versato con l'acquisto della prima metà**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 276/2020, ha analizzato il caso di acquisto di un immobile in comunione legale e successivamente, a seguito di separazione legale, di acquisto, da parte di un coniuge, della restante metà dell'immobile, affermando che le imposte di registro, ipotecaria e catastale già corrisposte possano essere scomputate dalle relative imposte dovute in relazione all'atto di trasferimento che si intende stipulare.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 276/2020](#)

### **È autonomo l'accordo conciliativo che accerta l'usucapione**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 235/2020, ha avuto modo di precisare che, ai fini dell'imposizione indiretta, l'accordo di mediazione che accerta l'usucapione non si può considerare collegato all'originario atto traslativo. La procedura di accertamento di avvenuto usucapione costituisce fonte autonoma di effetti giuridici soggetti a tassazione per espressa previsione normativa. Ai fini dell'individuazione del regime applicabile agli accordi di conciliazione accertativi dell'usucapione derivanti da procedure di mediazione è prevalente la finalità antielusiva che giustifica l'assoggettamento all'imposta proporzionale di registro, secondo le disposizioni di cui all'articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 235/2020](#)

### Norme agevolative a stretta interpretazione

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 234/2020, in merito all'applicabilità dell'agevolazione prevista dall'articolo, D.L. 34/2019, con cui si applicano le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di 200 euro, ha ricordato che, essendo una norma che agevolativa, è di stretta interpretazione, con la conseguenza che devono essere rispettati tutti i requisiti richiesti.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 234/2020](#)

## Riscossione

---

### Conseguenze della rottamazione *ter* sul processo esecutivo immobiliare

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 266/2020, in revoca a quanto affermato con la precedente risposta a interpello n. 263/2020, ha chiarito che con la c.d. rottamazione *ter*, si viene sostanzialmente a determinare una sorta di quiescenza del titolo esecutivo (ruolo/cartella/avviso esecutivo) posto a base dell'intervento nel processo esecutivo immobiliare, che, ove sopravvenuta successivamente all'intervento stesso, determina la sospensione cosiddetta esterna del processo quando questo dovrebbe proseguire su impulso del creditore intervenuto, che intenda avvalersi del suo titolo esecutivo. Al creditore intervenuto viene inibito temporaneamente il compimento di quegli atti di impulso del processo esecutivo che avrebbe il diritto di compiere, anche surrogandosi al pignorante, in caso di sua rinuncia, senza, però, che ciò pregiudichi la conservazione, in capo all'agente della riscossione che ha proposto l'intervento, del diritto di partecipare, fino al completamento del pagamento di quanto dovuto a titolo di rottamazione *ter*, alla distribuzione delle somme disponibili. Ove la distribuzione ha luogo prima che il debitore abbia effettuato l'integrale pagamento dell'importo da corrispondere a titolo di definizione, l'agente della riscossione parteciperà alla stessa distribuzione, naturalmente nei limiti di quanto residualmente dovuto dallo stesso debitore a tale titolo. Il diritto dell'agente della riscossione di partecipare alla distribuzione delle somme disponibili viene, invece, meno allorché, anteriormente alla stessa distribuzione, il debitore abbia completato il pagamento dell'importo di cui all'articolo 3, comma 1, lettere a) e b), D.L. 119/2018.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 266/2020](#)

## Terzo settore

---

### Tassazione delle imprese sociali

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 243/2020, ha analizzato il corretto regime fiscale da applicare. Per quanto attiene la cessione di terreni, essa non rileva ai fini del computo della soglia minima del 70% nel rapporto tra ricavi prodotti da attività di utilità sociale e ricavi complessivi dell'organizzazione, di cui all'articolo 2, comma 1, D.M. 24 gennaio 2008, in quanto non si tiene conto, nel predetto rapporto, tra l'altro, delle plusvalenze di tipo patrimoniale. Tali plusvalenze, precisa l'Agenzia delle entrate, non potendo essere ricondotte di per sé allo svolgimento dell'attività statutaria dell'impresa sociale, concorrono alla formazione del reddito secondo le ordinarie modalità di imposizione applicabili alla tipologia di soggetto fiscale che rappresentano, ai sensi dell'articolo 86, Tuir. Inoltre, il reddito derivante dalle locazioni se riferiti a fabbricati risultano destinati allo svolgimento delle attività riconducibili a quelle di cui all'articolo 2, D.Lgs. 112/2017. Ne consegue che i proventi derivanti dallo sfruttamento economico rientrano nell'esenzione di cui all'articolo 18, D.Lgs. 112/2017. Da ultimo, l'Agenzia delle entrate precisa che, in ipotesi di scissione in corso d'anno con

conversione in impresa sociale mantenendo sempre la forma di Srl, trovano applicazione le ordinarie disposizioni previste per questa forma di società. Pertanto, ai fini della dichiarazione dei redditi la stessa sarà tenuta alla presentazione di una dichiarazione nella quale confluiranno i dati relativi al periodo precedente alla scissione e quelli relativi al periodo compreso tra la data di nascita dell'impresa sociale e la fine dell'esercizio.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 243/2020](#)



# 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. 33/2020

### Accertamento

---

#### **Per il calcolo degli interessi, in assenza di nuovo decreto si applica il precedente**

In tema di interessi di mora di cui all'articolo 30, D.P.R. 602/1973, la mancata emissione del decreto ministeriale di cui alla menzionata disposizione implica l'applicazione del tasso di interesse determinato dall'ultimo decreto (o provvedimento dell'Agenzia delle entrate), efficace fino alla deliberazione di un nuovo provvedimento.

[Cassazione – ordinanza n. 16778 – 5 marzo 2020 – 6 agosto 2020](#)

#### **Il mancato assolvimento della sola maggiorazione non comporta decadenza della proroga**

La maggiorazione di cui all'articolo 17, comma 2, D.P.R. 435/2001, *ratione temporis* applicabile, ha natura di interessi corrispettivi dell'imposta dovuta a favore dell'Erario a fronte del maggior periodo di giorni 30 concesso al contribuente per il pagamento, sicché l'omesso versamento della sola maggiorazione nel più lungo termine costituisce pagamento parziale ma non determina la decadenza dal termine prorogato.

[Cassazione – ordinanza n. 16645 – 13 dicembre 2020 – 4 agosto 2020](#)

#### **Contenuto minimo dell'accertamento antielusivo**

In tema di disciplina antielusiva, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, è nullo l'avviso di accertamento che, oltre a non contenere una specifica motivazione in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente, ai sensi del comma 5 dell'articolo 37 *bis*, D.P.R. 600/1973, sia stato emesso all'esito di un procedimento iniziato con una richiesta di chiarimenti non rispettosa delle prescrizioni contenute del comma 4 del richiamato articolo, e pertanto inidonea a instaurare un giusto contraddittorio con il contribuente

[Cassazione – ordinanza n. 16184 – 5 marzo 2020 – 28 luglio 2020](#)

[Cassazione – ordinanza n. 16183 – 5 marzo 2020 – 28 luglio 2020](#)

#### **Integrazione dell'accertamento solo in presenza di elementi nuovi**

Il presupposto per l'integrazione o modificazione in aumento dell'avviso di accertamento, mediante notificazione di nuovi avvisi, è costituito, ai sensi dell'articolo 43, comma 3, D.P.R. 600/1973, dal dato oggettivo che gli elementi posti a base del nuovo atto siano nuovi, il che non ricorre in presenza di diversa, o più approfondita, valutazione del materiale probatorio già acquisito dall'ufficio, dovendosi ritenere che con l'emissione dell'avviso di rettifica l'Amministrazione consuma il proprio potere di accertamento in relazione agli elementi posti a sua disposizione. In forza di tale principio, si è ritenuto legittimo l'avviso di accertamento emesso ai sensi dell'articolo 43, D.P.R. 600/1973 sulla base di dati già conosciuti da un ufficio fiscale, ma non ancora in possesso di quello che ha emesso l'avviso di accertamento iniziale al momento dell'adozione di esso, ma non quando si tratti di diversa o più approfondita valutazione del materiale probatorio già in precedenza acquisito dall'Ufficio (cfr. sentenze 1542/2018, n. 576/2016, n. 8029/2013, n. 11507/2006 e n. 10526/2006).

[Cassazione – ordinanza n. 16174 – 11 febbraio 2020 – 28 luglio 2020](#)

## Contenzioso tributario

---

### Inesistente la notifica senza firma dell'agente postale

In tema di notificazione per mezzo del servizio postale, l'avviso di ricevimento, prescritto dall'articolo 149, c.p.c., è il solo documento idoneo a provare sia la consegna, sia la data di questa, sia l'identità della persona a mani della quale la consegna è stata eseguita. Conseguenza che la mancanza di sottoscrizione dell'agente postale sull'avviso di ricevimento del piego raccomandato rende inesistente e non soltanto nulla la notificazione, rappresentando la sottoscrizione l'unico elemento valido a riferire la paternità dell'atto all'agente postale (cfr. sentenze n. 25138/2013 e n. 6146/1992).

[Cassazione – ordinanza n. 17373 – 27 febbraio 2020 – 19 agosto 2020](#)

### Utilizzabili i documenti provenienti a terzi oltre i termini

Qualora i documenti provengano dal terzo, la cui condotta di consegna non è pretendibile nei tempi fissati dall'Amministrazione, non è imputabile al contribuente la relativa preclusione e, quindi, la successiva inutilizzabilità dei documenti, tranne l'ipotesi in cui il terzo sia, in realtà, un ausiliare del contribuente (articolo 1228, cod. civ.) (cfr. ordinanza n. 8645/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 17368 – 25 febbraio 2020 – 19 agosto 2020](#)

### Non scatta il raddoppio del contributo unificato in caso di definizione agevolata

L'adesione alla definizione agevolata comporta l'assenza dei presupposti per la condanna al cd. doppio contributo unificato di cui all'articolo 13, comma 1 *quater*, D.P.R. 115/2002 (cfr. ordinanza n. 14782/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 17366 – 25 febbraio 2020 – 19 agosto 2020](#)

### Spese compensate in caso di definizione agevolata

In tema di definizione agevolata delle controversie tributarie ai sensi dell'articolo 6, comma 2, D.L. 193/2016 (convertito, con modifiche, nella L. 225/2016), ove il contribuente rinunci al ricorso durante il procedimento di legittimità, non trova applicazione la regola generale di cui all'articolo 391, comma 2, c.p.c., poiché la condanna alle spese del medesimo contrasterebbe con la *ratio* della definizione agevolata, dissuadendolo ad aderire alla stessa, mediante la previsione di oneri ulteriori rispetto a quelli contemplati dalla legge, sicché, anche se l'Amministrazione finanziaria non accetta la rinuncia, deve essere disposta la compensazione delle spese (cfr. sentenza n. 10198/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 17007 – 21 gennaio 2020 – 13 agosto 2020](#)

### Ai fini della decadenza dall'impugnazione si utilizza il computo *ex nominatione dierum*

Per i termini mensili o annuali, fra i quali è compreso quello di decadenza dall'impugnazione ex articolo 327, c.p.c., si osserva, a norma degli articoli 155, comma 2, c.p.c. e 2963, comma 4, cod. civ., il sistema della computazione civile, non *ex numero* bensì *ex nominatione dierum*, nel senso che il decorso del tempo si ha, indipendentemente dall'effettivo numero dei giorni compresi nel rispettivo periodo, allo spirare del giorno corrispondente a quello del mese iniziale; analogamente si deve procedere quando il termine di decadenza interferisca con il periodo di sospensione feriale dei termini: in tal caso, infatti,



al termine annuale di decadenza dal gravame, di cui all'articolo 327, comma 1, c.p.c., devono aggiungersi 46 giorni computati *ex numeratione dierum*, ai sensi del combinato disposto dell'art. 155, primo comma, stesso codice e dell'articolo 1, comma 1, L. 742/1969, non dovendosi tenere conto dei giorni compresi tra il 1° agosto e il 15 settembre di ciascun anno per effetto della sospensione dei termini processuali nel periodo feriale (cfr. sentenze n. 22699/2013 e n. 11491/2012).

[Cassazione – ordinanza n. 16916 – 28 febbraio 2020 – 11 agosto 2020](#)

### **Valida la notifica al rappresentante legale in un Comune diverso dal domicilio fiscale**

La notifica dell'avviso di accertamento al legale rappresentante della società, è valida anche se eseguita in un Comune diverso da quello del domicilio fiscale della società stessa, proprio perché la limitazione territoriale di cui all'articolo 60, D.P.R. 600/1973, secondo cui la notifica degli atti tributari va effettuata nel comune ove il contribuente ha il domicilio fiscale, non è posta a garanzia di quest'ultimo, ma a tutela dell'operatività dell'Ufficio (cfr. sentenza n. 26540/2016).

[Cassazione – ordinanza n. 16775 – 27 febbraio 2020 – 6 agosto 2020](#)

### **I requisiti per il gravame oltre il termine annuale da parte del contumace**

In tema di impugnazioni, il contumace può interporre gravame avverso la sentenza che lo abbia visto soccombente dopo la scadenza del termine annuale dalla sua pubblicazione, a condizione che egli dia la prova sia della nullità della citazione o della relativa notificazione (nonché della notificazione degli atti di cui all'articolo 292, c.p.c.) sia della non conoscenza del processo a causa di detta nullità. Il medesimo contumace ha, quindi, l'onere di dimostrare l'esistenza di circostanze di fatto positive dalle quali si possa desumere il difetto di anteriore conoscenza o la presa di conoscenza del processo in una certa data e tale prova può essere fornita anche mediante presunzioni, senza che, però, possa delinearsi, come effetto della presunzione semplice di mancata conoscenza del processo, l'inversione dell'onere della prova nei confronti di chi eccepisce la decadenza dall'impugnazione (cfr. sentenza n. 8/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 16655 – 18 dicembre 2019 – 4 agosto 2020](#)

### **Quando scatta il raddoppio del contributo unificato**

In tema di impugnazione, il meccanismo sanzionatorio del raddoppio del contributo unificato di cui all'articolo 13, comma 1-*quater*, D.P.R. 115/2002, nel testo introdotto dall'articolo 1, comma 17, L. 228/2012, è applicabile solo laddove il procedimento per cassazione si concluda con integrale conferma della statuizione impugnata, ovvero con la ordinaria dichiarazione di inammissibilità del ricorso, non anche nell'ipotesi di declaratoria di inammissibilità sopravvenuta di quest'ultimo per cessazione della materia del contendere, determinando essa la caducazione di tutte le pronunce emanate nei precedenti gradi di giudizio e non passate in cosa giudicata, essendo a tali fini irrilevante la successiva valutazione della virtuale fondatezza, o meno, del ricorso in quanto avente esclusivo rilievo in merito alla regolazione delle spese del giudizio di legittimità (cfr. sentenza n. 3542/2017).

[Cassazione – ordinanza n. 16631 – 9 ottobre 2019 – 4 agosto 2020](#)

### **Sempre rilevabile di ufficio il difetto di *legitimatio ad causam***

Il difetto di *legitimatio ad causam*, a differenza della titolarità attiva o passiva del rapporto, attenendo alla verifica, sempre secondo la prospettazione offerta dall'attore, della regolarità processuale del

contraddittorio, è rilevabile d'ufficio in ogni stato e grado del giudizio (cfr. sentenze n. 15759/2014, n. 12832/2009 e n. 11321/2007).

[Cassazione – ordinanza n. 16238 – 5 marzo 2020 – 29 luglio 2020](#)

### **Inammissibile il ricorso da parte del liquidatore di società cancellata**

La cancellazione dal Registro delle Imprese, avvenuta in data successiva all'entrata in vigore dell'articolo 4, D.Lgs. 6/2003 (che ha attribuito a tale adempimento efficacia costitutiva), determina l'immediata estinzione della società di capitali, indipendentemente dall'esaurimento dei rapporti giuridici ad essa facenti capo. Da ciò discende che deve ritenersi inammissibile - per carenza di capacità processuale ex articolo 75, comma 3, c.p.c. – l'azione giudiziaria proposta dal liquidatore di una società che sia stata cancellata dal registro delle imprese in epoca posteriore alla data suddetta, difettando la stessa di legittimazione sostanziale e processuale, trasferitasi automaticamente ai soci ex articolo 110, c.p.c. (cfr. sentenze n. 23365/2019, n. 33278/2018, n. 11100/2017 e n. 8596/2013).

[Cassazione – ordinanza n. 16238 – 5 marzo 2020 – 29 luglio 2020](#)

### **Ai fini del ricorso si esclude il giorno iniziale e si conteggia il finale**

Nelle controversie tributarie, il termine per proporre ricorso, che è "*a decorrenza successiva*" e va, pertanto, computato escludendo il giorno iniziale e conteggiando quello finale, è soggetto all'articolo 155, comma 5, c.p.c., sicché, ove il *dies ad quem* cada di sabato, è prorogato di diritto al primo giorno seguente non festivo, essendo irrilevante l'apertura degli uffici postali o la disponibilità ad accettare gli atti in scadenza l'ultimo giorno (cfr. sentenze n. 11269/2016, n. 2047/2016 e n. 310/2016).

[Cassazione – ordinanza n. 16234 – 5 marzo 2020 – 29 luglio 2020](#)

### **Obbligo di verifica delle prove avverso l'accertamento bancario**

In tema di accertamenti bancari, poiché il contribuente ha l'onere di superare la presunzione posta dagli articoli 32, D.P.R. 600/1973 e 51, D.P.R. 633/1972, dimostrando in modo analitico l'estraneità di ciascuna delle operazioni a fatti imponibili, il giudice di merito è tenuto ad effettuare una verifica rigorosa in ordine all'efficacia dimostrativa delle prove fornite dallo stesso, rispetto ad ogni singola movimentazione, dandone compiutamente conto in motivazione (cfr. ordinanza n. 10480/2018 e sentenze n. 11102/2017 e n. 26111/2015).

[Cassazione – ordinanza n. 16177 – 28 febbraio 2020 – 28 luglio 2020](#)

### **Valida la notifica di una sola copia anche con procuratore costituito per più parti**

La notificazione dell'atto d'impugnazione eseguita presso il procuratore costituito per più parti, mediante consegna di una sola copia (o di un numero inferiore), è valida ed efficace sia nel processo ordinario che in quello tributario, in virtù della generale applicazione del principio costituzionale della ragionevole durata del processo, alla luce del quale deve ritenersi che non solo in ordine alle notificazioni endoprocessuali, regolate dall'articolo 170 cod. proc. civ., ma anche per quelle disciplinate dall'art. 330 primo comma, cod. proc. civ., il procuratore costituito non è un mero consegnatario dell'atto di impugnazione ma ne è il destinatario, analogamente a quanto si verifica in ordine alla notificazione della sentenza a fini della decorrenza del termine d'impugnazione ex articolo 285 c.p.c., in quanto investito dell'inderogabile obbligo di fornire, anche in virtù dello sviluppo degli strumenti tecnici di riproduzione degli atti, ai propri rappresentati tutte le informazioni relative allo svolgimento e all'esito

del processo (cfr. sentenze n. 6051/2010, n. 18034/2009 e SS.UU. n. 29290/2008).

[Cassazione – ordinanza n. 16170 – 25 febbraio 2020 – 28 luglio 2020](#)

### **È il ricorso a dover rispettare i requisiti di contenuto e forma dell'atto**

I requisiti di contenuto-forma previsti, a pena di inammissibilità, dall'articolo 366, comma 1, c.p.c., nn. 3, 4 e 6, devono essere assolti necessariamente con il ricorso e non possono essere ricavati da altri atti, come la sentenza impugnata o il controricorso, dovendo il ricorrente specificare il contenuto della critica mossa alla sentenza impugnata indicando precisamente i fatti processuali alla base del vizio denunciato, producendo in giudizio l'atto o il documento della cui erronea valutazione si dolga, o indicando esattamente nel ricorso in quale fascicolo esso si trovi e in quale fase processuale sia stato depositato, e trascrivendone o riassumendone il contenuto nel ricorso, nel rispetto del principio di autosufficienza. Ed anche se non è indispensabile che l'esposizione sommaria dei fatti di causa costituisca parte a sé stante del ricorso, è comunque necessario che essa risulti in maniera chiara almeno dal contesto dell'atto, attraverso lo svolgimento dei motivi, in modo sufficiente ad assolvere la funzione di agevolare la comprensione dell'oggetto della pretesa e del tenore della sentenza impugnata, da evincersi unitamente ai motivi dell'impugnazione, al fine di consentire alla Corte di cassazione (che non è tenuta a ricercare gli atti o a stabilire essa stessa se ed in quali parti rilevino) di verificare se quanto lo stesso afferma trovi effettivo riscontro, anche sulla base degli atti o documenti prodotti sui quali il ricorso si fonda, e quindi di conoscere dall'atto, senza attingerli *aliunde*, gli elementi indispensabili per una precisa cognizione dell'origine e dell'oggetto della controversia, dello svolgimento del processo e delle posizioni in esso assunte dalle parti (cfr. sentenze SS.UU. n. 22575/2019, n. 29093/2018, n. 24340/2018 e n. 17036/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 16166 – 27 gennaio 2020 – 28 luglio 2020](#)

## Dogane

### **Accertamenti validi anche se basate su verifiche a posteriori**

In tema di tributi doganali, gli accertamenti compiuti (di propria iniziativa o su segnalazione degli Stati membri) dagli organi esecutivi della Commissione per la lotta antifrode (OLAF), ai sensi del Regolamento CEE 1073/1999, "a posteriori" o quando vi sia un motivo per dubitare sull'autenticità della documentazione relativa all'origine e/o alla provenienza della merce, hanno piena valenza probatoria nei procedimenti amministrativi e giudiziari e, quindi, possono essere posti a fondamento dell'avviso di accertamento per il recupero dei dazi sui quali siano state riconosciute esenzioni o riduzioni, spettando al contribuente che ne contesti il fondamento fornire la prova contraria in ordine alla sussistenza delle condizioni di applicabilità del regime agevolativo (cfr. sentenze n. 11441/2018, n. 16962/2016, n. 13770/2016, n. 5892/2013 e n. 4997/2009).

[Cassazione – ordinanza n. 15864 – 2 luglio 2019 – 24 luglio 2020](#)

## Istituti deflattivi

### **Per il passato obbligo di garanzia fideiussoria pe importi sopra i 50mila euro**

L'articolo 23, commi 17 e 18, D.L. 98/2011 (convertito dalla L. 111/2011), nell'apportare le modifiche alla disciplina di cui agli articoli 8 e 9, D.Lgs. 218/1997, ha eliminato l'obbligo di prestare la garanzia fideiussoria, nel caso di somme dovute, per effetto dell'accertamento con adesione, con versamento rateale e per importi

superiori a 50.000 euro, solo dalla sua data di entrata in vigore, sicché, per il periodo anteriore, ove non sia versata, nei termini previsti, la prima rata e prestata la garanzia fideiussoria, il procedimento non può dirsi perfezionato con conseguente legittima iscrizione a ruolo dell'intero importo dovuto.

[Cassazione - ordinanza n. 16646 - 13 dicembre 2019 - 4 agosto 2020](#)

### **Non si può impugnare l'accertamento con adesione**

Una volta definito l'accertamento con adesione, mediante la fissazione anche del *quantum debeatur*, al contribuente non resta che eseguire (o, per usare lo stesso termine della legge, "perfezionare") l'accordo, versando quanto da esso risulta, essendo normativamente esclusa la possibilità d'impugnare simile accordo e, a maggior ragione, quella d'impugnare l'atto impositivo oggetto della transazione, il quale conserva efficacia, ma solo a garanzia del Fisco, finché non sia stata "perfezionata" la procedura, ossia non sia stata interamente eseguita l'obbligazione scaturente dal concordato (cfr. sentenze n. 2161/2019 e n. 14533/2015).

[Cassazione - ordinanza n. 15980 - 5 marzo 2020 - 27 luglio 2020](#)

## Iva

---

### **Non sempre per la detrazione è sufficiente il rispetto dei requisiti sostanziali**

Il principio della neutralità dell'Iva esige che la detrazione dell'Iva pagata a monte venga riconosciuta se sono soddisfatti i requisiti sostanziali, quand'anche taluni requisiti formali siano stati disattesi dal soggetto passivo, ma una diversa soluzione può imporsi qualora l'inosservanza di tali requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali.

[Cassazione - sentenza n. 16910 - 11 febbraio 2020 - 11 agosto 2020](#)

### **Quando scatta la debenza Iva su una sovvenzione**

In tema di Iva, la sovvenzione erogata da un terzo acquista rilevanza ai fini dell'Iva che deve assolvere chi l'ha ricevuta quando sia ravvisabile un nesso immediato e diretto tra operazioni a monte e operazioni a valle, che può essere inteso anche come correlazione diretta ed esclusiva all'attività economica del sovvenzionante, purché il prezzo che l'acquirente o il destinatario della prestazione devono pagare sia fissato in modo tale da diminuire proporzionalmente alla sovvenzione concessa al venditore del bene o al prestatore del servizio; sicché non rileva ai fini dell'Iva, di per sé, il contributo erogato da una società collegata al fine di alleggerire i costi che la sovvenzionata aveva programmato di sostenere e che in concreto non ha sostenuto.

[Cassazione - sentenza n. 16660 - 17 gennaio 2020 - 4 agosto 2020](#)

### **Niente detrazione per le operazioni inesistenti**

In tema d'Iva, in attuazione del principio di cartolarità posto a base del sistema impositivo va escluso il diritto alla detrazione, ai sensi del D.P.R. 633/1972, articolo 19, comma 1, in relazione a operazioni oggettivamente inesistenti non assumendo rilievo che il cessionario abbia versato al cedente l'ammontare del tributo sulla base della regolarità formale dell'operazione dal punto di vista contabile e fiscale, atteso che l'imposta è dovuta ogniqualvolta la fattura sia emessa, seppure per un'operazione non avvenuta o non avvenuta nei termini in essa descritti (cfr. sentenze n. 12111/2015 e n. 1565/2014).

[Cassazione - ordinanza n. 16494 - 18 dicembre 2019 - 31 luglio 2020](#)

**Sanzioni in caso di errata applicazione del regime del margine**

In tema di Iva, l'indebita fruizione, da parte del cessionario di beni mobili, del regime del margine previsto dagli articoli 36 e 37, D.L. 41/1995, convertito con modifiche dalla L. n. 85 del 1995, per avere il cedente operato nell'ambito della propria attività d'impresa e aver dunque avuto la possibilità di detrarre l'Iva assolta sugli acquisti, comporta l'applicazione, nei confronti del cessionario, anche delle sanzioni amministrative, salvo che egli non dimostri la propria buona fede, che può ravvisarsi ove lo stesso non fosse consapevole che il proprio acquisto si iscriveva nel contesto di un'evasione dell'imposta, pur avendo utilizzato la necessaria diligenza per verificare le caratteristiche degli acquisti (cfr. ordinanza n. 27547/2018).

[Cassazione – sentenza n. 16367 – 12 febbraio 2020 – 30 luglio 2020](#)

**Nelle intraUE spetta la detrazione anche in caso di violazioni formali (ma non sostanziali)**

In tema d'Iva, con riferimento agli acquisti intracomunitari, il principio fondamentale di neutralità dell'Iva esige che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata, nonostante l'inadempimento di taluni obblighi formali, se sono soddisfatti tutti gli obblighi sostanziali, di cui le violazioni formali non impediscano la prova certa, sicché il diritto alla detrazione non può essere negato nei casi in cui, pur non avendo l'operatore nazionale applicato la procedura d'inversione contabile ("*reverse charge*") e in particolare avendo ommesso la doppia registrazione delle fatture integrate o autofatture nei registri di cui agli articoli 23 e 25, D.P.R. 633/1972, è, comunque, dimostrato, o non controverso, che gli acquisti siano fatti da un soggetto passivo Iva e che le merci siano finalizzate a proprie operazioni imponibili (cfr. sentenze n. 7872/2015, n. 7871/2015 e n. 7576/2015).

[Cassazione – sentenza n. 16367 – 12 febbraio 2020 – 30 luglio 2020](#)

**Operazioni straordinarie****Azioni esperibili anche nei confronti delle beneficiarie della scissione**

Nei procedimenti riguardanti gli obblighi tributari concernenti periodi d'imposta anteriori alla scissione di società sono svolti nei confronti della società scissa, se si sia trattato di scissione parziale, e di quella designata, se la scissione sia stata totale, ma possono essere adottati i provvedimenti cautelari e compiute tutte le attività di riscossione anche nei confronti delle beneficiarie solidalmente responsabili, ai sensi dell'articolo 173, comma 13, D.P.R. 917/1986, *ratione temporis* vigente, senza oneri di avvisi o altri adempimenti per l'Amministrazione, salva la possibilità per quelle beneficiarie di partecipare ai relativi procedimenti e prendere visione degli atti. Pertanto, notificato l'avviso di accertamento nei confronti della società scissa o designata, anche in epoca successiva all'efficacia della scissione, non vi è necessità di rinnovare la notifica, né di integrare il contenuto della cartella di pagamento nei confronti delle società beneficiarie suddette (cfr. sentenza n. 23342/2016).

[Cassazione – ordinanza n. 16758 – 29 gennaio 2020 – 6 agosto 2020](#)

**Corretto trattamento dell'avanzo da annullamento**

In base ai principi della neutralità e della simmetria fiscale della fusione e della scissione di società (articoli 172 e 173, Tuir), l'avanzo da annullamento - generato da una serie di operazioni straordinarie (fusione, scissione, etc.), che sia riconducibile alla sopravvalutazione del patrimonio netto della società fusa o incorporata rispetto al suo valore effettivo, o alla previsione di perdite ed oneri futuri o di un

*badwill* correlato alle attività della società fusa o incorporata - ove sia iscritto, ex articolo 2504 *bis*, comma 4, cod. civ., tra i fondi per rischi e oneri nel passivo dello Stato patrimoniale della società risultante dalla fusione o della società incorporante e, quindi, sia effettivamente utilizzato per la copertura degli oneri e delle perdite civilistiche della società fusa o incorporata (al momento del loro manifestarsi), è irrilevante sotto il profilo fiscale, nel senso che non determina alcun prelievo fiscale.

[Cassazione – ordinanza n. 15757 – 17 luglio 2020 – 23 luglio 2020](#)

## Redditi diversi

---

### Accertabile il valore della perizia rivalutativa

Se il valore, oggetto di stima, costituisce quello minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, di registro, ipotecarie e catastali (articolo 7, comma 6, L. 448/2001), - così che l'eventuale cessione a un prezzo inferiore non dà diritto al recupero di minusvalenze, - l'Amministrazione conserva (pur sempre) il potere di accertare se lo stesso corrisponda o meno alla realtà, in quanto il richiamo dell'applicabilità a detta perizia dell'articolo 64, c.p.c. non attribuisce a questa la forza di atto pubblico, ma ha l'unico scopo di assoggettare il professionista incaricato dal privato alla responsabilità penale del consulente tecnico d'ufficio nominato dal giudice, né, del resto, la consulenza tecnica fa pubblica fede dei giudizi e delle valutazioni in essa contenuti (cfr. sentenza n. 2894/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 16390 – 19 febbraio 2020 – 30 luglio 2020](#)

## Reddito di impresa

---

### Deducibilità del Tfm

In tema di redditi di impresa, in base al combinato disposto degli articoli 17, comma 1, lettera c), e 105, Tuir, possono essere dedotte in ciascun esercizio, secondo il principio di competenza, le quote accantonate per il trattamento di fine mandato, previsto in favore degli amministratori delle società, purché la previsione di detto trattamento risulti da un atto scritto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto, che ne specifichi anche l'importo: in mancanza di tali presupposti trova applicazione il principio di cassa, come disposto dall'articolo 95, comma 5, Tuir, che stabilisce la deducibilità dei compensi spettanti agli amministratori delle società nell'esercizio nel quale sono corrisposti (cfr. sentenza n. 26431/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 17367 – 25 febbraio 2020 – 19 agosto 2020](#)

[Cassazione – ordinanza n. 16826 – 18 dicembre 2019 – 7 agosto 2020](#)

### Basta lo scostamento tra prezzo indicato e mutuo acceso

In tema di accertamento induttivo del reddito d'impresa, l'accertamento di un maggior reddito derivante dalla cessione di beni immobili può essere fondato anche soltanto sull'esistenza di uno scostamento tra il minor prezzo indicato nell'atto di compravendita e l'importo del mutuo erogato all'acquirente, ciò non comportando alcuna violazione delle norme in materia di onere della prova (ordinanza n. 14388/2017).

[Cassazione – ordinanza n. 17347 – 30 gennaio 2020 – 19 agosto 2020](#)

### **Tra le rimanenze i beni costruiti dalle imprese edili**

A differenza di ogni altro bene acquistato e rivenduto, i beni prodotti da un'impresa che opera in ambito edilizio (opere e manufatti), ai fini della loro iscrizione tra le rimanenze, infatti, sono soggetti alla disciplina dettata dall'art. 2426, primo comma, n. 9 cod. civ., il quale stabilisce che la valutazione di detti beni deve essere indicata in base al costo storico, dato dal reale prezzo di acquisto o dalle spese sostenute per la loro realizzazione, ovvero al valore di presunto realizzo, in base all'andamento del mercato di riferimento al momento dell'iscrizione, qualora inferiore al costo storico (cfr. sentenza n. 34410/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 17057 – 28 febbraio 2020 – 13 agosto 2020](#)

### **Le sopravvenienze attive**

In tema di determinazione del reddito di impresa, nell'ampio concetto di sopravvenienze attive, delineato dall'articolo 55, comma 1, D.P.R. 917/1986, rientrano tutte quelle situazioni in cui, per qualsiasi ragione, si verifichi in bilancio una connotazione attiva che determini un incremento degli elementi che avevano concorso a formare il reddito in precedenti esercizi (cfr. sentenze n. 28727/2017 e n. 4297/2010).

[Cassazione – ordinanza n. 16742 – 5 novembre 2019 – 6 agosto 2020](#)

### **Tassazione dei contributi per incrementi patrimoniali**

In tema di determinazione del reddito d'impresa, i contributi erogati per incrementare i mezzi patrimoniali del beneficiario, senza che la loro concessione si correli all'onere di uno specifico investimento in beni strumentali sono contributi in conto capitale, e, quindi, sopravvenienze attive; e, in quanto tali, vanno tassati come ricavi nell'esercizio di competenza, secondo la regola generale in base alla quale il dovere di conteggiare i componenti positivi nell'anno di riferimento si arresta soltanto di fronte a quei ricavi ed a quei costi che non siano ancora noti all'atto della determinazione del reddito, e cioè al momento della redazione e presentazione della dichiarazione (cfr. sentenze n. 15320/2019, n. 7950/2019 e n. 13734/2016).

[Cassazione – sentenza n. 16660 – 17 gennaio 2020 – 4 agosto 2020](#)

### **Agevolabile l'acquisto del veicolo solo se strumentale**

L'acquisto di un veicolo si configura come investimento agevolabile per l'intero costo, ai fini del credito di imposta previsto dall'articolo 8, L. 388/2000, solo se, in applicazione del criterio del rapporto di inerenza previsto dagli articoli 75 e 121 *bis*, D.P.R. 917/1986 (ora, rispettivamente, articoli 109 e 164, Tuir, nuova numerazione), il contribuente ne dimostri l'esclusiva strumentalità all'esercizio dell'impresa (cfr. sentenze n. 4295/2015, n. 23559/2014, n. 28532/2013 e n. 27174/2013).

[Cassazione – ordinanza n. 16192 – 5 marzo 2020 – 28 luglio 2020](#)

### **Ammortamento deducibile dall'affittuario**

In tema di determinazione del reddito d'impresa, le quote di ammortamento delle aziende date in affitto o in usufrutto sono deducibili, ai sensi degli articoli 67, comma 9, D.P.R. 917/1986 e 14, comma 2, D.P.R. 42/1988, dal reddito dell'affittuario o dell'usufruttuario, e non da quello del concedente, e sono commisurate al costo originario dei beni risultante dalla contabilità del concedente (cfr. sentenze n.



6836/2019 e n. 18537/2010).

[Cassazione – ordinanza n. 16180 – 28 febbraio 2020 – 28 luglio 2020](#)

### **Regole ordinarie per l'affitto di immobili storici**

In tema d'imposte sui redditi, i canoni prodotti dalla locazione d'immobili riconosciuti di interesse storico o artistico, ai sensi dell'articolo 3, L. 1089/1939, che siano oggetto dell'attività dell'impresa, rappresentano ricavi che concorrono alla determinazione del reddito di impresa, secondo le norme che lo disciplinano, senza che sia applicabile l'articolo 11, comma 2, L. 413/1991, il quale, nello stabilire che il reddito degli immobili in questione è determinato *"mediante l'applicazione della minore tra le tariffe d'estimo previste per le abitazioni della zona censuaria nella quale è collocato il fabbricato"*, si riferisce al solo reddito fondiario e si giustifica nei costi di manutenzione degli immobili vincolati, superiori a quelli normalmente richiesti per altre tipologie di immobili, giustificazione, quest'ultima, che non avrebbe senso rispetto ai redditi di impresa, determinati sulla base dei ricavi conseguiti in contrapposizione ai correlativi costi che, invece, sono indeducibili rispetto ai redditi fondiari (cfr. sentenze n. 29573/2018, n. 9204/2017, n. 7542/2011 e n. 26343/2009).

[Cassazione – ordinanza n. 16172 – 30 gennaio 2020 – 28 luglio 2020](#)

### **Perdite su crediti deducibili nell'anno in cui si manifestano i requisiti**

L'articolo 101, comma 4, Tuir (di contenuto identico al previgente articolo 66, comma 2, tranne che per il riferimento all'articolo 87 di nuova introduzione) che prevede la deduzione delle perdite su crediti, quali componenti negativi del reddito d'impresa, se risultano da elementi certi e precisi e, in ogni caso, se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali, va interpretato nel senso che l'anno di competenza per operare la deduzione stessa deve coincidere con quello in cui si acquista certezza che il credito non può più essere soddisfatto, perché in quel momento si materializzano gli elementi "certi e precisi" della sua irrecuperabilità. Diversamente, si rimetterebbe all'arbitrio del contribuente la scelta del periodo d'imposta più vantaggioso per operare la deduzione, snaturando la regola espressa dal principio di competenza, che rappresenta invece criterio inderogabile ed oggettivo per determinare il reddito d'impresa. La prova della sussistenza degli elementi suddetti non impone né la dimostrazione che il creditore si sia attivato per esigere il suo credito, né che sia intervenuta sentenza di fallimento del debitore, dovendo escludersi altresì che i patti inerenti le modalità di adempimento dell'obbligazione possano incidere circa il criterio di competenza (cfr. sentenza n. 27296/2014 e ordinanza n. 18237/2012).

[Cassazione – sentenza n. 16167 – 14 febbraio 2020 – 28 luglio 2020](#)

### **La natura dei contributi in c/capitale**

In tema di determinazione del reddito d'impresa, sono contributi in conto capitale, e, quindi, sopravvenienze attive, quelli erogati per incrementare i mezzi patrimoniali del beneficiario, senza che la loro concessione si correli all'onere di uno specifico investimento in beni strumentali, mentre sono contributi in conto impianti, che confluiscono nel reddito sotto forma di quote di ammortamento deducibile, quelli destinati all'acquisto di beni (materiali e immateriali) strumentali (cfr. sentenze n. 7950/2019, n. 13734/2016 e n. 23555/2015).

[Cassazione – ordinanza n. 15754 – 28 febbraio 2020 – 23 luglio 2020](#)

**Plusvalente l'assegnazione del bene al socio**

La *ratio* dell'articolo 86, comma 1, lett. c), Tuir deve essere individuata nell'esigenza di prevedere una fattispecie di plusvalenza fiscalmente rilevante anche nel caso in cui i beni siano stati di fatto «estromessi» dalla società o per effetto della assegnazione ai soci o per destinazione ad altre finalità rispetto all'esercizio dell'impresa, e ciò nell'intento di evitare fenomeni elusivi che potrebbero determinare lo spostamento di massa imponibile dall'area di imposizione «naturale», ovvero quella della società che possiede i beni, a soggetti terzi (quali i soci). Si vuole, in questo modo, chiudere ogni varco alle fuoriuscite di beni dal ciclo impositivo senza applicazione del tributo sul relativo plusvalore maturato. La rilevanza impositiva della destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa trova, in altri termini, giustificazione nella necessità di impedire che i beni possano essere sottratti dal circuito imprenditoriale senza che il valore di essi concorra alla determinazione del reddito di impresa del periodo di riferimento. Poiché sia nel caso di assegnazione del bene al socio, sia nell'ipotesi della sua destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa manca un corrispettivo in denaro, il ricavo che viene sottoposto a tassazione è il valore normale del bene. La plusvalenza è, in tal caso, costituita dalla differenza tra il valore normale e il costo non ammortizzato dei beni (art. 86, comma 3, Tuir).

[Cassazione – ordinanza n. 15753 – 28 febbraio 2020 – 23 luglio 2020](#)

**Registro**

---

**Sempre obbligati all'assolvimento le parti della compravendita**

In tema di imposta di registro, il notaio rogante che, in sede di rogito di compravendita immobiliare si sia avvalso della procedura di registrazione telematica, ai sensi del D.Lgs. 463/1997, è responsabile d'imposta, ma, come è stabilito dall'articolo 57, D.P.R. 131/1986, i soggetti obbligati al pagamento del tributo restano le parti sostanziali dell'atto medesimo, alle quali, pertanto, è legittimamente notificato, in caso d'inadempimento, l'avviso di liquidazione (cfr. sentenze n. 15627/2019, n. 15450/2019, n. 5016/2015 e n. 18493/2010).

[Cassazione – ordinanza n. 17357 – 18 febbraio 2020 – 19 agosto 2020](#)

**Possibilità di rettifica diretta da parte del giudice del valore**

In tema di accertamento di maggior valore, ai fini dell'imposta di registro, le Commissioni Tributarie, oltre alla possibilità di confermare o annullare l'atto dell'Amministrazione, in caso di errore o di difetto di prova, hanno anche il potere di ritoccare la stima operata dall'ufficio (cfr. sentenze n. 18826/2006 e n. 10816/2002).

[Cassazione – ordinanza n. 17345 – 20 febbraio 2019 – 19 agosto 2020](#)

**Interessi moratori con registro proporzionale**

Le somme dovute a titolo di interessi moratori non concorrono a formare la base imponibile ai fini Iva, con la conseguenza che esse, ove formino oggetto di condanna contenuta in un provvedimento giudiziale, sono assoggettate all'imposta di registro in misura proporzionale, anche quando riguardano una somma capitale soggetta a Iva (cfr. sentenze n. 22228/2015, n. 21775/2012 e n. 12906/2007).

[Cassazione – ordinanza n. 17036 – 18 febbraio 2020 – 13 agosto 2020](#)

### **Registro proporzionale per la sentenza che dispone il trasferimento di un immobile**

In materia di imposta di registro, la sentenza ex articolo 2932, cod. civ., che abbia disposto il trasferimento di un immobile in favore del promissario acquirente, subordinatamente al pagamento del corrispettivo pattuito, è soggetta a imposta proporzionale e non in misura fissa, anche se ancora impugnabile, trovando applicazione l'articolo 27, D.P.R. 131/1986, alla stregua del quale non sono considerati sottoposti a condizione sospensiva gli atti i cui effetti dipendano, in virtù di condizione meramente potestativa, dalla mera volontà dell'acquirente, ovvero, nella specie, dall'iniziativa unilaterale del promittente acquirente (cfr. sentenze n. 30778/2019, n. 27902/2018, n. 14470/2018 e n. 18006/2016).

[Cassazione – ordinanza n. 17035 – 18 febbraio 2020 – 13 agosto 2020](#)

### **Tassazione del preliminare con persona da nominare**

In tema di imposta di registro, l'articolo 32, D.P.R. 131/1986 deve essere interpretato nel senso che, nell'ipotesi di contratto preliminare di compravendita "*per persona da nominare*" la nomina tardiva determina unicamente l'applicabilità dell'imposta di registro in misura fissa sia nei confronti dell'originario promissario acquirente che del terzo nominato tardivamente, mentre l'imposta di registro proporzionale dovuta in relazione al contratto definitivo graverà esclusivamente sulle parti che hanno stipulato l'atto, restando del tutto estraneo allo stesso il promissario acquirente che ha effettuato, sebbene oltre il termine contrattuale, la nomina del terzo (cfr. sentenza n. 3176/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 17033 – 18 febbraio 2020 - 13 agosto 2020](#)

### **Regime fiscale della caparra confirmatoria**

Per stabilire quale sia il regime fiscale applicabile alle somme versate a titolo di caparra confirmatoria, quando detta clausola sia contenuta in un contratto preliminare di vendita di beni, il cui definitivo sia soggetto a Iva, occorre valutare - con accertamento che costituisce questione di fatto, rimessa al giudice del merito - se la caparra medesima abbia funzione di anticipo sul prezzo, unitamente a quella di rafforzamento della garanzia o costituisca, invece, un elemento accidentale del contratto; nel primo caso, la dazione di denaro, corrispondente alla caparra, rivestendo la stessa natura della corresponsione del prezzo, è assoggettata a Iva e all'imposta di registro in misura fissa, in ossequio al principio di alternatività tra l'imposta di registro e imposta sul valore aggiunto, di cui all'articolo 40, D.P.R. 131/1986; nel secondo caso, invece, avendo autonomia contrattuale rispetto al preliminare in cui è inserita, ex articolo 21, comma 1, D.P.R. 131/1986, all'imposta di registro proporzionale (cfr. sentenze n. 24570/2010 e n. 8792/2009).

[Cassazione – ordinanza n. 17033 – 18 febbraio 2020 – 13 agosto 2020](#)

### **Obbligo di convenzione per fruire dell'agevolazione**

In tema di agevolazione tributarie, l'articolo 5, L. 168/1982, il quale, nell'ambito dei piani di recupero (di iniziativa pubblica, o di iniziativa privata, purché convenzionati) di cui agli articoli 27 e ss., L. 457/1978, prevede il beneficio dell'applicazione delle imposte di registro, catastali e ipotecarie in misura fissa, alla duplice condizione che gli immobili trasferiti siano già inseriti in un piano di recupero del patrimonio edilizio, approvato dal Comune, ovvero da questo adottato, unitamente alla convenzione per la loro diretta attuazione, su proposta dei proprietari, e che gli interventi di recupero siano effettuati dai medesimi acquirenti. Esulano, invece, da tale previsione normativa gli interventi di restauro e di

ristrutturazione su immobili non assoggettati ad alcun piano, ancorché la loro esecuzione nelle zone di recupero, individuate dai comuni nell'ambito degli strumenti urbanistici generali, venga subordinata, per quanto riguarda globalmente gli edifici costituiti da più alloggi, ad un atto diretto a garantire il mantenimento della destinazione residenziale, il concorso negli oneri di urbanizzazione e l'adeguatezza dei prezzi di vendita o di locazione delle abitazioni (cfr. sentenze n. 14478/2003 e n. 5044/2003).

[Cassazione – ordinanza n. 17012 – 23 gennaio 2020 – 13 agosto 2020](#)

### **Registro fisso per l'assegnazione degli immobili ai soci delle cooperative**

In tema d'imposta di registro, agli atti di assegnazione di immobili in favore di soci di cooperative si applica, ai sensi dell'articolo 66, comma 6- *bis*, D.L. 331/1993 (convertito, con modifiche, dalla L. 427/1993), l'imposta di registro in misura fissa, ancorché a seguito della modifica dell'articolo 10, comma 8-*bis*, D.P.R. 633/1972 sia stata introdotta la generalizzata esenzione dall'Iva per tutti i trasferimenti di immobili effettuati da imprese costruttrici, atteso che la norma, nell'introdurre una disciplina di favore, non opera alcuna distinzione tra atti di trasferimento soggetti a Iva o esenti e prescinde dall'applicazione del principio dell'alternatività dell'imposizione tra Iva e imposta di registro (cfr. ordinanze n. 27619/2019 e n. 16557/2017).

[Cassazione – ordinanza n. 17010 – 21 gennaio 2020 – 13 agosto 2020](#)

### **La tassazione dello scambio di corrispondenza commerciale**

Ai fini dell'imposta di registro, il contratto stipulato per corrispondenza si distingue dal contratto stipulato per scrittura privata non autenticata per il fatto che nel secondo caso vi è un solo documento nel quale risultano formalizzate le volontà di tutti i contraenti e le loro sottoscrizioni, mentre, se si tratta di "corrispondenza", in ogni documento è raccolta la volontà unilaterale di un solo contraente, e il cosiddetto "scambio di corrispondenza commerciale" è soggetto, quindi, al pagamento dell'imposta proporzionale di registro solo in caso d'uso e non in termine fisso (entro 20 giorni), scontando l'imposta proporzionale nella misura del 3%, in base all'articolo 9, Tariffa, Parte Prima, allegato A, D.P.R. 131/1986, riferito, a tutti gli "*atti diversi da quelli altrove indicati aventi oggetto prestazioni a contenuto patrimoniale*" (cfr. sentenze n. 19799/2018 e n. 30179/2017).

[Cassazione – ordinanza n. 16662 – 3 marzo 2020 – 4 agosto 2020](#)

### **Termini stretti per i requisiti nel compendio unico**

L'articolo 5 *bis*, D.Lgs. 228/2001, introdotto dall'articolo 7, D.Lgs. 99/2004, estendendo il beneficio previsto dall'articolo 5 *bis*, L. 97/1994 per i territori di comunità montana, prevede che gli acquirenti «*si impegnino a costituire un compendio unico e a coltivarlo o a condurlo in qualità di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale per un periodo di almeno dieci anni dal trasferimento*». Inoltre, se al momento dell'acquisto è sufficiente l'assunzione d'impegno e non occorre la qualifica soggettiva, è tuttavia necessario che quest'ultima sopravvenga in tempo certo, giacché l'articolo 1, comma 5 *ter*, D.Lgs. 99/2004 statuisce che chi non è imprenditore agricolo professionale può godere del relativo trattamento solo se abbia presentato istanza di riconoscimento della qualifica «*nonché*» si sia iscritto nell'apposita gestione previdenziale, decadendo dagli eventuali ottenuti benefici se entro 24 mesi dalla presentazione dell'istanza non risulti in possesso dei requisiti della qualifica Iap. Sul punto, con riferimento alla decadenza dai benefici, la disposizione appare chiara, nel senso che, entro 24 mesi dalla data di presentazione dell'istanza di riconoscimento, salvo diverso termine stabilito dalle Regioni, il soggetto interessato deve risultare in possesso dei requisiti, pena la decadenza degli eventuali benefici

conseguiti. Deve quindi ritenersi l'assoluta perentorietà del termine di legge (come nel concetto stesso di decadenza) anche perché, diversamente opinando, la *ratio legis* di promozione del compendio unico quale fattore di redditività dell'azienda agraria sarebbe delusa se il beneficio fiscale potesse permanere sine die in capo a soggetto privo di qualifica imprenditoriale agricola, sicché l'istanza di riconoscimento di tale qualifica deve essere contestuale all'atto di acquisto fondiario, onde far decorrere il termine biennale di accertamento; come dimostra l'impiego normativo della congiunzione «nonché», l'iscrizione previdenziale è requisito non alternativo, ma concorrente (cfr. sentenza n. 9843/2017).

[Cassazione – ordinanza n. 16387 – 6 febbraio 2020 – 30 luglio 2020](#)

## Sanzioni

---

### Niente sanzioni se in corso di giudizio si assolvono le imposte richieste

La sanzione amministrativa pari al 30% dell'importo non versato prevista dall'articolo 13, D.Lgs. 471/1997 presuppone la mancata esecuzione, alle prescritte scadenze, dei versamenti di imposta dovuti, sicché non si applica ove il contribuente, dopo aver impugnato l'avviso di accertamento del tributo omesso e di irrogazione delle conseguenti sanzioni, abbia, nel corso del giudizio e in ragione dell'esito delle sentenze di merito, tempestivamente corrisposto gli importi richiesti con le cartelle di pagamento emesse in sede di riscossione frazionata, salvo conguaglio all'esito del giudizio medesimo (cfr. sentenze n. 23784/2017 e n. 8131/2016).

[Cassazione – ordinanza n. 16643 – 13 dicembre 2020 – 4 agosto 2020](#)

### Quando scatta la esimente dalle sanzioni amministrative

In tema di sanzioni amministrative tributarie, l'esimente di cui all'articolo 6, comma 3, D.Lgs. 472/1997 si applica in caso di inadempimento al pagamento di un tributo imputabile esclusivamente a un soggetto terzo (di regola l'intermediario cui è stato attribuito l'incarico, oltre che della tenuta della contabilità e dell'effettuazione delle dichiarazioni fiscali, di provvedere ai pagamenti), purché il contribuente abbia adempiuto all'obbligo di denuncia all'Autorità giudiziaria e non abbia tenuto una condotta colpevole ai sensi dell'articolo 5, comma 1, D.Lgs. 472/1997, nemmeno sotto il profilo della *culpa in vigilando* (cfr. sentenze n. 28359/2018 e n. 20113/2012).

[Cassazione – ordinanza n. 16236 – 5 marzo 2020 – 29 luglio 2020](#)

## Tributi locali – Imu

---

### Paga i trustee le imposte dovute

L'Ici (oggi Imu), è un tributo di natura patrimoniale, che considera come base imponibile il valore del bene immobile, a prescindere, in linea generale, da qualsivoglia condizione personale del titolare del diritto e dall'uso che si faccia del bene. Di conseguenza individuarne il soggetto passivo nel *trustee*, al quale sia stato trasferito il bene dal disponente, e che pertanto riveste la qualità di proprietario, ai sensi del D.Lgs. 504/1992, articolo 3, non viola di per sé il principio della segregazione patrimoniale, non comportando aggressione dei beni in *trust* da parte dei creditori personali del *trustee* e gravando l'imposta sullo specifico bene di cui il *trustee* ha il possesso ed alla cui amministrazione e gestione egli è tenuto, il che comporta anche dovere di assolvere agli oneri gravanti sulla proprietà. Il regime delle spese di gestione, delle anticipazioni, dei rendiconti e degli (eventuali) rimborsi è poi regolato in conformità al titolo ed alla legge applicabile, dati che in ricorso non sono stati esplicitati (cfr. sentenza

n. 16550/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 15988 – 7 gennaio 2020 – 27 luglio 2020](#)

## Tributi locali – Tarsu

### Per l'esenzione non è sufficiente la semplice chiusura invernale

In tema di Tarsu, nel caso di esercizi alberghieri dotati di licenza annuale, essendo il presupposto del tributo costituito dalla occupazione o conduzione di locali a qualsiasi uso adibiti, ai fini della esenzione dalla tassa non è sufficiente la sola denuncia di chiusura invernale ma occorre allegare e provare la concreta inutilizzabilità della struttura (cfr. sentenza n. 22756/2016).

[Cassazione – ordinanza n. 16613 – 5 marzo 2020 – 3 agosto 2020](#)



**Euroconference**  
Centro Studi Tributari

Seminari di specializzazione

Seminario di mezza giornata

**IL QUADRO RW 2020: COMPILAZIONE E CONTROLLI PRIMA DELL'INVIO**

**PROGRAMMA**

- Aspetti soggettivi: chi deve compilare il quadro RW
- Cosa si deve monitorare e i valori da indicare
- L'Ivie e l'Ivafe
- Esempi di compilazione dei casi più ricorrenti
- Come rimediare agli errori



**SPECIALISTICA WEB - Partecipa on-line ai nostri corsi**  
Ottimizza i tempi della Tua formazione interagendo in tempo reale con l'evento in aula  
Si segnala che, nel caso di iscrizione alla sede Web, è necessario disporre di un computer personale con webcam e audio perfettamente funzionanti

ACCEDI AL SITO

## La circolare tributaria n. 33/2020

# Distinguere le mere nullità dalla radicale inesistenza della notificazione, con un *flash* sulla nuova modulistica per settembre

di Mara Pilla – dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 17373/2020](#), di fronte al caso del totale difetto di sottoscrizione dell'agente postale sull'avviso di ricevimento, non esita a concludere per la radicale inesistenza della notificazione e ricorda la *check list* dei controlli utili a riconoscere facilmente l'inesistenza rispetto alla nullità della notifica.

Un contribuente aveva impugnato un avviso di intimazione e contestualmente la presupposta cartella di pagamento per il recupero di Irpef, Irap e Iva, adducendo di non averla legalmente conosciuta. L'avviso, così come la cartella, proveniva da Equitalia. La CTP aveva respinto il ricorso, mentre la CTR aveva accolto l'appello del contribuente sulla base dei vizi di notifica della cartella di pagamento: nell'avviso di ricevimento non era stata identificata la persona che aveva ricevuto l'atto e, in ogni caso, mancava la sottoscrizione dell'agente postale che vi aveva provveduto. Il giudice dell'appello, per vero, aveva qualificato il vizio nella cornice della categoria delle nullità, anziché delle inesistenze, così lasciando in sospeso il quesito dell'eventuale sanabilità del vizio.

L'Agente della riscossione ricorre per cassazione facendo innanzitutto questione della tempistica con la quale parte privata aveva sollevato nei gradi di merito il vizio di notificazione, tempistica tale per cui il giudice dell'appello avrebbe dovuto rilevare un'inammissibilità a carico del contribuente. Proseguiva poi l'agente con doglianza mista di violazione di legge e carenza motivazionale che, a suo dire, connotavano la decisione nel merito per lo specifico profilo della notificazione. In effetti, il contribuente aveva lamentato l'inefficacia della notifica soltanto nel grado d'appello. La Suprema Corte ammette la tempestività dell'eccezione e fa salva la decisione della CTR nella parte in cui non aveva sanzionato con l'inammissibilità l'apparente tardività di parte privata, giacché rileva dalla lettura degli atti processuali il deposito della memoria di costituzione in giudizio di Equitalia, corredata dai relativi documenti e quindi dalla controversia relata di notificazione della cartella impugnata unitamente



all'avviso di impugnazione, addirittura in epoca successiva all'udienza di primo grado. Il deposito a opera di controparte di un documento non conosciuto, infatti, nella specie la relata di notificazione della cartella di pagamento, sul piano della teoria legittima il ricorrente esclusivamente alla proposizione di motivi aggiunti ex [articolo 24](#), D.Lgs. 546/1992, nei termini ivi previsti. Chiaro, però, osservano i giudici di piazza Cavour che se, passando dalla teoria alla pratica, sia la conoscenza materiale sia la conoscibilità del documento ignoto sopravvivono successivamente all'udienza (nel caso specifico, la data del deposito della relata era financo più recente della data della sentenza di prime cure), non c'è più modo e non c'è più tempo per l'aggiunta di motivi all'atto introduttivo. Invece, se conoscenza o conoscibilità intervengono mentre pende il termine per la proposizione del gravame, si deve concludere il contribuente che non avrebbe potuto dedurre sul punto in sede di ricorso introduttivo di primo grado né comunque nel corso dell'intero giudizio di primo grado. Ne discende che l'impugnazione in appello, arricchita anche dal motivo che il contribuente avrebbe potuto e dovuto aggiungere nell'ipotesi di scuola della costituzione di primo grado nei termini a opera dell'agente, non contravviene al divieto di domande nuove in appello ([articolo 57](#), D.Lgs. 546/1992).

Risolta la questione pregiudiziale, la Corte di Cassazione affronta il vizio in sé, ossia la mancata identificazione nell'avviso di ricevimento della persona che aveva ricevuto l'atto e, prima ancora, il difetto di sottoscrizione dell'agente postale, onde valutarne l'idoneità a travolgere in radice la pretesa, per il fatto impeditivo che l'inesistenza o comunque la nullità, purché non sanabile, della notifica rappresenta in relazione all'efficacia della manifestazione dell'Amministrazione nell'ambito della sfera giuridico-patrimoniale del contribuente. La norma principe in materia di notificazioni a mezzo del servizio postale è contenuta nell'[articolo 149](#), c.p.c. che, ammessa la notificazione in questione in tutti i casi in cui non ne sia fatto espresso divieto dalla legge, concentra nella relazione di notificazione nonché nell'avviso di ricevimento tutta la solenne ritualità delle forme che i principi generali di conoscenza e conoscibilità degli atti richiedono:

*“l'ufficiale giudiziario scrive la relazione di notificazione sull'originale e sulla copia dell'atto, facendovi menzione dell'ufficio postale per mezzo del quale spedisce la copia al destinatario in piego raccomandato con avviso di ricevimento. Quest'ultimo è allegato all'originale”.*

Dal lato del notificante, ogni adempimento è compiuto con la consegna del plico all'ufficiale giudiziario; dal lato del notificatario, ogni termine decorre dal momento della conoscenza legale dell'atto, che differisce dalla conoscenza materiale nella misura in cui l'astratta conoscibilità può integrare conoscenza, anche a prescindere dal dato fattuale dell'effettività. La centralità dell'avviso di ricevimento viene confermata anche in quest'occasione dalla Corte di legittimità: l'avviso di ricevimento secondo

quanto:

*“prescritto dall'articolo 149, c.p.c., è il solo documento idoneo a provare sia la consegna, sia la data di questa, sia l'identità della persona a mani della quale la consegna è stata eseguita. Conseguente che la mancanza di sottoscrizione dell'agente postale sull'avviso di ricevimento del piego raccomandato rende inesistente e non soltanto nulla la notificazione, rappresentando la sottoscrizione l'unico elemento valido a riferire la paternità dell'atto all'agente postale (Cassazione n. 25138/2013; n. 25138/2013 e n. 6146/1992)”.*

Né rilevano in senso contrario i principi secondo cui:

*“l'inesistenza della notificazione del ricorso per cassazione è configurabile, in base ai principi di strumentalità delle forme degli atti processuali e del giusto processo, oltre che in caso di totale mancanza materiale dell'atto, nelle sole ipotesi in cui venga posta in essere un'attività priva degli elementi costitutivi essenziali idonei a rendere riconoscibile un atto qualificabile come notificazione, ricadendo ogni altra ipotesi di difformità dal modello legale nella categoria della nullità”.*

Gli elementi costitutivi in questione, osserva la Corte, ossia quelli in mancanza dei quali dalla categoria della nullità si sconfina nella categoria dell'inesistenza, così sgombrando il campo dalla più insidiosa tematica dell'eventuale sanabilità, sono 2: la trasmissione svolta da un soggetto qualificato dalla legge come dotato della giuridica idoneità a compiere l'attività di notificazione; il compimento della fase di consegna in senso lato, ovvero la riscontrabilità di uno qualsiasi degli esiti positivi della notificazione previsti dall'ordinamento, come situazione antitetica alla pura e semplice restituzione al mittente (Corte di Cassazione n. 14916/2020). Evidente come, nel caso in argomento, dal momento che la CTR aveva accertato in fatto che l'avviso di ricevimento non risultava sottoscritto dall'agente postale, senza che tale circostanza venisse poi né contestata né smentita, emerge l'insussistenza del primo dei 2 imprescindibili elementi costitutivi senza i quali la notificazione non può dirsi esistente: l'attribuibilità della paternità dell'atto a un soggetto qualificato dalla legge come dotato della giuridica idoneità a compiere l'attività di notificazione. Non si tratta, dunque, di mera nullità, bensì d'inesistenza. E foss'anche nullità, proseguono i giudici di piazza Cavour:

*“non potrebbe giammai ritenersi sanata per raggiungimento dello scopo, ex articolo 156, c.p.c., essendo incontroverso che la cartella non venne impugnata dal contribuente nei termini di rito e, quindi, non potendosi comunque affermare che il plico pervenne effettivamente nella sfera di conoscenza del destinatario”.*

Nel frattempo, per leggere anche in prospettiva il breviario della Corte sotto il profilo nevralgico della pratica, anche al di fuori dal perimetro degli atti meramente riscossivi, va detto che il Ministero della

giustizia - Dipartimento per gli affari di giustizia - direzione generale degli affari interni ufficio I - reparto I-servizi relativi alla giustizia civile, con comunicato del direttore generale rivolto al Primo Presidente della Corte di Cassazione e al Procuratore generale presso la medesima nonché ai Presidenti del Tribunale superiore delle acque pubbliche, delle Corti di appello, ai Procuratori generali presso le medesime e per conoscenza al CNF (Consiglio nazionale forense) (manca analogo comunicato al Cndcec), ha dato atto della comunicazione di Poste Italiane Spa “*variazione modulistica atto giudiziario. Rif. prot. DAG 125880.E del 6 agosto 2020*”. Si tratta della notizia diffusa sui nuovi modelli di buste e di moduli per la notificazione degli atti a mezzo posta secondo la L. 890/1982 (Notificazioni di atti a mezzo posta e di comunicazioni a mezzo posta connesse con la notificazione di atti giudiziari): soltanto fino al 22 settembre 2020 saranno utilizzabili le scorte delle buste e dei moduli nel frattempo sostituiti. Con protocollo del 6 agosto, infatti, Poste Italiane - Mercato business e Pubblica Amministrazione -vendite Pubblica Amministrazione - vendite pubblica amministrazione centrale, aveva diramato un’informativa conseguente all’adeguamento alla Delibera AGCOM (Autorità per le garanzie nella Comunicazione) 8 maggio 2019, n. 155/19/CONS, pubblicata il 14 maggio 2019. Con detta delibera (Integrazioni alla regolamentazione in materia di notificazione a mezzo del servizio postale, a seguito delle modifiche introdotte dalla legge 30 dicembre 2018, n. 145), l’AGCOM aveva recepito le modifiche previste dall’articolo 1, commi 813 e 814, della disciplina del 2018, in particolare in tema di reintroduzione della comunicazione di avvenuta notifica (c.d. CAN) in caso di notifica a persona abilitata diversa dal destinatario. Poste Italiane ha reso, quindi:

*“disponibili i nuovi modelli di buste e moduli per la notificazione degli atti a mezzo posta di cui alla L. 890/1982. Al fine di consentire un graduale smaltimento delle scorte di buste e moduli circolanti, è stato previsto un periodo transitorio di adeguamento, che consentisse anche ai clienti, un graduale approvvigionamento della nuova modulistica, conforme alle specifiche tecniche disponibili sul sito [www.poste.it](http://www.poste.it), e il progressivo consumo delle di modelli già acquistati, utilizzabili fino al 22 settembre 2020, termine ultimo fissato dall’Autorità”.*

Senza rimborso o sostituzione dei vecchi modelli, il Centro Omologazione Prodotto struttura centrale, confermerà il codice di omologazione già assegnato e rilascerà ai clienti nuove numerazioni utili alla personalizzazione dei prodotti; in alternativa è possibile acquistare i moduli nella sezione “vendita stampati” del sito di Poste Italiane:

<https://business.poste.it/professionistiimprese/prodotti/modulistica-per-numerose-operazioni-presso-uffici-postali.html>.

## La circolare tributaria n. 33/2020

# Informatica e telematica: la *roulette* delle eccezioni e il buon senso delle decisioni. Non sempre

di Mara Pilla – dottore commercialista e revisore legale

L'avvento del processo tributario telematico, nel quadro globale dell'incremento dell'efficienza della produttività del settore giustizia e nell'obiettivo generale di una semplificazione delle relative attività nonché degli archivi, necessariamente nel medio periodo, ha stanato tuttavia anche la *roulette* delle eccezioni improvvisate. Resiste con resilienza una non trascurabile fetta-setta di difensori, e non ne vogliamo fare qui una questione d'appartenenza al comparto pubblico piuttosto che alla categoria dei paladini del contribuente, intensamente dedita alla pretestuosità, purché sia. Non corrisponde alla pervicacia della passione per il cavillo un'abnegazione altrettanto robusta per quel che concerne la propedeutica attività di approfondimento e ricerca, che potrebbe al più sostenere l'innovazione delle argomentazioni, né talora per quanto riguarda l'imprescindibile produzione documental-digitale, che dovrebbe condurre l'organo giudicante dalla fase conoscitiva della descrizione alla fase decisoria attraverso l'apprezzamento della prova. Il risultato è un accostamento bonario da parte della giurisprudenza, salvo esasperati casi di estremismo, al limite dell'accettabilità e, per quel che più conta, dei confini normativi.

La CTP Reggio Emilia, come si legge nella sentenza n. 164/II/2020, si è trovata di fronte al caso dell'impugnazione di 2 avvisi di accertamento da parte di una ditta individuale nei confronti alla quale era stato contestato l'utilizzo di fatture emesse a fronte di prestazioni oggettivamente inesistenti. Duecentomila euro di materia imponibile che l'Agenzia delle entrate ha difeso con le unghie e con i denti, ma anche armata di doglianze sui *file* e sulle firme digitali. Parte resistente, infatti, non paga di propugnare le proprie convinzioni nel merito e di allargarsi fino al punto del raddoppio dei termini, ha pensato di farcire l'atto di controdeduzioni e costituzione in giudizio con qualcosa di nuovo e accattivante, per stroncare sul nascere ogni speranza di parte privata. Così, preliminarmente a ogni altra considerazione e deduzione, l'Amministrazione ha sferrato il colpo della firma digitale "sconosciuta" apposta sul ricorso dal difensore, che l'aveva "provocata" contestando a una Direzione provinciale

d'essersi arrogata le prerogative territoriali di un'altra. Da cosa, insomma, nasce cosa. E il collegio, anziché occuparsi dell'oggettiva esistenza o inesistenza delle operazioni, ossia di ciò che con ogni probabilità il contribuente immaginava fosse la "verità" che doveva saltar fuori dal processo, è stata dirottata verso i sofismi di ben altri approdi. Si doveva, infatti, l'Agenzia delle entrate di essersi diligentemente munita dell'accesso temporaneo al fascicolo del ricorrente in SIGIT e d'averlo impiegato anche per un'ispezione di tipo informatico sulla copia del ricorso depositata in sede di costituzione di parte ricorrente, dalla quale era emerso:

*"alla verifica degli atti depositati è risultato che il SIGIT ha rilevato il seguente esito del controllo sulla firma digitale sul ricorso depositato: "Validità della firma SCONOSCIUTA". 1. Il Documento non è stato modificato dopo l'apposizione della firma. 2. L'identità del firmatario è sconosciuta perché non è stata inclusa nell'elenco dei certificati affidabili e nessuno dei suoi certificati principali è un certificato affidabile, come risulta dal file elaborato dal SIGIT e presente nel fascicolo PTT del ricorrente".*

Da tali premesse, parte pubblica deduceva, anche sulla scorta di una notificazione del ricorso a mezzo pec che aveva veicolato la copia per immagine di un documento analogico anziché un *file* nativo digitale e digitalmente sottoscritto, l'inammissibilità del ricorso. Al paradosso dell'intento di precludere l'accesso alla tutela giurisdizionale per una firma apposta da difensore noto e, a quanto pare, perfettamente identificato, pur a fronte di qualche *prima facie* misteriosa irregolarità digitale, la CTP si misura con quella che ci pare la tematica dell'equivalenza tra firma Cades e firma Pades risolta da tempo (non conosciamo i fatti e gli atti di causa, ma la dicitura riportata nella sentenza richiama la certificazione delle firme sui formati con estensione "pdf", non "p7m") con un approccio di piano buon senso. La firma digitale utilizzata *"non sarebbe inclusa nell'elenco dei certificati affidabili"*, osserva il primo giudice:

*"in disparte del fatto che l'Agenzia non ha prodotto alcuna documentazione a supporto di quanto dedotto, va detto che questo Giudice ha verificato il fascicolo telematico del Ricorrente da cui non è dato rilevare particolari anomalie; nello specifico, con il documento denominato "ricevuta di accettazione, il SIGIT comunica che "Gentile Utente, in data 31/07/2019, alle ore 11:27, il SIGIT ha ricevuto gli atti" trasmessi dal .... Numero identificativo della presente comunicazione: .... I documenti elettronici che sono stati inviati con tale comunicazione sono i seguenti: Ricorso: ricorso ... signed.pdf COPIA ATTO IMPUGNATO: procura ... -signed.pdf, Verbale ... -signed.pdf PROCURA - NOMINA DEL DIFENSORE: procura ... -signed.pdf COPIA ATTO IMPUGNATO: verbale ... -signed.pdf DEPOSITO DELLE NOTIFICHE: ricevute notifica-signed.pdf CONTRIBUTO UNIFICATO: contributo unificato-signed.pdf Il sistema, effettuati i relativi controlli, comunicherà successivamente l'esito del deposito" mentre con il*

*documento denominato "ricevuta di iscrizione a ruolo" il SIGIT comunica che "Gentile Utente, in data 31/07/2019, alle ore 11:33, il ricorso trasmesso con ricevuta n. ... dal Codice Fiscale ... è stato iscritto nel Registro Generale dei Ricorsi con il seguente numero RGR: 378/2019 della COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI REGGIO NELL'EMILIA"; per quanto interessa in questa sede, sia dalla ricevuta di accettazione che da quella di iscrizione a ruolo, va affermato che il C.F. della persona che ha firmato, presentato il ricorso e che si è costituita, corrisponde a quello del difensore avv. ... del foro di (...) di cui, agli atti del fascicolo, risulta regolare procura alla lite; può dunque, affermarsi che, contrariamente a quanto dedotto dall'Agenzia, l'identità del firmatario è ben nota".*

Insomma, sarebbe stato molto meglio che l'Agenzia delle entrate producesse i documenti presenti nel SIGIT: avrebbe dovuto depositarli in cartaceo? O nel SIGIT avrebbe dovuto caricare gli esiti del SIGIT del fascicolo di controparte? Non è dato sapere. In ogni caso l'atto oggetto di contestazione è un "ricorso ... signed.pdf". Nessuna osservazione sul formato? No. Il difensore di parte privata è l'" avv. ... del foro di ... di cui, agli atti del fascicolo, risulta regolare procura alla lite". Il difensore è identificato, ecco quanto basta a respingere l'eccezione al mittente. Nel quadro di un approccio piuttosto elementare all'argomento, tuttavia, va dato atto alla CTP di aver inserito nella parte motiva della sentenza, sotto la forma di un apparentemente marginale *obiter dictum*, un principio di fondamentale e generale rilevanza, che rappresenta uno dei cardini per i difensori del PTT in cerca di nuovi principi generali:

*"invero va evidenziato come l'art. 16 bis cit. non contenga un'espressa sanzione di inammissibilità del ricorso nel caso di carente rispetto della regolamentazione tecnica, che pure, qua, non risulta dimostrato sussistere".*

Più erudito, ma di altrettanta assennatezza il percorso seguito dalla Suprema Corte in materia di notificazione del ricorso per cassazione. La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 16908/2020](#), afferma che ai fini della valutazione della tempestività del ricorso per cassazione notificato a mezzo pec, il rispetto delle fasi procedurali proprie di tale forma di notifica si apprezza con riferimento alla produzione delle copie cartacee delle ricevute di accettazione e di consegna del messaggio di posta elettronica. La Corte, evidentemente, si riferisce all'impugnazione per cassazione, per cui non è possibile esibire la prova con modalità telematiche ("file" di posta elettronica, in formato ".eml o.msg"), ma soltanto versare nel fascicolo la copia cartacea del messaggio di posta elettronica. Si tratta, infatti, del giudizio di legittimità, per il quale non è stato ancora avviato il processo civile telematico, con la conseguente idoneità dell'estrazione su supporto analogico della copia del messaggio di posta elettronica certificata, dei suoi allegati e della ricevuta di accettazione e di avvenuta consegna, con relativa attestazione di conformità dei documenti informatici da cui sono tratte. I principali riferimenti

normativi, per chi fosse interessato, sono l'[articolo 3-bis](#), L. 53/1994, il D.Lgs. 83/2005, la L. 228/2012, il D.L. 179/2012, convertito in L. 221/2012 e il D.M. 48/2013. Nel caso di tentativo di notifica non andata a buon fine per ragioni non imputabili al notificante, soggiungono i giudici di piazza Cavour, è sufficiente che:

*“il notificante, appreso dell'esito negativo, per conservare gli effetti collegati alla richiesta originaria deve riattivare il processo notificatorio con immediatezza e svolgere con tempestività gli atti necessari al suo completamento, ossia senza superare il limite di tempo pari alla metà dei termini indicati dall'art. 325 c.p.c., salvo circostanze eccezionali di cui sia data prova rigorosa (cfr. sentenza n. 14594/2016, Rv. 640441- 01”.*

Meno illuminista, ancorché di notevole sussiego, e immotivatamente radicale l'accostamento alla materia digitale da parte di alcuni giudici tributari di merito: la CTP Napoli, con la sentenza 3606/IX/2020, ha scelto di dare continuità al proprio singolare orientamento secondo cui premesso che nel processo telematico la prova della notificazione del ricorso introduttivo a mezzo pec deve essere offerta esclusivamente con modalità telematica, il contribuente dovrebbe travalicare i limiti del SIGIT o, in alternativa, patire la preclusione della tutela giurisdizionale. Secondo la CTP di Napoli:

*“la disciplina dettata dall'articolo 19-bis, comma 5, delle “specifiche tecniche”, Prov. 16 aprile 2014 del responsabile per i sistemi informativi automatizzati del Ministero della giustizia, applicabile anche al PTT, “La trasmissione in via telematica all'ufficio giudiziario delle ricevute previste dall'articolo 3-bis, comma 3, L. 53/1994, nonché della copia dell'atto notificato ai sensi dell'articolo 9, comma 1, della medesima Legge, è effettuata inserendo l'atto notificato all'interno della busta telematica di cui all'articolo 14 e, come allegati, la ricevuta di accettazione e la ricevuta di avvenuta consegna relativa ad ogni destinatario della notificazione; i dati identificativi relativi alle ricevute sono inseriti nel file DatiAtto.xml di cui all'articolo 12, comma 1, lettera e”.*

A questo va aggiunto che l'[articolo 9](#), L. 53/1994 stabilisce – al comma 1-bis – che:


*“Qualora non si possa procedere al deposito con modalità telematiche dell'atto notificato a norma dell'articolo 3-bis, l'avvocato estrae copia su supporto analogico del messaggio di posta elettronica certificata, dei suoi allegati e della ricevuta di accettazione e di avvenuta consegna e ne attesta la conformità ai documenti informatici da cui sono tratte ai sensi dell'articolo 23, comma 1, D.Lgs. 82/2005”; al successivo comma 1-ter che, “In tutti i casi in cui l'avvocato debba fornire prova della notificazione e non sia possibile fornirla con modalità telematiche, procede ai sensi del comma 1-bis”. Nel caso di specie, il ricorrente ha allegato al ricorso (depositato telematicamente), una semplice copia cartacea scansionata delle ricevute Pec di accettazione e avvenuta consegna, in assenza di valide*



*ragioni giustificative della deroga all'onere di invio telematico della prova telematica della notifica via PEC ai sensi dell'articolo 19 bis del Prov. Resp. DGSIA 16 aprile 2014. E poiché "L'articolo 11, L. 53/1994 sanziona con la nullità, rilevabile anche d'ufficio, l'inosservanza delle disposizioni di cui agli articoli precedenti", va dichiarata l'inammissibilità del ricorso tout court, per mancanza di adeguata prova della sua rituale notifica".*


Come se l'[articolo 16-bis](#), D.Lgs. 546/1992 contenesse un'espressa sanzione di inammissibilità del ricorso nel caso di carente rispetto della regolamentazione tecnica, potrebbe far eco la CTP Reggio Emilia. Come se potesse essere imposto al difensore senza norma specifica sul punto, ma a pena di nullità insanabile, l'utilizzo di formati di file non consentiti dalle norme tecniche del PTT.

Un confine ancora poroso quello della materia telematica, che lascia tracimare nel processo tributario regole tecniche del processo civile, senza gli opportuni distinguo e senza considerazioni sulla coerenza del sistema. Davvero sono sanabili con l'[articolo 156](#), c.p.c. le nullità delle notificazioni degli atti amministrativi che abbiamo raggiunto lo scopo, non anche le nemmeno nullità delle notificazioni degli atti introduttivi del giudizio?



! “ **NUOVA USCITA** ” »  
MAGGIO 2020

## IL BILANCIO E LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI DELLE IMPRESE IN CRISI



Il presente volume affronta, in modo approfondito e sistematico, ma con taglio operativo, le complesse problematiche contabili e fiscali che si presentano nella redazione del bilancio delle imprese in crisi e di quelle in liquidazione. L'attenzione è principalmente riservata ai soggetti che adottano i principi contabili nazionali dell'OIC, ma diversi aspetti sono affrontati anche nell'ottica dei principi contabili internazionali IAS/IFRS.

**Autore:** Fabio Giommoni

**Prezzo** € 50,00

**ACQUISTA ORA**

## La circolare tributaria n. 33/2020

# Immobili detenuti da non residenti: aspetti fiscali e obblighi dichiarativi

di Laura Fava – dottore commercialista

Si definiscono “*redditi dei fabbricati*” quelli derivanti dal possesso di immobili ubicati nel territorio dello Stato; tali redditi sono tassati secondo le disposizioni relative al reddito fondiario ex [articolo 36](#) e ss., Tuir, ancorché detenuti da soggetti non residenti, sia persone fisiche sia società senza stabile organizzazione. Il reddito rinveniente dalla detenzione dell’immobile può subire una tassazione diretta (Irpef) e/o indiretta (Imu) a seconda che l’immobile sia locato o meno.

La presenza nel territorio dello Stato di un’organizzazione autonoma capace di generare un risultato aziendale configura una stabile organizzazione del soggetto non residente, condizione necessaria e sufficiente affinché l’attività esercitata produca reddito d’impresa, tassato secondo le disposizioni di cui agli articoli [81](#) e ss., Tuir. L’immobile detenuto costituirà un bene dell’impresa e come tale concorrerà alla determinazione del reddito imponibile sulla base degli utili e delle perdite riferibili alla stessa stabile organizzazione.

### Tassazione dei redditi fondiari dei soggetti non residenti e obblighi dichiarativi

I soggetti non residenti nel territorio dello Stato ai sensi dell’[articolo 3](#), Tuir, sono tassati in Italia limitatamente ai redditi che si considerano ivi prodotti.

L’[articolo 23](#), Tuir detta le regole per l’individuazione dei redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato dai soggetti non residenti e annovera, tra questi, i redditi fondiari derivanti da immobili situati in Italia. Medesimi criteri di territorialità si applicano anche alle società e agli enti commerciali non residenti<sup>1</sup> purché privi di stabile organizzazione in Italia.

Persone fisiche non residenti e società ed enti commerciali non residenti senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato determinano il reddito imponibile in Italia sulla base delle disposizioni tributarie interne previste per le persone fisiche residenti ai sensi dell’[articolo 151](#), Tuir; pertanto, con riferimento al possesso di un’immobile, come avviene per le persone fisiche residenti, anche per i non

---

<sup>1</sup> Di cui all’articolo 73, comma 1, lettera d), Tuir.

residenti si producono effetti fiscali differenti a seconda che l'immobile di proprietà sia concesso in locazione o meno:

- se non locato: il reddito del fabbricato corrisponde alla rendita catastale risultante in Catasto, rivalutata del 5% ex [articolo 3](#), comma 48, L. 662/1996; tuttavia, dal 2013, l'Imu sostituisce l'Irpef e le relative addizionali dovute in relazione ai redditi dei fabbricati non locati<sup>2</sup>;
- se locato: il reddito del fabbricato corrisponde al maggiore tra:
  - il canone di locazione, così come risultante dal contratto di locazione, ridotto forfettariamente del 5%<sup>3</sup>;
  - la rendita catastale rivalutata del 5%. Non si applica agli immobili detenuti da soggetti non residenti l'incremento di 1/3 della rendita catastale previsto per le seconde case di proprietà di soggetti residenti tenute a propria disposizione.

In entrambi i casi di immobile locato o non locato:

- l'Imu è dovuta nella misura richiesta dal Comune in cui l'immobile è situato.

Anche per i soggetti non residenti si produce l'effetto sostitutivo dell'Irpef e delle relative addizionali dovute, in relazione agli immobili posseduti in Italia, compresi quelli concessi in comodato d'uso gratuito, a condizione che si tratti di fabbricati non locati. Nel caso di fabbricato locato, invece, oltre all'Imu è dovuta l'Irpef sui canoni di locazione;

- è necessario compilare il quadro RB con i dati dell'immobile posseduto.

Vediamo come si struttura il quadro RB Modello Redditi ENC utilizzabile dalle società non residenti equiparabili alle società semplici e associazioni.

Sezione I Reddito dei fabbricati	Rendita catastale		Utilizzo		Possesso		Immobili storici	Canone di locazione (vedere istruzioni)	Spese di manutenzione ordinaria	Casi particolari	Continua- zione (*)	Imponibile	Codice Comune
	1	2	3	4	5	6							
RB1		,00						,00	,00			,00	
RB2		,00						,00	,00			,00	
RB3		,00						,00	,00			,00	
RB4		,00						,00	,00			,00	

Per ogni unità immobiliare è necessaria la compilazione di un rigo.

In colonna 2, con il codice 9 trovano indicazione le unità immobiliari tenute a disposizione in Italia da contribuenti residenti all'estero. Si ricorda che il canone di locazione in colonna 6 va indicato indipendentemente dalla sua effettiva percezione ex [articolo 26](#), Tuir, salvo che, per gli immobili a uso abitativo, si sia concluso il procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi. Solamente al ricorrere di

<sup>2</sup> Articolo 8, comma 1, D.Lgs. 23/2011.

<sup>3</sup> 25% per gli immobili situati in Venezia centro, isole della Giudecca, Murano e Burano e del 35% per gli immobili di interesse storico e artistico. In caso di opzione per il regime della cedolare secca si tassa il 100% del canone.

tali presupposti, sarà possibile assoggettare a tassazione la sola rendita catastale. L'importo da indicare in colonna 6, corrisponde al 95% del canone di locazione o al 75% per i fabbricati siti nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano.

In colonna 10 va indicata la quota imponibile pari:

- se l'immobile non è locato, all'importo della rendita catastale (colonna 1) rivalutata del 5% e moltiplicata per il numero di giorni (colonna 3) diviso 365 e moltiplicata per la percentuale di possesso (colonna 4) diviso 100;
- se l'immobile è locato, al maggiore tra l'importo della rendita catastale (colonna 1) rivalutata del 5% e moltiplicata per il numero di giorni (colonna 3) diviso 365 e moltiplicata per la percentuale di possesso (colonna 4) diviso 100 e quello del canone di locazione (colonna 6), moltiplicato per la percentuale di possesso (colonna 4) diviso 100 diminuito delle spese indicate in colonna 7.

È bene ribadire che nel quadro RB, i non residenti sono tenuti a indicare tutti gli immobili posseduti, anche quelli non direttamente produttivi di reddito come quelli non locati e assoggettati all'Imu; in tal caso il reddito dei fabbricati sarà calcolato tenendo conto dei soli immobili locati, sempre che la locazione non configuri attività d'impresa, anche occasionale<sup>4</sup>.

Gli unici redditi d'impresa prodotti nel territorio dello Stato da parte dei non residenti sono quelli realizzati mediante stabile organizzazione, pertanto, ove esista un'organizzazione capace di raggiungere un risultato aziendale e l'attività sia svolta con professionalità e con carattere continuativo, l'attività configura una stabile organizzazione del soggetto non residente. In questo caso, ove il non residente non sia titolare in Italia di redditi diversi da quello d'impresa, il quadro RB non andrà compilato poiché il reddito d'impresa dovrà determinarsi nel quadro RF, Modello SC, secondo le disposizioni normative di cui agli articoli [81](#) e ss, Tuir e sulla base delle risultanze del Conto economico della stabile organizzazione. Diversamente, le società estere senza stabile organizzazione in Italia che percepiscono redditi fondiari dovranno sempre utilizzare il Modello SC, o il Modello ENC, compilando però il quadro RB, non RF, ove indicare il reddito fondiario imponibile in Italia ai sensi dell'[articolo 23](#), comma 1, lettera a), Tuir.

Solamente gli enti non residenti che svolgono attività non commerciale e le società semplici, società e associazioni a esse equiparate non residenti sono tenute a utilizzare il Modello Redditi ENC per indicare i dati dell'immobile nel quadro RB, mentre le persone fisiche non residenti utilizzeranno il Modello Redditi PF.

---

<sup>4</sup> Ove l'attività commerciale assuma il carattere occasionale si configurerà un reddito diverso ex articolo 67, comma 1, lettera i), Tuir.

Le società non residenti, peraltro, quando posseggono immobili in Italia ancorché prive di stabile organizzazione, devono considerarsi sostituti d'imposta<sup>5</sup>; in altri termini, devono ritenersi destinatari dell'obbligo di applicare la ritenuta a titolo d'acconto sui corrispettivi pagati per le prestazioni ricevute da professionisti residenti, come avviene a titolo esemplificativo per le prestazioni tecniche relative ai lavori di ristrutturazione dell'edificio, oltre che dell'obbligo di attestare l'ammontare delle somme corrisposte, delle ritenute operate, delle detrazioni di imposta spettanti e dei contributi previdenziali e assistenziali previsti dalla normativa, attraverso apposita presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta e degli intermediari.

Sul punto pare doveroso segnalare la [risposta all'istanza di interpello n. 379/2019](#) con cui l'Agenzia delle entrate, contrariamente a quanto statuito successivamente con il [principio di diritto n. 8/2019](#), ha chiarito che:

*“gli enti e le società non residenti assumono la qualifica di sostituto d'imposta limitatamente ai redditi corrisposti da una loro stabile organizzazione o base fissa in Italia.*

*Le società non residenti, infatti, seppur ricomprese, sotto il profilo giuridico, fra i soggetti indicati al primo comma dell'articolo 23, D.P.R. 600/1973, in linea di principio, ne sono oggettivamente escluse in ragione della delimitazione territoriale della potestà tributaria dello Stato”.*

Sul punto sarebbe auspicabile un chiarimento ufficiale in quanto si fatica a comprendere i motivi che portano a discriminare le 2 fattispecie oggetto dei relativi documenti di prassi.

Per la determinazione del reddito fondiario imponibile in capo ai soggetti non residenti senza stabile organizzazione, l'[articolo 24](#), Tuir, dispone la deducibilità, tra gli altri, dei canoni, livelli, censi e altri oneri gravanti sui redditi degli immobili che concorrono a formare il reddito complessivo, delle indennità corrisposte al conduttore per perdita dell'avviamento in caso di cessazione della locazione, nonché le detrazioni dall'imposta lorda, pari al 19% degli oneri, previste all'[articolo 13](#), Tuir nonché all'[articolo 15](#), comma 1, lettere a), b), g), h), h-bis), e i), Tuir, mentre le detrazioni per i carichi di famiglia non competono.

Diversamente, i soggetti non residenti dotati di stabile organizzazione nel territorio dello Stato, per mezzo delle quali svolgono attività commerciali in Italia, determinano il reddito imponibile secondo le disposizioni previste per i soggetti Ires<sup>6</sup> (articoli [81-142](#), Tuir), sulla base del Conto economico e patrimoniale della stabile organizzazione redatti secondo i Principi contabili nazionali.

<sup>5</sup> [Principio di diritto n. 8/2019](#).

<sup>6</sup> Articolo 152, Tuir.

Nel prosieguo, si forniscono alcune informazioni in merito ai regimi fiscali per la tassazione dei canoni di locazione, alternativi a quello ordinario sopra descritto, nonché alcune problematiche ricorrenti connesse alla detenzione degli immobili da parte di società estere.

## **Il regime della cedolare secca e le locazioni brevi per i soggetti non residenti**

### **Immobili detenuti da persone fisiche non residenti**

Fermo restando le sopracitate modalità di tassazione ordinaria del reddito del fabbricato, qualora ricorrano determinati presupposti, il locatore può optare per il regime della cedolare secca. La cedolare secca sostituisce l'Irpef, le addizionali regionali e comunali all'Irpef, nonché le imposte di registro e di bollo relative al contratto di locazione.

A decorrere dal 1° giugno 2017, tale regime risulta applicabile su opzione anche ai contratti di locazione breve, ovvero sia contratti di locazione di immobili a uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare (il più conosciuto, AirB&B).

Si ricorda che, a partire dai contratti di locazione stipulati nel 2019, l'articolo 1, [comma 59](#), L. 145/2018 (c.d. "Legge di Bilancio 2019"), ha esteso l'applicazione della cedolare secca, inizialmente riservata alle locazioni di unità immobiliari accatastate da A/1 ad A/11, esclusa la categoria A/10, alle locazioni aventi a oggetto immobili commerciali classificati in categoria C/1 aventi superficie fino a 600 mq. Tale previsione non è però stata prorogata, quindi riguarda i soli contratti sottoscritti nel 2019.

Possono optare per il regime facoltativo di imposizione solamente le persone fisiche, anche non residenti, che concedono in locazione per finalità abitative l'unità immobiliare senza che tale attività costituisca esercizio d'impresa.

Quando l'attività di locazione svolta da una persona fisica può costituire attività d'impresa?

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate con la [circolare n. 24/E/2017](#) in materia di locazioni brevi, la locazione rientra nell'esercizio di attività d'impresa se sono integrate le condizioni stabilite ai fini reddituali e ai fini dell'Iva, rispettivamente nell'[articolo 55](#), comma 2, Tuir e nell'[articolo 4](#), D.P.R. 633/1972, secondo i quali le prestazioni di servizi che non rientrano nell'[articolo 2195](#), cod. civ., quali appunto le attività di mero godimento tra cui le locazioni, costituiscono esercizio d'impresa se derivanti dall'esercizio di attività organizzata in forma d'impresa.

L'attività di locazione in sé, infatti, pur essendo esclusa dal novero delle attività d'impresa che determinano l'obbligo dell'iscrizione nel Registro Imprese, devono considerarsi attività che producono reddito d'impresa quando sono organizzate in forma d'impresa.

Tale chiarimento è tutt'altro che esaustivo bensì foriero di dubbi e incertezze.

Come si individua "*l'organizzazione in forma d'impresa*" dell'attività di locazione?

In via generale, per poter qualificare la natura dell'attività di locazione è necessario verificare in concreto se la stessa si sostanzia in un'attività di mero godimento dei beni posseduti ovvero se presenti i connotati tipici dell'attività d'impresa (organizzazione, professionalità, economicità). Tale distinzione comporta nel primo caso la determinazione di reddito fondiario in capo al locatore con possibilità di optare, se persona fisica, per la cedolare secca ove ricorrano i presupposti, ovvero di reddito d'impresa con la preclusione dell'applicabilità del regime della cedolare secca.

Per un soggetto non residente, il risultato derivante dall'attività di locazione degli immobili configura reddito d'impresa imponibile nel territorio dello Stato ove esista un'organizzazione autonoma capace di generare un risultato aziendale, l'attività sia svolta con professionalità e con carattere continuativo. Se si ricade in questa fattispecie, è obbligo, ai sensi dell'[articolo 14](#), D.P.R. 600/1973, dotare la stabile organizzazione in Italia del soggetto non residente delle scritture contabili proprie, dalle quali risultino distintamente i fatti di gestione che la riguardano.

L'argomento è stato maggiormente sviscerato con riguardo alla disciplina delle locazioni brevi grazie ai chiarimenti forniti con la [circolare n. 24/E/2017](#). A oggi, è possibile fare affidamento solamente sulle pronunce di prassi, da ultimo la [risposta all'istanza di interpello n. 278/2020](#), dal momento che il Regolamento del Ministero dell'economia e delle finanze cui l'[articolo 4](#), comma 3-*bis*, D.L. 50/2017 demandava il compito di definire i criteri in base ai quali l'attività di locazione si presume svolta in forma imprenditoriale, avendo anche riguardo al numero delle unità immobiliari locate e alla durata delle locazioni in un anno solare non è mai stato emanato.

Sussistono comunque alcuni punti fermi nell'ambito delle locazioni brevi. Oltre alla messa a disposizione dell'immobile abitativo, sono ritenuti strettamente funzionali alle esigenze abitative di breve periodo e pertanto non idonei a configurare l'*"organizzazione d'impresa"* dell'attività svolta:

- i servizi di biancheria e la pulizia dei locali;
- la fornitura di utenze, *wi-fi*, aria condizionata.

Diversamente, non presenterebbero la necessaria connessione con la finalità residenziale dell'immobile, pertanto, se forniti, sono considerati servizi "aggiuntivi" idonei a configurare una "*organizzazione d'impresa*" dell'attività di locazione condotta:



- la fornitura della colazione;
- la somministrazione di pasti;
- la messa a disposizione di auto a noleggio o di guide turistiche o di interpreti;
- in generale, altri servizi la cui fornitura può far supporre l'esistenza di un'organizzazione imprenditoriale, nonché la presenza di personale dipendente, l'impiego di un vero e proprio "ufficio", l'utilizzo di un'organizzazione di mezzi umani e tecnici e di altri possibili fattori produttivi.

Tale *escursus* normativo e di prassi è stato ripercorso dall'Agenzia delle entrate nell'interessante recente [risposta a interpello n. 278/2020](#), con cui è stata ribadita l'irrilevanza della normativa regionale in materia di attività turistico-ricettive ai fini della qualificazione dell'attività di locazione alla stregua di attività d'impresa e che tale valutazione prescinde totalmente dal numero di unità immobiliari locate. Più nel dettaglio, nel caso oggetto dell'istanza, nelle more dell'emanazione del Regolamento, l'Agenzia delle entrate ha riconosciuto che l'attività di locazione breve esercitata dall'istante attraverso l'affitto di case vacanze ricavate in 4 immobili, 2 ubicati in Sardegna, 1 ubicato in Liguria e l'altro nel Lazio, per la quale l'istante si avvale dell'intermediazione di soggetti terzi che gestiscono siti *internet* specializzati ed in relazione alla quale i servizi che vengono resi in aggiunta sono esclusivamente le utenze, la fornitura iniziale di biancheria e la pulizia finale, non configura un'attività d'impresa in quanto non è riscontrabile alcuna organizzazione dell'attività in forma d'impresa.

### Immobili detenuti da società non residenti

Le società estere che detengono immobili in Italia concessi in godimento ai soci oppure locati a terzi, a condizione che non svolgano alcuna attività d'impresa in Italia per mezzo di essi, conseguono un reddito fondiario tassato secondo le disposizioni tributarie previste per una persona fisica residente.

La tassazione del reddito fondiario realizzato da una società non residente senza stabile organizzazione segue le regole ordinarie stabilite agli articoli [36-43](#), Tuir, senza possibilità di optare per il regime della cedolare secca, ammessa normativamente nei soli casi in cui il locatore sia una persona fisica.

È ormai noto che il mero possesso di un immobile in Italia non configura stabile organizzazione<sup>7</sup> ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, come neppure la sua concessione in godimento a terzi<sup>8</sup>, configurando

<sup>7</sup> [Risoluzione n. 460196/1989](#) "Per l'esistenza di una stabile organizzazione occorre la effettiva istituzione di una autonoma e funzionale struttura nazionale rispetto alla società estera. L'autonomia deve manifestarsi sia sul piano gestionale che sul piano contabile e deve costituire sul piano imprenditoriale una entità economica operativa dotata di autonomia di gestione, non essendo sufficiente che la installazione produca comunque una qualche attività per l'impresa. La struttura immobiliare non sembra, quindi, concretizzare una stabile organizzazione, trattandosi di un bene patrimoniale non avente distinzione organizzativa e contabile dalla casa madre. Non sembra pertanto possibile individuare una precipua funzione attiva svolta dalla struttura in Italia per la produzione di reddito, essendo questo di fatto prodotto da un complesso organizzativo che opera al di fuori dello Stato. Per quanto sopra, questo Ministero ritiene che alla società in questione spetti, per il 1986, il diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972, e conseguentemente il diritto al rimborso dell'Iva pagata sull'acquisto dell'immobile".

<sup>8</sup> Corte di Cassazione, sentenza n. 25986/2014.

invece un atto di mero godimento estraneo alla nozione stessa di impresa. L'attività di locazione rientra infatti tra quelle di mero godimento dell'immobile, non incluse nel novero delle "attività d'impresa" di cui all'[articolo 2195](#), cod. civ., pertanto, possono determinare il realizzarsi di reddito d'impresa ex [articolo 55](#), Tuir solamente se "organizzate in forma d'impresa".

In altri termini, l'immobile diventa idoneo a configurare una stabile organizzazione quando costituisce un elemento dell'attività d'impresa svolta nel territorio dello Stato oppure l'oggetto stesso dell'attività d'impresa. In quest'ultimo caso, peraltro, potrebbe anche sorgere il rischio dell'esteroinvestizione ex [articolo 73](#), comma 3, Tuir poiché potrebbe integrarsi la condizione dello svolgimento dell'oggetto sociale nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo d'imposta. Al riguardo, si segnala che la fattispecie potrebbe potenzialmente verificarsi quando sia concretamente necessaria in Italia la presenza della società estera per la gestione dell'immobile.

Affinché si possa configurare una stabile organizzazione in Italia è quindi necessario che la struttura "sia idonea a costituire punto di riferimento "attivo" riguardo alla produzione in Italia del reddito d'impresa", il che significa che:

*"ai casi limite del semplice possesso in Italia di immobili locati non strumentali o, a volte, anche non strumentali, ma non produttivi in Italia di reddito autonomo ... si può agevolmente rilevare come riguardo a tali cespiti venga a mancare il suddetto requisito della strumentalità "attiva" e cioè della loro attitudine a concorrere autonomamente alla produzione in Italia del reddito d'impresa"<sup>9</sup>.*

## Detrazioni e *bonus* fiscali sulle opere di ristrutturazione

Anche alla luce del c.d. "bonus 110%" sugli interventi di efficientamento energetico e per gli interventi antisismici ex [articolo 119](#), D.L. 34/2020 (c.d. Decreto rilancio), la cui applicabilità è stata estesa anche alle ristrutturazioni edilizie – tra cui sono ricompresi gli interventi di demolizione e ricostruzioni dell'edificio senza modifica della volumetria ai sensi dell'[articolo 3](#), comma 1, lettera d), D.P.R. 380/2001 – sovente in questi giorni ci si imbatte in quesiti riguardanti l'applicabilità delle suddette agevolazioni per i proprietari non residenti di immobili situati nel territorio italiano.

Gli incentivi introdotti all'articolo 119, D.L. 34/2020 per gli interventi di efficientamento energetico, *sisma bonus*, fotovoltaico e colonnine di ricarica di veicoli elettrici, insieme alla possibilità di poter cedere il credito d'imposta corrispondente alla detrazione o di poter optare per lo sconto in fattura di

<sup>9</sup> Documento Cndcec del 15 febbraio 2017.

cui all'[articolo 121](#), D.L. 34/2020, rappresentano un'opportunità anche per i soggetti non residenti nel territorio dello Stato, ancorchè incapienti.

La risposta è oggi certa, perché come chiarito dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria<sup>10</sup>:

*“il comma 9, lettera b), articolo 119, D.L. 34/2020 individua, tra i destinatari del cosiddetto Superbonus, “le persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni”. In assenza di ulteriori indicazioni, la predetta misura riguarda tutti i contribuenti, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, che sostengano le spese per l'esecuzione degli interventi agevolati. Gli stessi, ai sensi del successivo articolo 121, D.L. 34/2020, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, possono optare per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto o, in alternativa, per la cessione di un credito d'imposta di importo corrispondente alla detrazione ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari”.*

Chiarimenti in tal senso erano già stati forniti dall'Agenzia delle entrate in alcune recenti risposte all'istanze di interpello<sup>11</sup> aventi a oggetto la richiesta di delucidazioni in merito alla fruibilità, per i soggetti non residenti, delle detrazioni *sisma bonus* ed *eco bonus* a fronte degli interventi edilizi che comportano l'adozione di misure antisismiche e di efficientamento energetico nonché alla possibilità di avvalersi della cessione del credito d'imposta corrispondente alla detrazione spettante, tenuto conto che il reddito fondiario sarebbe stato soggetto alla sola imposizione indiretta (Imu).

Giova evidenziare, infatti, che un soggetto non residente che non percepisce altro reddito se non quello derivante dal possesso dell'immobile (peraltro escluso dall'imposizione ai fini dell'Irpef poiché assoggettato, in sostituzione all'Irpef, alla sola Imu), altra possibilità non ha se non quella di optare per la cessione del credito o per lo sconto in fattura, non potendo chiaramente fruire delle detrazioni d'imposta in quanto incapiente.

I recenti chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate hanno confermato l'ammissibilità della detrazione per i sopracitati interventi anche ai soggetti non residenti titolari di qualsiasi tipologia di reddito purchè le condizioni di incapacienza sussistano nell'anno precedente a quello di sostenimento delle spese, confermando peraltro la possibilità di optare per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante.

<sup>10</sup> Risposta interrogazione parlamentare n. 5-04433 del 28 luglio 2020.

<sup>11</sup> Risposte [n. 25/2020](#), [n. 139/2020](#), [n. 49/2019](#) e [n. 467/2019](#).

## SCHEDA DI SINTESI

Le persone fisiche e le società non residenti prive di stabile organizzazione nel territorio dello Stato che detengono immobili in Italia determinano il reddito sulla base delle disposizioni previste per le persone fisiche residenti che detengono l'immobile al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa.



Le persone fisiche e le società non residenti prive di stabile organizzazione nel territorio dello Stato che detengono l'immobile in Italia a titolo di proprietà, usufrutto o altro diritto reale, sono tenuti a compilare il quadro RB, Modello Redditi PF o SC o ENC a seconda della qualifica soggettiva del proprietario. Diversamente le società non residenti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato compilano il Modello Redditi SC e determinano il reddito imponibile nel quadro RF.



Per le persone fisiche non residenti e le società non residenti prive di stabile organizzazione la tassazione del reddito fondiario differisce a seconda che l'immobile sia o meno concesso in locazione a terzi.



Sono legittimati ad applicare il regime della cedolare secca esclusivamente le persone fisiche che detengono l'immobile al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa, residenti e non residenti. Pertanto, devono ritenersi esclusi dall'ambito applicativo della cedolare secca, in qualità di locatore, le società non residenti con o senza stabile organizzazione. Da questo punto di vista, non si evidenziano differenze rispetto alla disciplina delle locazioni brevi.



L'attività di locazione generalmente rientra tra quelle di mero godimento, pertanto, risulta esclusa dal novero delle attività d'impresa. Tuttavia, se l'attività di locazione svolta nel territorio dello Stato è organizzata in forma d'impresa si configura una stabile organizzazione del soggetto non residente, con conseguente necessità di tenere la contabilità autonoma e separata al fine della determinazione del reddito d'impresa ex articolo 152, Tuir.



I soggetti non residenti, sia persone fisiche sia società, possono fruire delle detrazioni fiscali previste per gli interventi di efficientamento energetico e riduzione del rischio sismico di cui agli articoli 14 e 16, D.L. 63/2013 nell'ambito degli interventi edilizi pianificati così come possono pure beneficiare del c.d. "super ecobonus" previsto all'articolo 119, D.L. 34/2020. Tenuto conto che spesso i soggetti non residenti sono, per la maggior parte, incapienti, di particolare interesse si presentano i recenti chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria,

che sembra confermare tra i soggetti ammessi alla cessione del credito corrispondente alla detrazione maturata oppure all'opzione dello sconto in fattura *ex* articolo 121, D.L. 34/2020, oltre alle persone fisiche non residenti, anche le società non residenti.

## La circolare tributaria n. 33/2020

# Prospetto del capitale e riserve

di Carlo Bertacca – dottore commercialista e revisore legale

## Premessa

Il prospetto del capitale e delle riserve inserito nel quadro RS del modello Redditi Società di Capitali, ha come scopo quello di monitorare ai soli fini tributari, le variazioni che sono intervenute durante l'esercizio nelle poste del patrimonio netto e in particolare nelle riserve di utili. Ciò, sia per avere un riscontro sulla tassazione degli utili distribuiti in capo ai soci, sia per verificare il rispetto della presunzione di distribuzione degli utili prevista dall'[articolo 47](#), Tuir e di quella legata al periodo di formazione. Proprio a causa del rispetto di quest'ultima presunzione è necessario distinguere, nel prospetto, le riserve di utili per periodo di formazione a causa della diversa percentuale soggetta a tassazione.

## Presunzione di distribuzione ex articolo 47, Tuir

Il comma 1, articolo 47, Tuir dispone che:

*“indipendentemente dalla delibera assembleare, si presumono prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve diverse da quelle del comma 5 per la quota di esse non accantonata in sospensione di imposta”.*

In sostanza, a prescindere dalla volontà dei soci manifestata nella delibera assembleare, in presenza sia di utile di esercizio o di utili accantonati a riserva sia di riserve di capitale, si presumono, ai fini fiscali, distribuiti per primi l'utile di esercizio e le riserve diverse da quelle di capitale. La presunzione opera per le distribuzioni di utili nei confronti di qualunque tipologia di percettore (soci persone fisiche, soci persone fisiche esercenti attività di impresa e soci Ires). La norma è chiaramente diretta a evitare pianificazioni nella gestione delle poste del patrimonio netto tese a far uscire prioritariamente poste non tassabili in capo ai soci a discapito di quelle che invece concorrono, o potrebbero concorrere, alla formazione del reddito dei soci.

La [circolare n. 6/E/2006](#), risposta 1.5 ha precisato che considerata la finalità antielusiva della norma, questa si applica oltre all'utile di esercizio anche a quelli accantonati a riserva e indipendentemente dalla condizione del soggetto percettore delle somme distribuite (usufruttuario, nudo proprietario).

Come chiarito dalla [circolare n. 16/E/2004](#) § 3.1., la presunzione assoluta in oggetto riguarda solo le riserve liberamente disponibili ovvero quelle che non si trovano in regime di sospensione di imposta (ad esempio riserva di rivalutazione).

Al riguardo si segnala che secondo la norma di comportamento n. 162/2006 dell'Aidc di Milano:

- la riserva legale accantonata oltre il quinto del capitale sociale deve essere considerata disponibile ai fini della norma;
- nel caso in cui sia stato effettuato un “*versamento in conto futuro aumento di capitale*” soggetto alla condizione risolutiva della mancata successiva deliberazione di aumento di capitale, il versamento, pur avendo all’origine natura di riserva patrimoniale, deve essere obbligatoriamente restituito dalla società al soggetto che lo ha effettuato nell’ipotesi in cui, nel termine prefissato – o, in mancanza, in quello determinato dal giudice – l’aumento di capitale non abbia avuto luogo. Da tale momento assume la natura di “debito” e quindi non soggiace alla presunzione in commento;
- i finanziamenti erogati dai soci alla società, a titolo infruttifero o oneroso, poiché sono debiti soggetti all’obbligo di restituzione da parte della società si differenziano dai versamenti in conto capitale o a fondo perduto e pertanto, in caso di rimborso, non determinano l’attivazione della presunzione di cui all’[articolo 47](#), comma 1, Tuir;
- la presunzione opera solo in caso di distribuzione di riserve e non anche nel caso in cui le riserve siano destinate ad altri utilizzi, come ad esempio, alla copertura di perdite;
- nel caso in cui venga effettuato un aumento di capitale con riserve di utili e, successivamente, vengano distribuite residue riserve di cui all’articolo 47, comma 5, Tuir (riserve “di capitale”), non si applica l’articolo 47, comma 1, Tuir in quanto la norma si limita a presumere la prioritaria distribuzione di “riserve” di utili e non anche di eventuali parti di capitale formate con riserve di utili. In tal caso resta comunque ferma l’operatività dell’[articolo 37-bis](#), D.P.R. 600/1973, nell’ipotesi in cui l’aumento di capitale e la successiva distribuzione di riserve di capitale siano preordinati a far conseguire ai soci un indebito risparmio d’imposta.

Inoltre, la presunzione non risulta applicabile ai dividendi che sono distribuiti nei periodi di imposta in cui la società opera in regime di trasparenza ex articolo [115](#) e [116](#), Tuir. Questo perché il comma 5 dell’articolo 115, Tuir dispone, con presunzione semplice, che si considerano prioritariamente distribuite le riserve di utili formate in regime di trasparenza.

In virtù della presunzione in oggetto, è necessario che la società emittente comunichi ai soci la diversa natura delle riserve oggetto della distribuzione e quale sia il regime fiscale applicabile. In altre parole,



se la società pone in distribuzione riserve di capitale (ad esempio, riserve da sovrapprezzo azioni) deve specificare che, in mancanza di utili e di riserve di utili, la distribuzione non costituisce reddito tassabile. Oppure deve specificare che, nonostante stia distribuendo civilisticamente riserve di capitale, posto che siano presenti anche riserve di utili disponibili, la distribuzione costituisce utile tassabile ai sensi dell'[articolo 47](#), Tuir.

### Presunzione di distribuzione utili

La percentuale di tassazione degli utili distribuiti in capo al socio persona fisica non imprenditore che detiene una partecipazione qualificata e in capo al socio persona fisica imprenditore/società di persone che detiene una partecipazione qualificata o meno è rappresentata nella tabella che segue:

Periodo di produzione degli utili	Percentuale di tassazione
Fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007	40%
Dall'esercizio successivo in corso al 31 dicembre 2007 e fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016	49,72%
Dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016	58,14%

Gli utili prodotti dal 2018 indipendentemente se relativi a partecipazioni qualificate o meno sono soggetti a ritenuta a titolo di imposta pari al 26%.

Si ricorda che a seguito di disciplina transitoria<sup>1</sup>, gli utili prodotti fino al 2017 e deliberati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022 a soci persone fisiche private titolari di partecipazioni qualificate continuano a concorrere alla formazione del reddito in base alle aliquote espresse in tabella. La [risoluzione n. 56/E/2019](#) ha, inoltre, precisato che tale tassazione compete anche sugli utili deliberati entro il 31 dicembre 2017 e pagati dal 2018.

Sotto l'aspetto fiscale si pone quindi il problema della modalità di tassazione degli utili in presenza di utili prodotti dalla società in annualità diverse.

Al riguardo è stata prevista una presunzione di distribuzione prioritaria degli utili prodotti fino al 2007<sup>2</sup>, ossia quelli concorrenti nella misura del 40%, poi fino al 2016, concorrenti quindi nella misura del 49,72% e successivamente con utili prodotti dal 2017 che partecipano al reddito complessivo nella misura del 58,14%. In sostanza si considerano distribuiti per primi gli utili più "vecchi".

Da quanto sopra detto risulta quanto mai importante distinguere con attenzione in contabilità la natura e il periodo di formazione delle riserve degli utili ed è evidente l'importanza ai fini fiscali della compilazione del prospetto del capitale e delle riserve previsto dal modello Redditi SC.

<sup>1</sup> Articolo 1 comma 1006, L. 205/2017.

<sup>2</sup> D.M. 26 maggio 2017.

## Modalità di compilazione del modello

Come detto in premessa, il prospetto va utilizzato al fine di monitorare la struttura del patrimonio netto, così come riclassificato agli effetti fiscali, ai fini della corretta applicazione delle norme riguardanti il trattamento, sia in capo ai partecipanti, sia in capo alla società o ente, della distribuzione o dell'utilizzo per altre finalità del capitale e delle riserve.

I dati richiesti dai rigi del quadro vanno forniti per masse raggruppando le poste per natura fiscale omogenea anche se in bilancio sono rappresentate in voci distinte.

In caso di poste aventi ai fini fiscali natura mista (parte capitale e parte utile), il relativo importo andrà suddiviso nelle 2 componenti e riclassificato nei corrispondenti rigi. Il quadro è strutturato in 4 colonne; nella prima va indicato l'importo del saldo iniziale della voce richiesta che corrisponde all'importo desumibile dal bilancio relativo all'esercizio precedente, ovvero all'importo del saldo finale della dichiarazione dei redditi precedente; nella seconda e terza colonna relativa rispettivamente agli "incrementi" e "decrementi" vanno riportate le variazioni delle poste di patrimonio netto intervenute nel corso dell'esercizio; nella quarta colonna "Saldo finale", va indicato l'importo derivante dalla somma algebrica delle precedenti colonne, che costituirà anche il dato di partenza ("Saldo iniziale") del prospetto della successiva dichiarazione.

Scendiamo ora nel dettaglio della compilazione del prospetto.

### PROSPETTO 2 – PROSPETTO DEL CAPITALE E DELLE RISERVE (QUADRO RS DELLA DICHIARAZIONE REDDITI 2020 SC)

Prospetto del capitale e delle riserve	Saldo iniziale		Incrementi		Decrementi		Saldo finale	
RS130 Capitale sociale	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
di cui per utili	5	,00	6	,00	7	,00	8	,00
di cui per riserve in sospensione	9	,00	10	,00	11	,00	12	,00
RS131 Riserve di capitale	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS132 Riserve ex art. 170, comma 3	1	,00			3	,00	4	,00
RS133 Riserve di utili da trasparenza	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS134 Riserve di utili	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS135 Riserve di utili prodotti fino al 2007	1	,00			3	,00	4	,00
RS136 Riserve di utili prodotti fino al 2016	1	,00			3	,00	4	,00
RS136A Riserve di utili prodotti fino al 2017	1	,00			3	,00	4	,00
RS137 Riserve di utili antecedenti al regime SIIQ	1	,00			3	,00	4	,00
RS138 Riserve di utili della gestione esente SIIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS139 Riserve di utili per contratti di locazione	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS140 Riserve in sospensione di imposta	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
		Utile distribuito		Utile destinato ad accantonamento e riserva		Utile destinato a copertura perdite pregresse		Perdite
RS141 Utile dell'esercizio e perdite	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00
RS142 Utile dell'esercizio e perdite SIIQ	1	,00	2	,00	3	,00	4	,00

## Rigo RS 130 Capitale Sociale

Nella voce capitale sociale viene iscritto l'importo nominale del capitale sociale di costituzione e delle successive sottoscrizioni degli aumenti di capitale da parte dei soci anche se non ancora interamente versati.

Non è detto però che vi sia coincidenza tra l'importo iscritto in bilancio come capitale sociale e la nozione di capitale sociale ai fini fiscali. Ciò accade, per esempio, in presenza di aumenti gratuiti di capitale che hanno comportato il passaggio di riserve di utili o in sospensione di imposta. In questo caso un'eventuale riduzione del capitale sociale comporta ai fini fiscali prioritariamente la distribuzione delle riserve con conseguente tassazione in capo ai soci. Per questo motivo in corrispondenza del rigo RS 130 sono inserite ulteriori colonne che hanno lo scopo di monitorare le variazioni degli importi delle predette riserve imputate a capitale sociale.

Pertanto, in colonna 1 andrà indicato l'importo del capitale sociale e nelle colonne 5 e 9 rispettivamente la parte del capitale sociale formatasi a seguito dell'imputazione di riserve di utili degli esercizi precedenti e dei saldi in sospensione d'imposta emersi a fronte della rivalutazione dell'attivo operata in applicazione di leggi speciali, nonché la quota del capitale formata a seguito del passaggio a capitale di altre riserve in sospensione d'imposta, che abbiano mantenuto tale regime. Nelle colonne intermedie 6 e 7 gli incrementi e decrementi avvenuti nell'esercizio della quota di capitale indicata in colonna 5; nelle colonne 10 e 11 gli incrementi e decrementi avvenuti nell'esercizio relativi alla quota di capitale indicata in colonna 9; infine in colonna 8 e 12 rispettivamente l'importo derivante dalla somma algebrica degli importi indicati nei campi da 5 a 7 e da 9 a 11

## ESEMPIO 1

La società Omega Srl nel corso del 2019 ha deliberato un aumento di capitale da 200.000 a 250.000 euro. l'aumento è avvenuto con conferimento in denaro. Il rigo RS 130 verrà compilato nel modo seguente:

<b>Rigo RS 130</b>	<b>Saldo iniziale</b>	<b>Incrementi</b>	<b>Decrementi</b>	<b>Saldo finale</b>
Capitale sociale	200.000	50.000		250.000
Di cui per utili				
Di cui per riserve in sospensione				

Nel caso invece di aumento di capitale mediante riserve di utili iscritte in bilancio nei precedenti esercizi:

<b>Rigo RS 130</b>	<b>Saldo iniziale</b>	<b>Incrementi</b>	<b>Decrementi</b>	<b>Saldo finale</b>
Capitale sociale	200.000	50.000		250.000
Di cui per utili		50.000		50.000

Di cui per riserve in sospensione				
-----------------------------------	--	--	--	--

Se invece fossero state utilizzate riserve sin sospensione di imposta:

Rigo RS 130	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
Capitale sociale	200.000	50.000		250.000
Di cui per utili				
Di cui per riserve in sospensione		50.000		50.000

Per riserve in sospensione di imposta si intendono le poste del patrimonio netto per le quali l'imposizione è stata rinviata al momento in cui ne avviene la distribuzione, ovvero a quello in cui si verifica uno dei presupposti che determinano il venir meno del regime di sospensione. Sono tali per esempio le riserve da rivalutazione monetaria non affrancate. Come già detto, le somme o il valore normale dei beni distribuiti ai soci a titolo di riduzione di capitale, costituiscono in capo a essi comunque distribuzione di utile se in precedenza erano stati effettuati aumenti gratuiti non utilizzando riserve di capitale, ma riserve di utili o in sospensione di imposta. Pertanto, se la società Omega Srl nell'esercizio successivo (caso 2 e 3) procede a una riduzione del capitale di 30.000 euro con distribuzione ai soci il prospetto verrà compilato nel modo seguente:

Rigo RS 130	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
Capitale sociale	250.000		30.000	220.000
Di cui per utili	50.000		30.000	20.000
Di cui per riserve in sospensione				

Rigo RS 130	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
Capitale sociale	250.000		30.000	220.000
Di cui per utili				
Di cui per riserve in sospensione	50.000		30.000	20.000

In entrambi i casi la riduzione del capitale formerà oggetto di tassazione in capo ai soci.

### Rigo RS 131 Riserve di capitale

In questo rigo vanno indicati i movimenti delle riserve di capitale, ovvero quelle che in caso di distribuzione non costituiscono reddito di capitale per i soggetti percettori. Sono considerate riserve di capitale ad esempio:

- riserve da sovrapprezzo su azioni o quote;
- riserve da conguaglio pagati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote;
- riserve dei versamenti dei soci;

La loro distribuzione ai sensi del comma 5, [articolo 47](#), Tuir non costituisce utili per i soci percettori a parte l'applicazione della presunzione di distribuzione di utili prevista dal comma 1 e comporta solo la riduzione del costo fiscale della partecipazione.

## ESEMPIO 2

La società Omega Srl nel corso dell'esercizio 2019 ha deliberato una restituzione di un versamento in conto capitale di 30.000 euro. Nel prospetto capitale e riserve dell'esercizio 2018, oltre alle riserve di capitale, vi erano riserve di utili per 30.000 euro di cui disponibili 20.000 euro indicate nel rigo RS 134 colonna 4 e nel rigo RS 141 colonna 2 (utile 2018 accantonato nel 2019) 1.000 euro.

In questa ipotesi avremo diverse conseguenze sul piano civilistico e fiscale:

Fiscalmente si rileverà una riduzione delle riserve di utili pari a 21.000 euro (presunzione ex comma 1, articolo 47, Tuir) e una riduzione delle riserve di capitale per 9.000 euro.

Rigo RS 131	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
Riserve di capitale	30.000		9.000	21.000

Rigo RS 134	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
Riserve di utili	30.000	1.000	21.000	10.000

Civilisticamente in bilancio verrà ridotta la sola riserva di capitale per 30.000 euro.

Supponiamo, invece, che non vi siano riserve di utili disponibili in quanto la riserva presente in bilancio è relativa alla riserva legale che non ha ancora raggiunto il 20% del capitale. In questo caso la distribuzione del versamento in conto capitale andrà a ridurre la riserva di capitale sia nel prospetto del quadro RS sia nella voce di bilancio.

Rigo RS 131	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
Riserve di capitale	30.000		30.000	

Rigo RS 134	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
Riserve di utili	20.000	1.000		21.000

## Rigo RS 132 Riserve ex articolo 170, comma 3

Questo rigo interessa i soggetti non Ires (Snc, Sas) che si sono trasformati in soggetti Ires (Srl/Spa). Le riserve di utili che sono state costituite prima della trasformazione sono già state oggetto di tassazione in capo ai soci per trasparenza ([articolo 5](#), Tuir). Pertanto, in caso di distribuzione *post* trasformazione

non concorrono alla formazione del reddito dei soci. Per questo motivo, pur trattandosi di riserve di utili, devono essere evidenziati separatamente nel prospetto. Per dette riserve inoltre:

- non opera la presunzione di cui al comma 1, [articolo 47](#), Tuir;
- se utilizzate in caso di aumento di capitale non sono oggetto di tassazione in ipotesi di successiva riduzione del capitale con distribuzione.

Di conseguenza, pur in presenza di utili e riserve disponibili, la delibera di distribuzione della riserva ex [articolo 170](#), comma 3, Tuir non comporta la presunzione fiscale di cui al comma dell'articolo 47, Tuir.

### Rigo RS 133 Riserve di utili da trasparenza

Nel rigo RS 133 devono essere indicate le riserve formate con utili di esercizio conseguiti durante il periodo in cui la società ha optato per il regime di trasparenza fiscale previsto dagli articoli [115](#) e [116](#), Tuir. Detti utili, infatti, hanno già concorso alla formazione del reddito in capo ai soci e quindi anche se distribuiti non costituiscono reddito per questi ultimi. Le istruzioni alla compilazione del modello Redditi SC per l'esercizio 2019, ricordano che, ai sensi dell'articolo 8, D.M. 23 aprile 2004, salva diversa esplicita volontà assembleare, si considerano prioritariamente distribuiti gli utili e le riserve di utili realizzati nei periodi di efficacia dell'opzione. Tale presunzione si applica anche nel caso in cui la distribuzione avvenga successivamente ai periodi di efficacia dell'opzione e a prescindere dalla circostanza che i soci percipienti siano gli stessi cui sono stati imputati i redditi per trasparenza, a condizione che rientrino pur sempre tra i soggetti di cui ai commi 1 e 2, articolo 1, D.M. 23 aprile 2004.

### ESEMPIO 3

La società Omega Srl ha optato nell'esercizio 2018 per il regime della trasparenza. Nell'esercizio 2017 aveva conseguito un utile pari a 2.000 euro che è stato accantonato a riserva nell'anno 2018. Nell'esercizio 2018 ha conseguito un utile pari a 30.000 euro accantonato a riserva nel 2019.

Il prospetto RS del modello Redditi 2019 (anno 2018) era il seguente:

Rigo RS 134	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
Riserve di utili		2.000		2.000

Rigo RS 141	Utile distribuito	Utile accantonato a riserva	Utile per copertura perdite	Perdite
Utile e perdite		30.000		

Nell'anno 2019 l'assemblea delibera di distribuire dividendi per 10.000 euro senza specificare da quale riserva prelevare. In questo caso opera la presunzione relativa di distribuzione prioritaria degli utili e riserve realizzate nei periodi di trasparenza pertanto:

Rigo RS 133	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
Riserve di utili da trasparenza		30.000	10.000	20.000

Rigo RS 134	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
Riserve di utili	2.000			2.000

Nel caso in cui la delibera dell'assemblea specifichi la distribuzione di riserve/utili conseguiti in regime di non trasparenza avremo:

Rigo RS 133	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
Riserve di utili da trasparenza		30.000	8.000	22.000

Rigo RS 134	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
Riserve di utili	2.000		2.000	

### Rigo RS 134 Riserve di utili

Il rigo RS 134 ha lo scopo di monitorare le distribuzioni di utili in capo ai soci e il rispetto della presunzione di distribuzione delle riserve prevista dal comma 1, [articolo 47](#), Tuir.

Come già detto la percentuale soggetta a tassazione degli utili e riserve di utili distribuite ai soci "qualificati" è variata negli anni, pertanto il quadro RS prevede un primo rigo generico RS 134 in cui vanno indicate tutte le riserve di utili iscritte in bilancio. I successivi righe RS 135, 136 e 136A rappresentano un di cui del rigo RS 134 dove vanno indicate rispettivamente le riserve di utili che si sono formate fino al 2007 (RS 135), quelle formate fino al 2016 (RS 136) e quelle formate nel 2017 (RS 136A di nuova istituzione).

Percentuali di tassazione degli utili distribuiti:

Periodo di produzione degli utili	Percentuale di tassazione	
Fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007	40%	RS 135
Dall'esercizio successivo in corso al 31 dicembre 2007 e fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016	49,72%	RS 136
Dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016	58,14%	RS 136A

### ESEMPIO 4

Al 31 dicembre 2018 il patrimonio netto della società Omega Srl è così formato:

Capitale sociale: 15.000 euro

Riserve di capitale: 15.000 euro

Riserve di utili fino al 2007: 3.000 euro (riserva legale)

Riserve di utili fino al 2007: 2.000 euro



Riserve di utili fino dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2016: 20.000 euro

Riserve di utili 2017: 1.000 euro

Utile 2018: 5.000 euro

Supponiamo che durante il 2019:

l'utile 2018 di 5.000 euro sia stato accantonato a riserva

sia stata rimborsata interamente ai soci la riserva di capitale di 15.000 euro

l'anno 2019 abbia avuto un utile pari a 20.000 euro accantonato a riserva

nella predetta situazione la società presenta riserve disponibili per 28.000 euro (ai fini della presunzione ex [articolo 47](#), Tuir, non si considera la riserva legale) e pertanto la restituzione della riserva di capitale costituisce fiscalmente una distribuzione di riserve di utili per 15.000 euro e considerata la presenza di riserve formate sia con utili fino al 2007 che successivi, nella compilazione del prospetto si dovrà tener conto anche della presunzione che si considera distribuiti gli utili di produzione più vecchia, ovvero:

- prima gli utili prodotti fino al 2007 pari a 5.000 euro
- poi gli utili prodotti dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2016 pari a 10.000 euro

Il prospetto andrà quindi così compilato

Rigo RS 131	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
Riserve di capitale	15.000			15.000

Rigo RS 134	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
Riserve di utili	26.000	5.000	15.000	16.000

Rigo RS 135	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
Riserve di utili prodotti fino al 2007	5.000		5.000	0

Rigo RS 136	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
Riserve di utili prodotti fino al 2016	20.000		10.000	10.000

Rigo RS 136A	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
Riserve di utili prodotti fino al 2017	1.000			1.000

I righe da RS 137 a RS 139 sono riservati alle SIIQ/SIINQ, ovvero società di investimento immobiliare quotate/non quotate.

## Rigo RS 140 Riserve in sospensione di imposta

In questo rigo vanno indicati gli importi relativi alle riserve in sospensione di imposta. La riserva è considerata in sospensione fino a quando permane nel patrimonio netto non generando così alcuna tassazione. Qualora, invece, venga utilizzata, per esempio per distribuzione ai soci, si creerebbe il presupposto impositivo. Non tutte le riserve generano tassazione solo in caso di distribuzione per questo sono distinte tra:

- riserva in sospensione c.d. “moderata” la quale genera tassazione in capo alla società solo in caso di distribuzione ai soci e non anche se utilizzata per coprire delle perdite;
- riserva in sospensione c.d. “radicale” la quale genera tassazione in capo alla società sia in caso di distribuzione ai soci sia in caso di utilizzo per copertura delle perdite.

Nel rigo in oggetto vanno indicati anche i saldi attivi di rivalutazione in applicazione di leggi speciali. Sulla base di quanto disposto dalle varie Leggi di bilancio il saldo attivo di rivalutazione può essere:

- una riserva di utili, se affrancata o derivante da rivalutazione civilistica<sup>3</sup>;
- in sospensione di imposta, se non affrancata.

L'affrancamento comporterà l'indicazione del saldo a incremento delle riserve di utili (rigo RS134)

In colonna 3, decrementi, deve quindi essere indicato l'importo utilizzato per:

- distribuzione ai soci;
- copertura delle perdite;
- imputazione a capitale;

nell'ultimo caso dovrà essere indicato un importo corrispondente in colonna 2 del rigo RS 130 se l'utilizzo della riserva comporta la cessazione del regime di sospensione, oppure il medesimo importo andrà indicato in colonna 10 del rigo RS130 qualora l'utilizzo non comporti la perdita del regime di sospensione.

### ESEMPIO 5

---

La società Omega Srl ha rivalutato un bene patrimoniale:

rivalutazione del solo costo storico di 200.000 euro pagando 24.000 euro quale imposta sostitutiva di rivalutazione (12% di 200.000). La riserva di rivalutazione è pari a 176.000 euro (200.000 – 24.000). Il pagamento dell'imposta sostitutiva ha come fine il riconoscimento fiscale del costo del bene rivalutato. Viene inoltre affrancata la riserva versando imposta sostitutiva pari a 20.000 euro (10% di 200.000 euro).

---

<sup>3</sup> [Circolare n. 11/E/2009.](#)

Dopodiché la riserva di rivalutazione è pari a 156.000 euro (176.000 – 20.000) e verrà indicata nel rigo RS134 (riserve di utili) in colonna 2 “incrementi”. Dopo l'affrancamento la riserva non è più da considerare in sospensione ma diventa una semplice riserva di utili tassata in capo ai soci in caso di distribuzione

Da quanto sopra si possono verificare le 2 seguenti ipotesi:

1. versamento della sola imposta sostitutiva di rivalutazione

Rigo RS 140	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
Riserve in sospensione		176.000		176.000

2. versamento dell'imposta sostitutiva di rivalutazione e affrancamento della riserva

Rigo RS 134	Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
Riserve di utili		156.000		156.000

Nella 2° ipotesi opera la presunzione ex [articolo 47](#), comma 1, Tuir in presenza di distribuzione di riserve di capitale.

### Rigo RS 141 utile dell'esercizio e perdite

In tale rigo deve essere indicato l'importo del risultato di esercizio (utile o perdita), risultante dal bilancio dell'esercizio a cui si riferisce la dichiarazione, e la sua destinazione.

In caso di utile di esercizio andrà indicato in colonna 1 la quota oggetto di distribuzione, in colonna 2 la quota accantonata a riserva, in colonna 3 la quota eventualmente destinata a copertura di perdite di precedenti esercizi portate a nuovo e infine in colonna 4 va indicata la perdita dell'esercizio e le perdite di esercizi portate a nuovo.

In sostanza l'importo indicato in colonna 4 rappresenta un saldo progressivo che si riduce a seguito di delibera di copertura di perdite.

Nelle colonne 1, 2 e 3 viene indicato l'utile di esercizio in base alla destinazione attribuita dall'assemblea.

### ESEMPIO 6

La società Omega Srl negli esercizi 2016, 2017 e 2018 ha conseguito perdite di esercizio rispettivamente di 2.000, 10.000 e 8.000 euro. Nel modello Redditi 2019 era stato indicato:

Rigo RS 141	Utile distribuito	Utile accantonato a riserva	Utile per copertura perdite	Perdite
Utile e perdite				20.000

Nell'esercizio 2019 la società consegue un utile di 50.000 euro. L'assemblea delibera di destinare l'utile di esercizio a copertura delle perdite pregresse e per la restante parte di accantonarlo a riserva.

Nel modello Redditi 2020 verrà indicato:

<b>Rigo RS 141</b>	<b>Utile distribuito</b>	<b>Utile accantonato a riserva</b>	<b>Utile per copertura perdite</b>	<b>Perdite</b>
Utile e perdite		30.000	20.000	0

## ESEMPIO 7

Nell'esercizio 2018 la società Omega Srl aveva conseguito un utile di 50.000 euro che ha accantonato a riserva e nell'esercizio 2019 un utile pari a 20.000 euro accantonato a riserva.

Modello Redditi 2019

<b>Rigo RS 141</b>	<b>Utile distribuito</b>	<b>Utile accantonato a riserva</b>	<b>Utile per copertura perdite</b>	<b>Perdite</b>
Utile e perdite		50.000		0

Modello redditi 2020

<b>Rigo RS 134</b>	<b>Saldo iniziale</b>	<b>Incrementi</b>	<b>Decrementi</b>	<b>Saldo finale</b>
Riserve di utili		50.000		50.000

<b>Rigo RS 141</b>	<b>Utile distribuito</b>	<b>Utile accantonato a riserva</b>	<b>Utile per copertura perdite</b>	<b>Perdite</b>
Utile e perdite		20.000		0

## Copertura di perdite

### Aspetto fiscale

Per la copertura delle perdite non opera alcuna presunzione di utilizzo di utili. Pertanto, l'assemblea è libera di decidere a quali riserve di utili attingere. Non vi è dubbio quindi che si dovranno utilizzare prima le riserve di utili formati nei periodi di imposta più recenti che hanno una percentuale di tassazione maggiore in capo ai soci. Inoltre, in presenza anche di riserve di capitali si dovrà preferire attingere alle riserve di utili riducendo così l'eventuale impatto dell'applicazione della presunzione di cui al comma 1, [articolo 47](#), Tuir qualora si deliberasse la distribuzione di riserve di capitale.

### Aspetto civilistico

Il Principio contabile Oic 28 non indica una priorità di utilizzo che però è stata individuata sia dalla dottrina prevalente (documento FNC del 15 gennaio 2017) sia dalla giurisprudenza di legittimità (Cassazione n. 12347/1999).

In particolare, la citata sentenza suggerisce il seguente ordine:

- utili pregressi e di periodo e riserve di utili;
- riserve facoltative e straordinarie;
- riserve da operazioni straordinarie;
- riserve statutarie;
- riserve da rivalutazione monetaria;
- riserve da sovrapprezzo azioni;
- riserve di capitale;
- riserva legale.

### SCHEDA DI SINTESI

Il prospetto del capitale e delle riserve ha come scopo quello di monitorare ai fini tributari, le variazioni che sono intervenute durante l'esercizio nelle poste del patrimonio netto e in particolare nelle riserve di utili.



Il controllo delle variazioni è necessario per verificare la tassazione in capo ai soci degli utili distribuiti e per verificare sia il rispetto della presunzione di distribuzione degli utili prevista dall'articolo 47, comma 1, Tuir che quella legata al periodo di formazione.



A ogni rigo del prospetto corrisponde una voce del patrimonio netto che deve essere raggruppata per poste di natura fiscale omogenea anche se in bilancio sono rappresentate in voci distinte.



Il prospetto è strutturato in 4 colonne nelle quali vanno indicati: nella prima l'importo del saldo iniziale della voce che corrisponde all'importo desumibile dal bilancio relativo all'esercizio precedente, ovvero all'importo del saldo finale della dichiarazione dei redditi precedente; nella seconda e terza colonna relative rispettivamente agli "incrementi" e "decrementi" vanno riportate le variazioni delle poste di patrimonio netto intervenute nel corso dell'esercizio; nella quarta colonna "*Saldo finale*", va indicato l'importo derivante dalla somma algebrica degli importi indicati nelle precedenti colonne.



I righi relativi alle riserve di utili sono suddivisi per anno di formazione a causa della diversa percentuale di tassazione in capo ai soci in caso di distribuzione.

## La circolare tributaria n. 33/2020

# Decreto di agosto e Decreto Rilancio: il combinato disposto ai fini della riscossione

di Gianfranco Antico – pubblicista

## Premessa

Il D.L. 34/2020 – c.d. Decreto Rilancio, convertito con modifiche in L. 77/2020, introdotto per offrire ossigeno ai cittadini colpiti dall'emergenza Covid-19, ha messo in campo una serie di misure per frenare l'attività dell'Agente della riscossione<sup>1</sup> che – in parte – vanno oggi lette unitamente alle norme appena introdotte dal D.L. 104/2020 – c.d. Decreto di agosto.

Vediamo, quindi, le modifiche apportate dal D.L. 104/2020, che interessano la riscossione, unitamente ai precedenti provvedimenti assunti dal D.L. 34/2020, che restano ancora efficaci, letti peraltro dalla [circolare n. 25/E/2020](#).

## La proroga della riscossione coattiva

L'[articolo 99](#), D.L. 104/2020 rubricato “*Proroga riscossione coattiva*” è intervenuto sull'[articolo 68](#), commi 1 e 2-ter, D.L. 18/2020, convertito con modifiche in L. 27/2020 – c.d. Decreto Cura Italia e sull'[articolo 152](#), comma 1, D.L. 34/2020, convertito con modifiche in L. 77/2020, sostituendo, e di fatto prorogando, il termine del 31 agosto con il 15 ottobre. Entriamo nel dettaglio.

## L'intervento sull'articolo 68 del c.d. Cura Italia

Per effetto della modifica apportata dall'articolo 99, D.L. 104/2020, al comma 1, articolo 68, D.L. 18/2020, convertito con modifiche in L. 27/2020, con riferimento alle entrate tributarie e non tributarie,


---

<sup>1</sup> La sospensione della compensazione tra credito d'imposta e debito iscritto a ruolo, per i rimborsi nei confronti di tutti i contribuenti (articolo 145, D.L. 34/2020); la sospensione dei pignoramenti su stipendi e pensioni (articolo 152, D.L. 34/2020); la sospensione delle verifiche ex articolo 48-bis, D.P.R. 602/1973 (articolo 153, D.L. 34/2020); la sospensione delle attività dell'Agente della riscossione (articolo 154, comma 1, lettera a), D.L. 34/2020); gli interventi sui termini di decadenza delle rateizzazioni di cartelle e avvisi (articolo 154, comma 1, lettera b), D.L. 34/2020); gli interventi sulla rottamazione-ter, saldo e stralcio e rottamazione risorse proprie UE (articolo 154, comma 1, lettera c) e d), D.L. 34/2020); il recupero degli avvisi bonari (articolo 144, D.L. 34/2020).

sono sospesi i termini dei versamenti, scadenti nel periodo dall'8 marzo<sup>2</sup> al 15 ottobre 2020 (non più 31 agosto), derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli Agenti della riscossione, nonché dagli avvisi previsti dagli articoli [29](#) e [30](#), D.L. 78/2010, convertito con modifiche dalla L. 122/2010<sup>3</sup>.

I versamenti oggetto di sospensione devono essere effettuati entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione. Non si procede al rimborso di quanto già versato. Trovano applicazione le disposizioni di cui all'[articolo 12](#), D.Lgs. 159/2015, che prevedono la sospensione dei termini per eventi eccezionali<sup>4</sup>.

Le disposizioni di cui sopra si applicano anche agli atti di cui all'[articolo 9](#), commi da 3-bis a 3-sexies, D.L. 16/2012, convertito con modifiche in L. 44/2012, e alle ingiunzioni di cui al R.D. 639/1910, emesse dagli enti territoriali, nonché agli atti di cui all'articolo 1, [comma 792](#), L. 160/2019.

Sintesi	
Per tutti i contribuenti	 Sono sospesi i termini dei versamenti, scadenti nel periodo dall'8 marzo al 15 ottobre 2020, derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli Agenti della riscossione, nonché dagli avvisi dovuti a seguito di accertamenti esecutivi dell'Agenzia delle entrate, degli avvisi di addebito dell'Inps, degli atti di accertamento emessi dall'Agenzia delle dogane e degli atti esecutivi degli enti locali <sup>5</sup> .

<sup>2</sup> Nei confronti delle persone fisiche che, alla data del 21 febbraio 2020, avevano la residenza ovvero la sede operativa nel territorio dei Comuni individuati nell'allegato 1 al D.P.C.M. 1° marzo 2020, e dei soggetti diversi dalle persone fisiche che, alla stessa data del 21 febbraio 2020, avevano nei medesimi comuni la sede legale o la sede operativa, i termini di sospensione decorrono dalla medesima data del 21 febbraio 2020.

<sup>3</sup> Cfr. [circolare n. 25/E/2020](#) (3.9.1) secondo cui la sospensione dei termini dei versamenti "è da intendersi riferita ai termini dei versamenti, anche rateali, derivanti dalle cartelle di pagamento nonché ai termini dei versamenti unicamente rateali dei carichi derivanti da avviso di accertamento esecutivo affidati all'Agente della riscossione (come chiarito nella circolare n. 5/E/2020)". Per l'Agenzia delle entrate, ai fini dell'applicazione della compensazione legale di cui all'articolo 23, comma 2, D.Lgs. 472/1997, "ferma restando la necessaria ricorrenza del presupposto della definitività dell'atto impositivo in funzione dello spirare dei termini di impugnazione o del passaggio in giudicato della sentenza che definisce il contenzioso, si ritiene che, laddove si intenda realizzare la compensazione legale tra il rimborso e le somme il cui termine di versamento rientri nella sospensione sopracitata, tale compensazione sia preclusa per carenza del requisito dell'esigibilità del credito erariale; nessuna preclusione è da ritenersi, invece, sussistente laddove si intenda realizzare la compensazione legale tra il rimborso e le somme derivanti da avviso di accertamento esecutivo resosi definitivo non ancora affidate all'agente della riscossione o affidate ma non oggetto di rateazione oppure le somme dovute sulla base di altra tipologia di atto impositivo resosi definitivo non ancora iscritte a ruolo".

<sup>4</sup> In particolare, il comma 2, articolo 12, D.Lgs. 159/2015, dispone che "I termini di prescrizione e decadenza relativi all'attività degli uffici degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione aventi sede nei territori dei Comuni colpiti dagli eventi eccezionali, ovvero aventi sede nei territori di Comuni diversi ma riguardanti debitori aventi domicilio fiscale o sede operativa nei territori di Comuni colpiti da eventi eccezionali e per i quali è stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari, che scadono entro il 31 dicembre dell'anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati, in deroga alle disposizioni dell'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione." In pratica, entro il 31 dicembre 2022. Per completezza rileviamo che il comma 3 dell'articolo 157, del D.L.n.34/2020, convertito con modificazioni L. 77/2020, prevede che: "I termini di decadenza per la notificazione delle cartelle di pagamento previsti dall'articolo 25, comma 1, lettere a) e b), D.P.R. 602/1973, sono prorogati di un anno relativamente: a) alle dichiarazioni presentate nell'anno 2018, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dagli articoli 36-bis, D.P.R. 600/1973, e 54-bis, D.P.R. 633/1972; b) alle dichiarazioni dei sostituti d'imposta presentate nell'anno 2017, per le somme che risultano dovute ai sensi degli articoli 19 e 20 D.P.R. 917/1986; c) alle dichiarazioni presentate negli anni 2017 e 2018, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973".

<sup>5</sup> La [circolare n. 25/E/2020](#) (§ 3.9.2) ha precisato che sono da devono ritenersi sospesi: "a) i termini di pagamento (e, conseguentemente, le attività di recupero, anche coattivo), relativi a carichi, affidati agli Agenti della riscossione, derivanti dagli avvisi esecutivi dell'Agenzia delle entrate, dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e dell'INPS e dagli atti esecutivi di cui all'articolo 1, comma 792, L. 160/2019, ovvero da ruoli/cartelle, in scadenza nello stesso periodo (ivi compresi quelli dilazionati ex articolo 19, D.P.R. 602/1973), con conseguente «congelamento», per la durata dello stesso periodo di sospensione, dell'applicazione degli interessi di mora di cui all'articolo 30, D.P.R. 602/1973; b) la notifica di nuove cartelle di pagamento (e, conseguentemente, le attività di recupero, anche coattivo), afferenti a carichi affidati sia prima dell'inizio del periodo di sospensione, sia durante tale periodo; c) le attività di recupero, anche coattivo, dei carichi (avvisi di accertamento esecutivi/avvisi di addebito/atti esecutivi e ruoli/cartelle di pagamento) già scaduti prima del periodo di sospensione, con effetti identici a quelli richiamati sub a), sotto il profilo del «congelamento» degli interessi di mora durante il periodo di sospensione".



	I versamenti sospesi dovranno essere effettuati in un'unica soluzione entro il 30 novembre 2020 <sup>6</sup>
--	--

Vediamo, quindi, alcune delle risposte/*faq* fornite dall'Agenzia delle entrate-Riscossione alle domande più frequenti, di interesse in questa sede.

Le <i>faq</i>	
È possibile notificare nuove cartelle nel periodo di sospensione 8 marzo 2020 – 15 ottobre 2020?	No, nel periodo di sospensione, Agenzia delle entrate-Riscossione non può notificare nessuna cartella di pagamento, nemmeno attraverso la posta elettronica certificata
Una cartella notificata dopo l'8 marzo <sup>7</sup> , va pagata?	I termini per il pagamento sono sospesi fino al 15 ottobre 2020. I versamenti oggetto di sospensione dovranno essere effettuati entro il 30 novembre 2020
I versamenti sospesi vanno pagati in unica soluzione?	Non necessariamente. Le cartelle di pagamento che scadono nel periodo di sospensione (8 marzo – 15 ottobre) possono essere rateizzate. Per evitare l'attivazione delle procedure di recupero previste è opportuno presentare l'istanza all'Agenzia delle entrate entro il 30 novembre 2020. Per informazioni e modalità di presentazione, è possibile consultare la sezione "Rateizzazione" del portale
Vanno rispettate le scadenze di un piano di rateizzazione in corso?	Il pagamento delle rate dei piani di dilazione in corso in scadenza dall'8 marzo al 15 ottobre 2020 è sospeso. Il pagamento di queste rate deve comunque avvenire entro il 30 novembre 2020
Per una cartella scaduta prima dell'8 marzo 2020, sono attivabili le procedure cautelari?	No, durante il periodo di sospensione l'Agenzia delle entrate - Riscossione non può attivare alcuna procedura cautelare (ad esempio fermo amministrativo o ipoteca) o esecutiva (ad esempio pignoramento).

Inoltre, come anticipato, la modifica apportata dall'[articolo 99](#), D.L. 104/2020 investe anche il comma 2-ter, [articolo 68](#), D.L. 18/2020, convertito con modifiche in L. 27/2020.

In pratica, relativamente ai piani di dilazione in essere alla data dell'8 marzo 2020 e ai provvedimenti di accoglimento emessi con riferimento alle richieste presentate fino al 15 ottobre 2020 (non più 31 agosto), gli effetti di cui all'[articolo 19](#), comma 3, lettere a), b) e c), D.P.R. 602/1973<sup>8</sup>, si determinano in

<sup>6</sup> Sul punto, la [circolare n. 25/E/2020](#) (3.9.2) ha ritenuto non "ipotizzabile l'esecuzione di azioni di recupero di somme per le quali non possa considerarsi in concreto scaduto il termine stabilito dal Legislatore per effettuare il relativo pagamento. Ne deriva che: a) restano sospesi fino al 30 novembre 2020 i termini di pagamento dei carichi menzionati sub a), per i quali, quindi, l'Agente della riscossione non potrà svolgere, fino a quest'ultima data, alcuna attività di recupero e resterà, altresì, sospesa la decorrenza degli interessi di mora di cui all'articolo 30, D.P.R. 602/1973; b) si esaurirà, invece, al 15 ottobre 2020 la sospensione: - degli adempimenti di notifica delle cartelle di pagamento sub b), che dovranno perciò essere riattivati sin dal 16 ottobre 2020; - delle attività di recupero sub c), che l'Agente della riscossione dovrà riavviare a partire dallo stesso 16 ottobre 2020, con contestuale ripresa della decorrenza degli interessi di mora sui relativi carichi".

<sup>7</sup> Per i soggetti con residenza, sede legale o la sede operativa nei comuni della c.d. "zona rossa" (allegato 1, D.P.C.M. 1° marzo 2020), come abbiamo già visto, la sospensione decorre dal 21 febbraio 2020.

<sup>8</sup> Ricordiamo che, in forza di quanto disposto dal comma 1, dell'articolo 19, D.P.R. 602/1973, l'Agente della riscossione, su richiesta del contribuente, che dichiara di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà, concede la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo, con esclusione dei diritti di notifica, fino a un massimo di 72 rate mensili. Nel caso in cui le somme iscritte a ruolo sono di importo superiore a 60.000 euro, la dilazione può essere concessa se il contribuente documenta la temporanea situazione di obiettiva difficoltà. Il comma 1-bis, dispone che, in caso di comprovato peggioramento della situazione di cui sopra, la dilazione concessa può essere prorogata una sola volta, per un ulteriore periodo e fino a 72 mesi, a condizione che non sia intervenuta decadenza. Il debitore può chiedere che il piano

caso di mancato pagamento, nel periodo di rateazione, di 10 rate, anche non consecutive. Attraverso l'intervento normativo operato, la decadenza dalla rateizzazione si verifica, quindi, con il mancato pagamento di 10 rate, anche non consecutive, anziché le 5 ordinariamente previste. Finito il periodo emergenziale, per le richieste di rateizzazione presentate dal 16 ottobre 2020 riprende il regime ordinario di decadenza (5 rate).

Pertanto, nel caso di un piano di rateizzazione che alla data dell'8 marzo era ancora in essere, se il contribuente ha difficoltà a corrispondere entro il 30 novembre 2020 tutte le rate in scadenza nei mesi da marzo ad agosto, può usufruire di questa misura agevolativa (*faq* n.7).

### L'intervento sull'articolo 152 del Decreto Rilancio

L'[articolo 152](#), D.L. 34/2020, convertito con modifiche in L. 77/2020, prevede che nel periodo intercorrente tra la data di entrata in vigore del Decreto – 19 maggio 2020 – e il 31 agosto 2020 sono sospesi gli obblighi di accantonamento derivanti dai pignoramenti presso terzi effettuati prima di tale ultima data dall'agente della riscossione e dai soggetti iscritti all'albo previsto dall'[articolo 53](#), D.Lgs. 446/1997, aventi a oggetto le somme dovute a titolo di stipendio, salario, altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, nonché a titolo di pensione, di indennità che tengono luogo di pensione, o di assegni di quiescenza.

Le somme che avrebbero dovuto essere accantonate nel medesimo periodo non sono sottoposte a vincolo di indisponibilità e il terzo pignorato le rende fruibili al debitore esecutato, anche se

---

di rateazione preveda, in luogo di rate costanti, rate variabili di importo crescente per ciascun anno. Ricevuta la richiesta di rateazione – comma 1-*quater* - l'Agente della riscossione può iscrivere l'ipoteca di cui all'articolo 77 o il fermo di cui all'articolo 86, solo nel caso di mancato accoglimento della richiesta, ovvero di decadenza. Sono fatti comunque salvi i fermi e le ipoteche già iscritti alla data di concessione della rateazione. A seguito della presentazione di tale richiesta, fatta eccezione per le somme oggetto di verifica ai sensi dell'articolo 48-*bis*, D.P.R. 600/1973, per le quali non può essere concessa la dilazione, non possono essere avviate nuove azioni esecutive sino all'eventuale rigetto della stessa e, in caso di relativo accoglimento, il pagamento della prima rata determina l'impossibilità di proseguire le procedure di recupero coattivo precedentemente avviate, a condizione che non si sia ancora tenuto l'incanto con esito positivo o non sia stata presentata istanza di assegnazione, ovvero il terzo non abbia reso dichiarazione positiva o non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati. Il comma 1-*quinquies* prevede che la rateazione - ove il debitore si trovi, per ragioni estranee alla propria responsabilità, in una comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica - possa essere aumentata fino a 120 rate mensili. Ai fini della concessione di tale maggiore rateazione, si intende per comprovata e grave situazione di difficoltà quella in cui ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni: a) accertata impossibilità per il contribuente di eseguire il pagamento del credito tributario secondo un piano di rateazione ordinario; b) solvibilità del contribuente, valutata in relazione al piano di rateazione concedibile ai sensi del presente comma. Il comma 3, dell'articolo 19, D.P.R. 602/1973 regola le ipotesi di decadenza. In caso di mancato pagamento, nel corso del periodo di rateazione, di 5 rate, anche non consecutive: a) il debitore decade automaticamente dal beneficio della rateazione; b) l'intero importo iscritto a ruolo ancora dovuto è immediatamente e automaticamente riscuotibile in unica soluzione; c) il carico può essere nuovamente rateizzato se, all'atto della presentazione della richiesta, le rate scadute alla stessa data sono integralmente saldate. In tal caso, il nuovo piano di dilazione può essere ripartito nel numero massimo di rate non ancora scadute alla medesima data. Resta comunque fermo quanto disposto dal comma 1-*quater*, in ordine alla possibilità di iscrivere ipoteca o disporre il fermo. Il comma 3-*bis*, articolo 19, D.P.R. 602/1973, autorizza il debitore - in caso di intervenuto provvedimento amministrativo o giudiziale di sospensione totale o parziale della riscossione, emesso in relazione alle somme che costituiscono oggetto della dilazione - a non versare, limitatamente alle stesse, le successive rate del piano concesso. Allo scadere della sospensione, il debitore può richiedere il pagamento dilazionato del debito residuo, comprensivo degli interessi fissati dalla legge per il periodo di sospensione, nello stesso numero di rate non versate del piano originario, ovvero in altro numero, fino a un massimo di 72 rate. Le rate mensili nelle quali il pagamento è stato dilazionato scadono nel giorno di ciascun mese indicato nell'atto di accoglimento dell'istanza di dilazione e il relativo pagamento può essere effettuato anche mediante domiciliazione sul conto corrente indicato dal debitore.

---

anteriormente alla data di entrata in vigore del D.L. 34/2020 sia intervenuta un'ordinanza di assegnazione del giudice dell'esecuzione. Restano fermi gli accantonamenti effettuati prima della data di entrata in vigore del D.L. 34/2020 e restano definitivamente acquisite e non sono rimborsate le somme accreditate, anteriormente alla stessa data, all'agente della riscossione e ai soggetti iscritti all'albo previsto dall'[articolo 53](#), D.Lgs. 446/1997.

In sintesi, la norma quindi prevede:

- la sospensione degli obblighi di accantonamento derivanti dai pignoramenti presso terzi aventi a oggetto stipendi, pensioni e altre indennità assimilate;
- la sospensione delle trattenute operate dal datore di lavoro/ente pensionistico per i pignoramenti terzi effettuati dall'Agente della riscossione (le somme che avrebbero dovuto essere accantonate sono svincolate e tornano nella piena disponibilità del debitore).

L'[articolo 99](#), D.L. 104/2020 interviene sull'[articolo 152](#), comma 1, D.L. 34/2020, convertito con modifiche in L. 77/2020, spostando la scadenza del 31 agosto al 15 ottobre.

La sospensione dei pignoramenti su stipendi e pensioni	
Articolo 99, D.L. 104/2020	Sospensione fino al 15 ottobre 2020

Pertanto, solo a partire dal 16 ottobre 2020 le trattenute riprenderanno secondo le modalità ordinarie.

## La rimessione in termini degli avvisi bonari

L'[articolo 144](#), D.L. 34/2020, convertito con modifiche in L. 77/2020 – allo stato non interessato da modifiche da parte del D.L. 104/2020 – prevede la proroga per il versamento in unica soluzione o della prima rata delle somme dovute nei 30 giorni dal ricevimento della comunicazione degli esiti<sup>9</sup> ovvero nei 90 giorni nel caso di avviso telematico<sup>10</sup>, e per il versamento delle rate successive alla prima<sup>11</sup>.

Pertanto, i versamenti delle somme dovute ai sensi degli articoli [2](#), [3](#) e [3-bis](#), D.Lgs. 462/1997 (liquidazione automatizzata della dichiarazione, controllo formale e somme rateizzate), in scadenza nel

<sup>9</sup> Sul punto, la [circolare n. 25/E/2020](#) (§ 3.5.1) ritiene 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". La stessa [circolare n. 25/E/2020](#) (§ 3.5.3) ha precisato che non si riscontra all'interno del D.L. 34/2020 "alcuna norma che escluda l'applicazione dell'articolo 23, D.Lgs. 472/1997".

<sup>10</sup> Il Legislatore - articolo 2-bis, D.L. 203/2005, convertito in L. 248/2005 - nell'ottica di una maggiore snellezza nella gestione delle comunicazioni, ha previsto che, a partire dalle dichiarazioni presentate dal 1° gennaio 2006, l'invito previsto dall'articolo 6, comma 5, L. 212/2000, possa essere effettuato con mezzi telematici ai soggetti di cui all'articolo 3, comma 3, del regolamento di cui al D.P.R. 322/1998, che, se previsto nell'incarico di trasmissione, portano a conoscenza dei contribuenti interessati, tempestivamente e comunque nei termini di cui all'articolo 2, comma 2, D.Lgs. 462/1997, gli esiti della liquidazione delle dichiarazioni contenuti nell'invito.

<sup>11</sup> Infatti, la norma introdotta dispone la rimessione in termini e la sospensione del versamento degli importi richiesti a seguito del controllo automatizzato (ex articolo 36-bis, D.P.R. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. 633/1972) e formale delle dichiarazioni (ex articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973).

periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il giorno antecedente l'entrata in vigore del D.L. 34/2020 (cioè il 18 maggio 2020) sono considerati tempestivi se effettuati entro il 16 settembre 2020.

Sempre entro il 16 settembre 2020 possono essere effettuati i versamenti, senza applicazione di ulteriori sanzioni e interessi, delle somme dovute ai sensi degli articoli [2](#), [3](#) e [3-bis](#), D.Lgs. 462/1997, in scadenza nel periodo compreso tra l'entrata in vigore del D.L. 34/2020 (19 maggio 2020) e il 31 maggio 2020.

In entrambi i casi, i versamenti possono essere effettuati anche in 4 rate mensili di pari importo a decorrere da settembre 2020 con scadenza il 16 di ciascun mese<sup>12</sup>. Non si procede al rimborso di quanto già versato.

### Gli interventi sulla rottamazione-ter, saldo e stralcio e rottamazione risorse proprie UE

L'[articolo 154](#), comma 1, lettera c) e d), D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020 – allo stato non interessato da modifiche da parte del D.L. 104/2020 – interviene su rottamazione-ter<sup>13</sup>, saldo e stralcio e rottamazione risorse proprie UE. Nello schema che segue indichiamo le misure introdotte.

Articolo 154, comma 1, D.L. 34/2020, convertito con modifiche in L. 77/2020	
lettera c)	lettera d)
Rottamazione-ter, saldo e stralcio e rottamazione risorse proprie UE	Rottamazione-ter, saldo e stralcio e rottamazione risorse proprie UE
Contribuenti in regola con il pagamento delle rate scadute nell'anno 2019	Contribuenti decaduti nel 2019 dai benefici delle definizioni agevolate
I pagamenti delle rate previste per il 2020, non effettuati alle relative scadenze, potranno essere eseguiti entro il 10 dicembre 2020, senza oneri aggiuntivi <sup>14</sup>	Possibilità di presentare istanza per ottenere un piano di dilazione dei debiti precedentemente rottamati e non pagati

Ricordiamo che se i debiti oggetto di rottamazione-ter e saldo e stralcio sono stati oggetto di una rateizzazione già decaduta prima della presentazione dell'istanza di definizione agevolata, in questo caso la concessione della nuova dilazione, come previsto dall'[articolo 19](#), comma 3, lettera c), D.P.R. 602/1973, è subordinata al pagamento, in unica soluzione, delle rate scadute del precedente piano di pagamento (*faq* n.16).

<sup>12</sup> Cfr. [circolare n. 25/E/2020](#) (§ 3.5.2), secondo cui “nel caso in cui il termine di versamento della prima rata ricada nel periodo di sospensione, la proroga produce 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 39 quali mantengono la loro scadenza originaria”.

<sup>13</sup> Il debito risultante dalla dichiarazione di adesione alla rottamazione-ter non può essere compensato con il credito d'imposta derivante dalle spese sostenute per interventi di efficientamento energetico (cfr. [circolare n. 25/E/2020](#), § 3.1.1.).

<sup>14</sup> Per la scadenza di pagamento del 10 dicembre 2020 non è prevista normativamente la tolleranza di 5 giorni, così che detto ritardo determina l'inefficacia della definizione.

## La sospensione del pagamento mediante compensazione volontaria con crediti d'imposta.

L'[articolo 145](#), D.L. 34/2020, convertito con modifiche in L. 77/2020, dispone la sospensione della compensazione tra credito d'imposta e debito iscritto a ruolo, per i rimborsi nei confronti di tutti i contribuenti.

La sospensione della compensazione tra debiti e crediti	
Articolo 145, D.L. 34/2020	Nel 2020, in sede di erogazione dei rimborsi fiscali non si applica la compensazione tra il credito d'imposta e il debito iscritto a ruolo prevista dall' <a href="#">articolo 28-ter</a> , D.P.R. 602/1973 <sup>15</sup>

In pratica, nel 2020, per effetto dell'introduzione della norma sopra indicata, in sede di erogazione dei rimborsi fiscali non si applica la compensazione tra il credito d'imposta e il debito iscritto a ruolo prevista dall'articolo 28-ter, D.P.R. 600/1973, in considerazione del periodo emergenziale in atto, con la finalità di immettere liquidità nel sistema economico anche a favore delle famiglie.

Nessuna modifica è apportata – allo stato – dal D.L. 104/2020.

## La sospensione delle segnalazioni all'Agenzia delle entrate ex articolo 48-bis, D.P.R. 602/1973

L'[articolo 153](#), D.L. 34/2020, convertito con modifiche in L. 77/2020, dispone che nel periodo di sospensione di cui all'[articolo 68](#), commi 1 e 2-bis, D.L. 18/2020, convertito con modifiche in L. 27/2020, non si applicano le disposizioni dell'[articolo 48-bis](#), D.P.R. 602/1973<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> L'articolo 28-ter, D.P.R. 602/1973 dispone che, in sede di erogazione di un rimborso d'imposta, l'Agenzia delle entrate verifica se il beneficiario risulta iscritto a ruolo e, in caso affermativo, trasmette in via telematica apposita segnalazione all'Agente della riscossione che ha in carico il ruolo, mettendo a disposizione dello stesso le somme da rimborsare. Ricevuta la segnalazione, l'agente della riscossione notifica all'interessato una proposta di compensazione tra il credito d'imposta e il debito iscritto a ruolo, sospendendo l'azione di recupero e invitando il debitore a comunicare entro 60 giorni se intende accettare tale proposta. Nel caso di accettazione della proposta, l'agente della riscossione movimenta le somme e le riversa entro i limiti dell'importo complessivamente dovuto a seguito dell'iscrizione a ruolo, nei termini previsti dall'articolo 22, D.Lgs. 112/1999. In caso di rifiuto della predetta proposta o di mancato tempestivo riscontro alla stessa, cessano gli effetti della sospensione e l'Agente della riscossione comunica in via telematica all'Agenzia delle entrate che non ha ottenuto l'adesione dell'interessato alla proposta di compensazione (inoltre, in caso di rifiuto espresso o tacito alla proposta, le somme accreditate restano in carico nella contabilità speciale ai fini della successiva attività di riscossione coattiva da parte del concessionario della riscossione). A decorrere dal 1° gennaio 2011, per effetto di quanto disposto dall'articolo 31, D.L. 78/2010, convertito con modifiche in L. 122/2010, le disposizioni di cui all'articolo 28-ter, D.P.R. 602/1973, non operano per i ruoli di ammontare non superiore a 1.500 euro (e nei confronti dei soggetti che risultano beneficiari di rimborso non superiore a 60 euro, ovvero deceduti, soggetti in procedura concorsuale, minori, inabilitati, interdetti, o beneficiari di rimborso a seguito di sentenza definitiva ovvero derivante dal procedimento di mediazione).

<sup>16</sup> La disciplina recata dall'articolo 48-bis, D.P.R. 602/1973 è stata introdotta dall'articolo 2, comma 9, D.L. 262/2006, convertito con modifiche in L. 286/2006, successivamente oggetto di più interventi modificativi. La norma, nella sua attuale formulazione, prevede che le P.A. di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 165/2001, e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a 10.000 euro, verifichino se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a detto importo e, in caso affermativo, non procedano al pagamento, segnalando la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio, al fine dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo. Ricordiamo che la norma è stata oggetto di più interventi di prassi, al fine di fornire i necessari chiarimenti. In particolare, sono

Le verifiche eventualmente già effettuate, anche in data antecedente a tale periodo, ai sensi del comma 1, [articolo 48-bis](#), D.P.R. 602/1973, per le quali l'agente della riscossione non ha notificato l'ordine di versamento previsto dall'[articolo 72-bis](#), D.P.R. 602/1973 restano prive di qualunque effetto e le P.A. di cui all'[articolo 1](#), comma 2, D.Lgs. 165/2001, nonché le società a prevalente partecipazione pubblica, procedono al pagamento a favore del beneficiario.

Come si legge nella Relazione illustrativa - tenuto conto degli effetti economici dell'emergenza epidemiologica da Covid-19 -, la norma – così come formulata – consente che il debitore possa ricevere il pagamento delle somme di cui è creditore nei confronti delle P.A. anche nel caso in cui sia inadempiente, per un importo pari ad almeno 5.000 euro, all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di uno o più di cartelle di pagamento. E ciò consente di liberare risorse in un momento particolarmente difficile. In pratica, la norma introdotta prevede che nel periodo di sospensione – dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2020 - non si applicano le disposizioni dell'articolo 48-bis, D.P.R. 602/1973. Oggi, per effetto della modifica apportata dall'[articolo 99](#), D.L. 104/2020 sull'[articolo 68](#), comma 1, D.L. 18/2020, convertito con modifiche in L. 27/2020, il termine del 31 agosto è stato ulteriormente prorogato al 15 ottobre 2020.

La sospensione del 48-bis, D.P.R. 602/1973	
<a href="#">Articolo 153</a> , D.L. 34/2020	➡ Sospensione fino al 15 ottobre 2020

### SCHEDA DI SINTESI

Il D.L. 34/2020, c.d. Decreto Rilancio, convertito con modifiche in L. 77/2020, introdotto per offrire ossigeno ai cittadini colpiti dall'emergenza Covid-19, ha messo in campo una serie di misure per frenare l'attività dell'agente della riscossione che – in parte - vanno oggi lette unitamente alle norme appena introdotte dal D.L. 104/2020, c.d. Decreto di agosto. Vediamo, quindi, in questo nostro intervento le modifiche apportate dal D.L. 104/2020, che interessano la riscossione, unitamente ai precedenti provvedimenti assunti dal D.L. 34/2020, che restano ancora efficaci, letti peraltro dalla circolare n. 25/E/2020.



L'articolo 99, D.L. 104/2020, rubricato “*Proroga riscossione coattiva*” è intervenuto sull'articolo 68, commi 1 e 2-ter, D.L. 18/2020, convertito con modifiche in L. 27/2020, c.d. Decreto Cura Italia e sull'articolo 152, comma 1, D.L. 34/2020, convertito con modifiche in L. 77/2020, sostituendo, e di fatto prorogando, il termine del 31 agosto con il 15 ottobre.



Intervenute le seguenti circolari della Ragioneria generale: n. 28 del 6 agosto 2007; n. 29 del 4 settembre 2007; n. 22 del 29 luglio 2008; n.29 dell'8 ottobre 2009.

Per effetto della modifica apportata dall'articolo 99, D.L. 104/2020, al comma 1 dell'articolo 68, D.L. 18/2020, convertito con modifiche in L. 27/2020, con riferimento alle entrate tributarie e non tributarie, sono sospesi i termini dei versamenti, scadenti nel periodo dall'8 marzo al 15 ottobre 2020 (non più 31 agosto), derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, nonché dagli avvisi previsti dagli articoli 29 e 30, D.L. 78/2010, convertito con modifiche dalla L. 122/2010. I versamenti oggetto di sospensione devono essere effettuati entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione. Non si procede al rimborso di quanto già versato.



L'articolo 152, D.L. 34/2020, convertito con modifiche in L. 77/2020, prevede che nel periodo intercorrente tra la data di entrata in vigore del decreto – 19 maggio 2020 - e il 31 agosto 2020 (oggi 15 ottobre) sono sospesi gli obblighi di accantonamento derivanti dai pignoramenti presso terzi effettuati prima di tale ultima data dall'agente della riscossione e dai soggetti iscritti all'albo previsto dall'articolo 53, D.Lgs. 446/1997, aventi a oggetto le somme dovute a titolo di stipendio, salario, altre indennità relative al rapporto di lavoro o di impiego, comprese quelle dovute a causa di licenziamento, nonché a titolo di pensione, di indennità che tengono luogo di pensione, o di assegni di quiescenza.



L'articolo 144, D.L. 34/2020, convertito con modifiche in L. 77/2020 – allo stato non interessato da modifiche da parte del D.L. 104/2020 - prevede la proroga per il versamento in unica soluzione o della prima rata delle somme dovute nei 30 giorni dal ricevimento della comunicazione degli esiti ovvero nei 90 giorni nel caso di avviso telematico, e per il versamento delle rate successive alla prima. Pertanto, i versamenti delle somme dovute ai sensi degli articoli 2, 3 e 3-bis, D.Lgs. 462/1997 (liquidazione automatizzata della dichiarazione, controllo formale e somme rateizzate), in scadenza nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il giorno antecedente l'entrata in vigore del D.L. 34/2020 (cioè il 18 maggio 2020) sono considerati tempestivi se effettuati entro il 16 settembre 2020.



Nessuna modifica è apportata – allo stato – all'articolo 154, comma 1, lettera c) e d), D.L. 34/2020, convertito con modifiche in L. 77/2020, norma che si occupa di rottamazione-ter, saldo e stralcio e rottamazione risorse proprie UE. Resta fermo, altresì, che nel 2020, in sede di erogazione dei rimborsi fiscali non si applica la compensazione tra il credito d'imposta ed il debito iscritto a ruolo prevista dall'articolo 28-ter, D.P.R. 602/1973. È, invece, spostato al 15 ottobre il termine di sospensione delle segnalazioni all'Agenzia delle entrate ex articolo 48-bis, D.P.R. 602/1973.



## La circolare tributaria n. 33/2020

# La sospensione Iva per i trasferimenti intra UE di beni in conto noleggio

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

Con la sentenza resa nella [causa C-242/19](#), la Corte di Giustizia dell'Unione Europea si è pronunciata in merito a una duplice questione, riguardante:

- da un lato, le condizioni per beneficiare della sospensione dell'Iva per i trasferimenti intracomunitari di beni effettuati in dipendenza di una prestazione di servizi resa dal soggetto passivo nello Stato membro di destinazione dei beni;
- dall'altro, la possibilità, per il soggetto passivo di uno Stato membro, di chiedere il rimborso dell'Iva assolta in un altro Stato membro nell'ipotesi in cui egli sia ivi identificato o tenuto a identificarsi ai fini dell'Iva.

## Descrizione del caso

La controversia risolta dalla Corte Europea ha visto coinvolta la CHEP, società stabilita in Belgio, attiva nel noleggio di *pallet* all'interno della UE.

La società acquista i *pallet* in diversi Stati membri allo scopo di noleggiarli ad altre società del gruppo, stabilite in ogni Stato membro, che – a loro volta – li concedono in *sub* noleggio ai clienti dei rispettivi Stati membri.

Nel periodo compreso tra il 1° ottobre e il 31 dicembre 2014, la CHEP ha acquistato *pallet* da un fornitore rumeno, con invio diretto in conto noleggio a una società del gruppo, anch'essa rumena, alla quale sono stati consegnati, sempre in noleggio, i *pallet* acquistati in altri Stati membri.

A sua volta, la società rumena ha subnoleggiato i *pallet* a clienti locali, i quali avrebbero potuto utilizzarli per spedizioni in Romania, in altri Stati membri o in Stati terzi. I *pallet* utilizzati per il trasporto di merci dichiarate all'esportazione sono stati successivamente rispediti in Romania a destinazione della società rumena, che ha provveduto all'importazione e alla rifatturazione del valore e della relativa Iva alla CHEP.

Nel mese di giugno 2015, la CHEP ha chiesto alle Autorità tributarie rumene il rimborso dell'Iva fatturata dal fornitore rumeno dei *pallet*, nonché dell'Iva rifatturata dalla società rumena, che è stato però negato con decisione emessa nel mese di aprile 2016.

Il diniego del rimborso è dovuto all'obbligo della CHEP di identificarsi ai fini Iva in Romania, in quanto, oltre ai *pallet* acquistati in Romania, la società aveva noleggiato i *pallet* acquistati in altri Stati membri, trasportati in Romania ai fini del noleggio. I *pallet* acquistati in altri Stati membri sarebbero stati, pertanto, oggetto di un trasferimento assimilato a un acquisto intracomunitario in Romania, cosicché la CHEP avrebbe dovuto identificarsi ai fini Iva in Romania, con il conseguente divieto di rimborso previsto dalla legislazione nazionale nel caso in cui il richiedente di altro Stato membro sia identificato o tenuto a identificarsi in Romania.

## Il trasferimento intracomunitario di beni in conto noleggio

La prima questione esaminata dalla Corte riguarda l'interpretazione dell'[articolo 17](#), § 2, lettera g), Direttiva 2006/112/CE, secondo cui non si considera “*trasferimento a destinazione di un altro Stato membro*”, assimilato a una cessione intracomunitaria ai sensi dell'articolo 17, § 1, Direttiva 2006/112/CE<sup>1</sup>, la spedizione o il trasporto di un bene finalizzato alla sua temporanea utilizzazione nello Stato membro di arrivo in dipendenza di una prestazione di servizi fornita dal soggetto passivo stabilito nello Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto.

Il giudice del rinvio ha, infatti, chiesto alla Corte di stabilire se, in base all'articolo 17, § 2, lettera g), Direttiva 2006/112/CE, non si consideri assimilato a una cessione intracomunitaria:

*“il trasferimento, da parte di un soggetto passivo, di beni in provenienza da uno Stato membro e a destinazione dello Stato membro di rimborso, ai fini della prestazione, da parte di tale soggetto passivo, di servizi di noleggio di detti beni in quest'ultimo Stato membro”.*

Affinché il trasferimento di un bene in esecuzione di una prestazione di servizi non configuri una cessione intracomunitaria “per assimilazione” devono risultare soddisfatte 2 condizioni, essendo richiesto, allo stesso tempo, che:

- l'utilizzazione, nello Stato membro di destinazione, del bene spedito o trasportato sia temporanea;

<sup>1</sup> Specularmente, l'articolo 21, Direttiva 2006/112/CE qualifica come assimilata a un acquisto intracomunitario “*la destinazione da parte di un soggetto passivo alle esigenze della propria impresa di un bene spedito o trasportato, dal soggetto passivo o per suo conto, a partire da un altro Stato membro all'interno del quale il bene è stato prodotto, estratto, trasformato, acquistato, acquisito ai sensi dell'articolo 2, § 1, lettera b), o importato dal soggetto passivo nell'ambito della sua impresa in quest'ultimo Stato membro*”.

- il bene sia stato spedito o trasportato dallo Stato membro in cui il soggetto passivo è stabilito.

In merito alla prima condizione, i giudici dell'Unione Europea hanno osservato che:

*“conformemente agli obiettivi del regime transitorio dell'Iva applicabile al commercio intracomunitario, solo il trasferimento di un bene in un altro Stato membro che venga effettuato non ai fini del consumo finale di tale bene, bensì in vista di una temporanea utilizzazione di quest'ultimo in tale Stato membro non deve essere assimilato a una cessione intracomunitaria se le altre condizioni sono soddisfatte”.*

Sarebbe, infatti, illegittimo sul piano comunitario:

*“estendere l'applicazione di tale disposizione a ipotesi di utilizzazione per un periodo indeterminato o prolungato o, ancora, a ipotesi di utilizzazione che porti alla distruzione del bene in questione”.*

In merito, invece, alla seconda condizione, i giudici comunitari hanno rilevato che:

*“dalla formulazione stessa dell'articolo 17, § 2, lettera g), Direttiva Iva, secondo cui il bene di cui trattasi deve essere stato spedito o trasportato a partire dallo Stato membro in cui il soggetto passivo interessato è stabilito, risulta che tale disposizione non si applica a situazioni in cui i beni di cui trattasi sono stati spediti o trasportati dal soggetto passivo a partire da Stati membri diversi da quello in cui tale soggetto passivo è stabilito”.*

Alla luce di tali considerazioni, spetta al giudice del rinvio verificare:

- da un lato, se l'utilizzazione dei *pallet* nell'ambito del servizio di noleggio reso dalla CHEP abbia carattere temporaneo. A tal fine, occorre tenere conto delle condizioni previste nel contratto di noleggio concluso con la società rumena, nonché delle caratteristiche dei beni di cui trattasi;
- dall'altro lato, se i *pallet* acquistati dalla CHEP in altri Stati membri dell'Unione Europea siano stati spediti o trasportati in Romania a partire dal Belgio, ove la società è stabilita.

L'[articolo 17](#), § 2, lettera g), Direttiva 2006/112/CE implica, infatti, che il trasferimento, da parte di un soggetto passivo, dei beni spediti o trasportati da uno Stato membro a destinazione di altro Stato membro per essere concessi in noleggio non sia assimilato a una cessione intracomunitaria qualora la loro utilizzazione, nell'ambito della prestazione, sia temporanea e gli stessi siano stati spediti o trasportati a partire dallo Stato membro in cui detto soggetto passivo è stabilito.

### **Disciplina italiana in tema di trasferimento intracomunitario di beni in dipendenza di una prestazione di servizi**

In linea con l'articolo 17, § 1, Direttiva 2006/112/CE, l'[articolo 41](#), comma 2, lettera c), D.L. 331/1993 considera “assimilato” alla cessione intracomunitaria di cui all'articolo 41, comma 1, lettera a), D.L.

331/1993 “l’invio di beni nel territorio di altro Stato membro, mediante trasporto o spedizione a cura del soggetto passivo nel territorio dello Stato, o da terzi per suo conto...” e, specularmente, l’[articolo 38](#), comma 3, lettera b), D.L. 331/1993 qualifica come acquisto intracomunitario “per assimilazione” “la introduzione nel territorio dello Stato da parte o per conto di un soggetto passivo d’imposta di beni provenienti da altro Stato membro”, aggiungendo che la stessa qualificazione vale “nel caso di destinazione nel territorio dello Stato, per finalità rientranti nell’esercizio dell’impresa, di beni provenienti da altra impresa esercitata dallo stesso soggetto in altro Stato membro”.

Come specificato dall’Amministrazione finanziaria:

*“tale disposizione ha carattere cautelativo, in quanto assicura la possibilità di seguire le successive cessioni in Italia dei beni trasferiti (ad esempio beni inviati per deposito o stoccaggio) ed evita, nell’ipotesi di beni di investimento, il verificarsi di localizzazioni di acquisti con riferimento ai diversi regimi di detrazione dell’imposta applicati negli Stati membri”<sup>2</sup>.*

La natura intracomunitaria del trasferimento dei beni per esigenze della propria impresa è derogata nelle ipotesi contemplate dall’[articolo 41](#), comma 3, D.L. 331/1993, per i trasferimenti di beni dall’Italia, e dall’[articolo 38](#), comma 5, lettera a), D.L. 331/1993, per i trasferimenti di beni verso l’Italia.

In particolare, tali disposizioni prevedono che non danno luogo, rispettivamente, a una cessione intracomunitaria e a un acquisto intracomunitario “per assimilazione” i trasferimenti di beni destinati a essere temporaneamente utilizzati per l’esecuzione di prestazioni.

Sull’utilizzo temporaneo del bene nell’ambito della prestazione si è pronunciata l’Amministrazione finanziaria, ritenendo che possa farsi utile riferimento alla durata di 24 mesi prevista per definire la durata dell’ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi doganali, che costituisce una ulteriore fattispecie di esclusione dell’assimilazione delle cessioni intracomunitarie e degli acquisti intracomunitari ai sensi degli articoli 41, comma 3, e 38, comma 5, lettera a), D.L. 331/1993, laddove contemplano l’ipotesi del trasferimento di beni che, se importati, beneficerebbero dell’ammissione temporanea in totale esenzione dai dazi doganali<sup>3</sup>.

Va da sé, pertanto, che se l’utilizzo del bene in dipendenza della prestazione resa dal soggetto passivo di un diverso Stato membro ha una durata superiore a 24 mesi non è più possibile beneficiare della sospensione d’imposta e, conseguentemente, il trasferimento del bene si considera effettuato per

<sup>2</sup> Cfr. [circolare n. 13-VII-15-464/1994](#) (§ B.1.2).

<sup>3</sup> Cfr. [risoluzione n. 252/E/2008](#).

esigenze della propria impresa ed è soggetto a Iva come acquisto intracomunitario “per assimilazione” nel luogo di arrivo, cioè quello in cui il bene è utilizzato.

In questa ipotesi, il soggetto passivo deve aprire una posizione Iva per rendere imponibile l'acquisto intracomunitario, con base imponibile calcolata, in assenza di un prezzo di vendita, assumendo il prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza del prezzo di acquisto, il prezzo di costo, determinati nel momento di effettuazione dell'operazione<sup>4</sup>.

### **Il divieto di rimborso dell'Iva per i soggetti non stabiliti nello Stato membro in cui sono stati effettuati gli acquisti e le importazioni**

L'ulteriore questione affrontata dalla Corte riguarda la possibilità, per lo Stato membro in cui il soggetto ivi non stabilito ha effettuato acquisti o importazioni di beni e servizi, di escludere il rimborso disciplinato dalla Direttiva 2008/9/CE per il solo motivo che tale soggetto passivo è o avrebbe dovuto essere identificato ai fini Iva nello Stato membro di rimborso.

La modalità di restituzione dell'imposta, mediante detrazione o mediante rimborso, dipende dal luogo in cui è stabilito il soggetto passivo.

L'[articolo 170](#), Direttiva 2006/112/CE, alle condizioni da esso stabilite, riconosce infatti il diritto di rimborso al:

*“soggetto passivo che, ai sensi... dell'articolo 2, punto 1, e dell'articolo 3, Direttiva 2008/9/CE, non è stabilito nello Stato membro in cui effettua acquisti di beni e servizi o importazioni di beni gravati da Iva”.*

In proposito, in conformità all'[articolo 3](#), Direttiva 2008/9/CE, i soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ai sensi dell'[articolo 2](#), punto 1, della stessa Direttiva, hanno diritto al rimborso al ricorrere di una duplice condizione, essendo richiesto:

- in primo luogo, ai sensi dell'articolo 3, lettera a), Direttiva 2008/9/CE, che, nel periodo di riferimento, il soggetto passivo non abbia avuto nello Stato membro di rimborso né la sede della propria attività economica né una stabile organizzazione, né tantomeno il domicilio o la residenza abituale;
- in secondo luogo, ai sensi dell'articolo 3, lettera b), Direttiva 2008/9/CE, che, nel medesimo periodo di riferimento, il soggetto passivo non abbia effettuato cessioni di beni o prestazioni di

<sup>4</sup> Cfr. articolo 83, Direttiva 2006/112/CE.

servizi territorialmente rilevanti nello Stato membro di rimborso, fatta eccezione per alcune specifiche operazioni.

Come osservato dalla Corte:

*“né l’articolo 170, Direttiva Iva, né l’articolo 3, Direttiva 2008/9, né alcun’altra disposizione di tali direttive subordinano il diritto per un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro di ottenere il rimborso dell’Iva a un qualsivoglia requisito formale relativo all’assenza di identificazione ai fini dell’Iva o all’assenza dell’obbligo di identificazione ai fini dell’Iva nello Stato membro di rimborso”.*

Con la conseguenza:

*“che uno Stato membro non può, in forza del suo diritto nazionale, negare a un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro il diritto al rimborso dell’Iva per il solo motivo che tale soggetto passivo è o dovrebbe essere identificato ai fini dell’Iva nel primo Stato membro, anche qualora tale soggetto passivo soddisfi le condizioni cumulative di cui all’articolo 3, Direttiva 2008/9”.*

Tale conclusione, allineata alle indicazioni già rese dalla giurisprudenza comunitaria<sup>5</sup>, implica, nel caso di specie, che la CHEP abbia diritto al rimborso di cui alla Direttiva 2008/9/CE anche nell’ipotesi in cui avrebbe dovuto identificarsi ai fini Iva in Romania per i trasferimenti di *pallet* provenienti dal Belgio o da altri Stati membri, siccome il divieto di rimborso presuppone che il richiedente sia stabilito nello Stato membro in cui ha effettuato gli acquisti o le importazioni e non, come nella fattispecie, semplicemente identificato o tenuto a identificarsi agli effetti dell’imposta.

### Disciplina italiana in tema di rimborso Iva per i soggetti non stabiliti

La disciplina nazionale in materia presenta alcuni profili di incompatibilità sul piano comunitario. In primo luogo, l’[articolo 38-bis2](#), comma 1, D.P.R. 633/1972 prevede che il rimborso è precluso nei confronti degli operatori comunitari che, nel periodo di rimborso, disponevano di una stabile organizzazione in Italia.

Tale divieto, confermato dall’Amministrazione finanziaria<sup>6</sup>, si pone in contrasto con le indicazioni della giurisprudenza comunitaria, che ammette il rimborso se, per mezzo della stabile organizzazione, non sono state effettuate operazioni attive imponibili nello Stato membro di

<sup>5</sup> Cfr. Corte di Giustizia UE, causa C-323/12 del 6 febbraio 2014.

<sup>6</sup> Cfr. [risoluzione n. 108/E/2011](#).

rimborso<sup>7</sup>, come del resto prevede l'[articolo 3](#), lettera a), Direttiva 2008/9/CE, nel riconoscere il diritto alla restituzione dell'imposta se il richiedente, nello Stato membro di rimborso, non possiede una stabile organizzazione dalla quale sono effettuate operazioni commerciali.

In secondo luogo, l'identificazione ai fini Iva in Italia del soggetto non residente non preclude il rimborso anche se l'Agenzia delle entrate, nelle *faq* pubblicate sul proprio sito *internet*, ha fornito una diversa indicazione.

Nell'attuale disciplina, il rimborso può essere negato solo se il soggetto non residente si è avvalso della posizione Iva italiana per effettuare operazioni attive diverse da quelle espressamente consentite ai sensi dell'[articolo 38-bis2](#), comma 1, D.P.R. 633/1972<sup>8</sup>, dovendosi invece escludere che la mera identificazione possa precludere il rimborso, come confermato dalla giurisprudenza comunitaria sopra richiamata.

## SCHEDA DI SINTESI

Con la sentenza resa nella causa C-242/19 dell'11 giugno 2020, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea si è pronunciata in merito a una duplice questione, riguardante:

- da un lato, le condizioni per beneficiare della sospensione dell'Iva per i trasferimenti intracomunitari di beni effettuati in dipendenza di una prestazione di servizi resa dal soggetto passivo nello Stato membro di destinazione dei beni;
- dall'altro, la possibilità, per il soggetto passivo di uno Stato membro, di chiedere il rimborso dell'Iva assolta in un altro Stato membro nell'ipotesi in cui egli sia ivi identificato o tenuto a identificarsi ai fini dell'Iva.



Affinché il trasferimento di un bene in esecuzione di una prestazione di servizi non configuri una cessione intracomunitaria "per assimilazione" devono risultare soddisfatte 2 condizioni, essendo richiesto, allo stesso tempo, che:

- l'utilizzazione, nello Stato membro di destinazione, del bene spedito o trasportato sia temporanea;
- il bene sia stato spedito o trasportato dallo Stato membro in cui il soggetto passivo è stabilito.



Sull'utilizzo temporaneo del bene nell'ambito della prestazione si è pronunciata l'Amministrazione finanziaria, ritenendo che possa farsi utile riferimento alla durata di 24 mesi prevista per definire la durata dell'ammissione temporanea in esenzione totale dai dazi

<sup>7</sup> Cfr. sentenza cause C-318/11 e C-319/11 del 25 ottobre 2012, e causa C-244/08 del 16 luglio 2009.

<sup>8</sup> In tal senso, si veda anche la circolare Assonime n. 29/2010, (§ 2.2).



doganali, che costituisce una ulteriore fattispecie di esclusione dell'assimilazione delle cessioni intracomunitarie e degli acquisti intracomunitari ai sensi degli articoli 41, comma 3, e 38, comma 5, lettera a), D.L. 331/1993, laddove contemplano l'ipotesi del trasferimento di beni che, se importati, beneficerebbero dell'ammissione temporanea in totale esenzione dai dazi doganali.



Ai sensi dell'articolo 3, Direttiva 2008/9/CE, i soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso hanno diritto al rimborso al ricorrere di una duplice condizione, essendo richiesto:

- in primo luogo, che, nel periodo di riferimento, il soggetto passivo non abbia avuto nello Stato membro di rimborso né la sede della propria attività economica né una stabile organizzazione, né tantomeno il domicilio o la residenza abituale;
- in secondo luogo, che, nel medesimo periodo di riferimento, il soggetto passivo non abbia effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi territorialmente rilevanti nello Stato membro di rimborso, fatta eccezione per alcune specifiche operazioni.



Il divieto di rimborso presuppone che il richiedente sia stabilito nello Stato membro in cui ha effettuato gli acquisti o le importazioni e non, come nella fattispecie, semplicemente identificato o tenuto a identificarsi agli effetti dell'imposta.



Questa conclusione mette ulteriormente in luce l'illegittimità delle indicazioni rese dalla prassi amministrativa in merito all'applicazione dell'articolo 38-bis2, comma 1, D.P.R. 633/1972.

## La circolare tributaria n. 33/2020

# Proroga al 1° settembre 2021 delle misure di allerta previste dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza

di Giuseppe Rodighiero – commissione formazione UGDCEC di Vicenza

## Premessa

Con l'[articolo 5](#), D.L. 23/2020 (c.d. Decreto Liquidità) è stato modificato l'[articolo 389](#), D.Lgs. 14/2019 rubricato Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, differendo l'entrata in vigore del Codice stesso al 1° settembre 2021.

Ciò significa che gli obblighi di segnalazione all'Organo amministrativo e all'Ocri (Organismo di composizione della crisi d'impresa), da parte dei sindaci, revisori legali e creditori pubblici qualificati (Agenzia delle entrate, Inps, Agenti della riscossione) in presenza di fondati indizi della crisi, slittano dal 15 febbraio 2021 (data stabilita dal D.L. 9/2020, c.d. Decreto Cura Italia) a circa 6 mesi e mezzo dopo.

Una misura che ragionevolmente vuole rendere operativo il sistema di misure d'allerta esterne, **volte a far emergere anticipatamente lo stato di crisi delle imprese** per scongiurare la probabile insolvenza, in uno scenario maggiormente stabile rispetto a quello interessato dall'emergenza sanitaria ancora in corso.

Quindi, c'è ancora tempo per approfondire quando e come i sindaci dovranno intervenire nella fase preliminare della crisi attraverso le misure di allerta.

## Le segnalazioni degli organi di controllo societari

Nello specifico, per il combinato disposto degli articoli [13](#) e [14](#) del Codice della crisi, per sindaci, revisori legali e società di revisione è previsto l'obbligo di segnalazione immediata all'organo amministrativo della presenza di fondati indizi della crisi riconducibili all'insostenibilità dell'indebitamento nei successivi 6 mesi, al venir meno del presupposto della continuità aziendale e/o alla presenza di debiti scaduti in maniera reiterata e significativa.

Detta segnalazione dovrà essere effettuata “*senza indugio*” anche all’OCRI qualora l’organo amministrativo non abbia riferito su quanto richiesto, oppure lo abbia fatto in maniera inadeguata, come pure nei successivi 60 giorni dalla segnalazione non abbia presentato a mezzo ricorso domanda di apertura di una delle procedure previste dal Codice della crisi o non abbia comunque attuato le misure ritenute necessarie per superare lo stato di crisi al momento reversibile.

Per gli organi di controllo societari, ai sensi dell’[articolo 14](#), comma 3 del Codice della crisi, detta segnalazione è:

*“causa di esonero dalla responsabilità solidale per le conseguenze pregiudizievoli delle omissioni o azioni successivamente poste in essere dall’organo amministrativo, che non siano conseguenza diretta di decisioni assunte prima della segnalazione”.*

Il discrimine tra segnalare o meno è la presunzione dello stato di crisi dell’impresa rilevabile attraverso appositi indicatori.

Nello specifico, il patrimonio netto è il primo indicatore della crisi a dover essere monitorato: la segnalazione in commento deve avvenire quando il patrimonio netto risulta essere negativo o comunque inferiore rispetto al minimo *ex lege*.

Se il patrimonio netto non è inferiore ai minimi di legge, assume rilevanza segnaletica per evidenziare la “*sostenibilità dei debiti*” il DSCR (*Debt service cover ratio*) a 6 mesi, la costruzione del quale è da rinvenire nel documento, elaborato ai sensi l’[articolo 13](#), comma 2 del Codice della crisi dal Cndcec, datato 20 ottobre 2019 e intitolato “*Crisi d’impresa gli indici d’allerta*”, che, a oggi, deve ancora essere approvato con Decreto Mise.

Il documento citato delucida 2 approcci per la determinazione di detto indice finanziario prospettico.

Una prima modalità di determinazione è data dal rapporto tra le seguenti 2 grandezze:

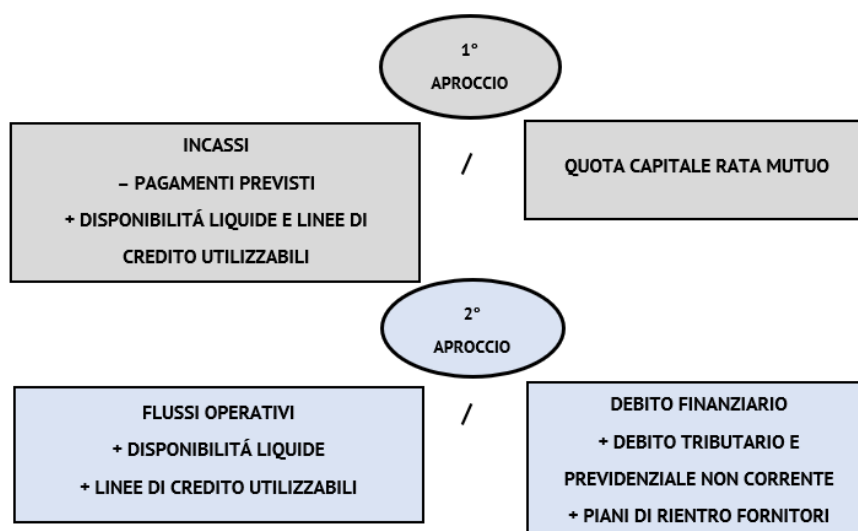
1. al numeratore la differenza tra incassi e pagamenti, sommata alle disponibilità liquide, alle aperture di credito in c/c e ai fidi per smobilizzo crediti ancora disponibili;
2. al denominatore la sola quota capitale dei debiti finanziari.

Una seconda modalità, invece, prevede il rapporto tra:

- a) il flusso finanziario derivante dall’attività operativa applicando il metodo indiretto descritto nel Principio contabile Oic 10 (dall’utile o dalla perdita si sottraggono le componenti reddituali non monetarie della gestione operativa) sommato alle disponibilità liquide, alle aperture di credito in c/c e ai fidi per smobilizzo crediti ancora disponibili;

b) il servizio del debito finanziario, i debiti fiscali e contributivi non correnti (in particolare quindi quelli scaduti nei termini *ex lege* e che sono oggetto di rateizzazione nei 6 mesi successivi), i debiti verso fornitori scaduti e oggetto di rateizzazione o saldo nei 6 mesi seguenti.

Un DSCR inferiore a 1 costituisce un fondato indizio della crisi in ragione del fatto che il servizio del debito risulta superiore ai flussi di cassa attesi.









Ma l'esistenza di fondati indizi della crisi potrà essere rilevata effettuando anche un'ulteriore valutazione d'insieme di 5 indici elaborati dal Cndcec, così come richiesto dall'[articolo 13](#), comma 2 del Codice della crisi, rispetto ai quali l'organo di controllo dovrà verificare il non superamento di talune soglie di allerta, diverse per ciascuno dei 10 settori di attività indicati nel citato documento (cfr. *ut supra*), valutando al contempo le cause e il significato dei segnali provenienti dal complesso degli indici. Nello specifico, per individuare un livello di crisi rilevante ai fini della segnalazione, vengono individuati come indicatori il rapporto tra gli oneri finanziari sui ricavi (voci A.1 ed A.3 del Conto economico), il patrimonio netto rispetto ai debiti totali (voci D ed E del passivo di Stato patrimoniale), il rapporto tra attività e passività a breve termine, la somma del debito tributario e di quello previdenziale (voci D.12 e D.13 del passivo di Stato patrimoniale) rispetto al totale dell'attivo, nonché il rapporto tra *cash flow* e il totale dell'attivo.

Altresì, il citato documento elenca una serie di indici che trovano applicazione anche per quelle imprese che, stante la loro tipicità, sono costituite da meno di 2 anni, sono in liquidazione, risultano iscritte alla sezione speciale del Registro Imprese come *start-up* innovative, sono cooperative o enti consorziati.

D'altra parte, anche in assenza di segnali della crisi provenienti dagli indicatori richiamati, possono appurarsi fondati indizi della crisi nelle circostanze ove vi sia pregiudizio alle "*prospettive di continuità aziendale per l'esercizio in corso*" (cfr. articolo 13, comma 1 del Codice della Crisi), quindi ove l'impresa

non sia più in grado di continuare a svolgere normalmente la propria attività in futuro, *rectius* quando si riscontra l'incapacità di far fronte alle proprie obbligazioni nel corso della normale attività.

Altresì, il Legislatore riconosce la capacità segnaletica e predittiva della crisi all'evidenza di "*ritardi nei pagamenti reiterati e significativi*", riconducibili al superamento della metà del totale delle retribuzioni del mese di riferimento da parte dei debiti per salari e stipendi scaduti da più di 60 giorni, oppure a quando i debiti verso fornitori scaduti da più di 120 giorni superano il totale dei debiti verso fornitori non scaduti (cfr. ultimo periodo dell'[articolo 13](#), comma 1 del Codice della crisi che rinvia all'[articolo 24](#), comma 1).

a) 1	b) Se patrimonio netto < zero, oppure inferiore a minimo <i>ex lege</i>	
c)	d) 	
e) 2	f) DSCR < 1	
g)	h) 	
i) 3	j) Superamento delle soglie degli indici di allerta	
k)	l) 	
m) 4	n) Ritardi nei pagamenti reiterati e significativi	
o)	p) 	
q) 5	r) Assenza prospettive di continuità aziendale	
s)	t) 	u) 
v)	w) Obbligo di segnalazione	x) Non fanno nulla

È opportuno evidenziare, però, che l'elencazione di tali indici non è tassativa, infatti, l'articolo 13, comma 3 del Codice della crisi ammette una deroga qualora l'impresa non ritenesse adeguati gli indici elaborati dal Cndcec, stante la specificità delle caratteristiche della medesima.

In tal caso, il disposto normativo in parola consente di indicarne degli altri, motivando la scelta di derogare agli indici elaborati dal Cndcec in Nota integrativa, alla quale dovrà essere allegata un'attestazione di un professionista indipendente in merito all'adeguatezza degli indici prescelti.

In tal maniera la possibilità di utilizzare gli indici ritenuti idonei, in luogo di tutti o di parte di quelli elaborati dal Cndcec, avverrà a partire dall'esercizio successivo.

## Aspettando il 1° settembre 2021

Dal 14 febbraio 2019, data della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, è passato quasi un anno e mezzo e tarda ancora a entrare in pieno funzionamento un sistema di allerta che è certamente d'ausilio alle imprese nell'intercettare precocemente la crisi, onde evitare essa possa sfociare in insolvenza.

Sebbene travagliata, quindi, la definitiva operatività di queste misure preventive, visti i differimenti della loro entrata in vigore succedutisi nel tempo, è bene non sottovalutarne la portata, quindi l'impatto che essa avrà fra non molto.

Peraltro, l'importanza di comprendere come si potrebbe sviluppare nei prossimi anni l'impatto sulle imprese di queste misure d'allerta, viepiù dipenderà da come reagirà l'economia alle conseguenze dell'emergenza sanitaria in corso.

In tal senso, per esempio, se nei prossimi mesi/anni dovessero aumentare costantemente (o mantenersi sopra soglie elevate) i tempi di incasso (con conseguente aumento dei crediti commerciali) e i tempi di pagamento dei fornitori (con conseguente aumento dei debiti commerciali), a parità di giacenze di magazzino, il ciclo del circolante potrebbe dilatarsi, con conseguente fabbisogno di circolante da finanziare con affidamenti bancari, in particolare a breve termine.

Ma un possibile deterioramento generale del credito concesso dalle banche, che gioco forza comporterebbe un conseguente maggiore accantonamento di patrimonio di vigilanza da parte delle stesse, potrebbe portare a una "stretta" sulle concessioni di affidamenti bancari, a fronte di un aumento delle maggiori esigenze di liquidità del sistema.

Quindi, le minori linee di credito disponibili che possono essere usate nell'orizzonte temporale di riferimento, l'incidenza del circolante sulle *performance* aziendali, la mutata sostenibilità del *leverage*, possono incidere negativamente sul calcolo di quegli indicatori che si basano sui dati prospettici (vedi il D.S.C.R.) e sui dati di bilancio a consuntivo, oppure addirittura sulla perdita di capitale.

Sicuramente ciò sarà spunto di riflessione ben prima del 1° settembre 2021.

### SCHEDA DI SINTESI

Con l'articolo 5, D.L. 23/2020 (c.d. Decreto Liquidità) è stato modificato l'articolo 389, D.Lgs. 14/2019 rubricato Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, differendo l'entrata in vigore del Codice stesso al 1° settembre 2021.



Nello specifico, è previsto l'obbligo di segnalazione immediata all'organo amministrativo della presenza di fondati indizi della crisi riconducibili all'insostenibilità dell'indebitamento nei successivi 6 mesi, al venir meno del presupposto della continuità aziendale e/o alla presenza di debiti scaduti in maniera reiterata e significativa.



Il discrimine tra segnalare o meno è la presunzione dello stato di crisi dell'impresa rilevabile attraverso appositi indicatori.

Nello specifico, il patrimonio netto è il primo indicatore della crisi a dover essere monitorato



L'esistenza di fondati indizi della crisi potrà essere rilevata effettuando anche un'ulteriore valutazione d'insieme di 5 indici elaborati dal Cndcec.




L'elencazione di tali indici non è tassativa, infatti, l'articolo 13, comma 3 del Codice della crisi ammette una deroga qualora l'impresa non ritenesse adeguati gli indici elaborati dal Cndcec, stante la specificità delle caratteristiche della medesima.



Superbonus 110%	
Detrazione del 110% sulle spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021, da ripartire in 5 quote annuali, per specifici interventi di efficienza energetica, antisismici, di installazione di impianti fotovoltaici e di infrastrutture per la ricarica dei veicoli elettrici ( <a href="#">articolo 119</a> , D.L. 34/2020 - Decreto Rilancio)	➔ Normativa e prassi: <a href="#">articolo 119</a> , D.L. 34/2020, <a href="#">circolare n. 24/E/2020</a> , guida AE Superbonus 110%

1. Beneficiari
Condomini
Persone fisiche al di fuori dell'esercizio di impresa/arte/professione su massimo 2 unità immobiliari
IACP
Cooperative di abitazione a proprietà indivisa
Organizzazioni non lucrative di utilità sociale, di volontariato, di promozione sociale
Asd e Ssd limitatamente ai lavori destinati a solo immobili (o parte) adibiti a spogliatoi

2. Titolo
Proprietari o nudi proprietari
Titolari di un diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione o superficie)
Locatari o comodatari
Familiari conviventi
Promissario acquirente

3. Ambito oggettivo		
Il Superbonus spetta per specifici interventi detti "trainanti" e per interventi "trainati", ossia realizzati congiuntamente ai trainanti		
Interventi trainanti		
<b>1. Cappotto termico:</b> interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali e orizzontali sull'involucro dell'edificio con un'incidenza > al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio		
Spesa max: 50.000 per edifici unifamiliari o pluri ma con accesso autonomo	Spesa max: 30.000 x N. di unità del condominio (da 9 unità in su)	Spesa max: 40.000 x N. di unità del condominio (da 2 a 8 unità)
<b>2. Sostituzione di impianti di climatizzazione invernale (caldaie):</b> con impianti di riscaldamento (per i condomini: riscaldamento centralizzato), raffrescamento, o fornitura di acqua calda sanitaria a pompa di calore ANCHE ABBINATI all'installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo (spesa MAX 48.000) o impianti di microgenerazione. Tali interventi possono essere effettuati su parti comuni di condomini o su edifici unifamiliari o pluri ma con accesso autonomo		
Spesa max: 30.000 per edifici unifamiliari o pluri ma con accesso autonomo	Spesa max: 20.000 x N. di unità del condominio (fino a 8 unità)	Spesa max: 15.000 x N. di unità del condominio (da 9 unità in su)
<b>3. Interventi Sisma-Bonus:</b> interventi antisismici su edifici ubicati nelle zone 1, 2 o 3, di cui all' <a href="#">articolo 16</a> , D.L. 63/2013 commi da 1-bis a 1-septies		
Spesa max: 96.000		
Interventi trainati		<i>Le spese per gli interventi trainati devono essere sostenute tra data inizio e data fine lavori degli interventi trainanti</i>
1. Tutti gli interventi di efficienza energetica di cui all' <a href="#">articolo 14</a> , D.L. 63/2013 (c.d. Ecobonus) (trainanti: 1 e 2)		
2. Installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica (ed eventuali integrati sistemi di accumulo). Ammontare spesa max 48.000. (trainanti: 1, 2 o 3)		
3. Installazione di colonnine per la ricarica di veicoli elettrici. Spesa max: 3.000 euro (trainanti: 1 o 2)		
Gli interventi trainanti e trainati devono assicurare nel loro complesso il miglioramento di almeno 2 classi energetiche o, se non è possibile, il conseguimento della classe energetica più alta		

4. Dove realizzare gli interventi
Su parti comuni di condomini
Su edifici residenziali unifamiliari e pertinenze
Su unità immobiliari residenziali indipendenti con accesso/i autonomi all'interno di edifici plurifamiliari
Singole unità (appartamenti) del condominio (ma solo per interventi trainanti)
Escluse dal Superbonus: A/1, A/8, A/9
<b>Esclusi interventi su immobili utilizzati per lo svolgimento di attività d'impresa, arte e professione</b>
Gli immobili devono essere esistenti, e non in fase di nuova costruzione

## La circolare tributaria n. 33/2020

# Per gli studi associati la restituzione del beneficio può avvenire senza applicazione delle sanzioni

di Centro studi tributari

## Il caso

Mario Rossi e Luca Bianchi svolgono la propria attività di avvocati tramite lo studio associato Rossi e Bianchi.

In data 5 luglio hanno presentato attraverso il proprio consulente l'istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto e in data 12 luglio hanno ricevuto l'accredito della corrispondente somma. Con la [circolare n. 22/E/2020](#) si è appreso che il contributo non spettava.

Si chiede quali siano le modalità per restituire quanto ricevuto e se debbano o meno essere applicate le sanzioni.

## La soluzione

A favore delle imprese dei professionisti che hanno subito una contrazione di fatturato a seguito del *lockdown* di questa primavera, il Decreto Rilancio (in particolare si tratta dell'[articolo 25](#), D.L. 34/2020) ha previsto l'erogazione di un contributo a fondo perduto, commisurato alla riduzione del fatturato totalizzato nel mese di aprile 2020 rispetto al mese di aprile 2019.

Il primo requisito che occorre verificare era di tipo dimensionale, in quanto era necessario aver dichiarato nel corso del 2019 un ammontare di ricavi o compensi non superiore al limite di 5 milioni di euro.

L'ammontare del contributo a fondo perduto era determinato applicando una percentuale alla differenza tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 e l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019. In particolare, il Legislatore ha previsto le seguenti percentuali:

- il 20% se i ricavi o compensi sono stati minori o uguali a 400.000 euro;
- il 15% se i ricavi sono stati superiori a 400.000 euro e minori o uguali a 1.000.000 di euro;

– il 10% se i ricavi sono stati superiori a 1.000.000 di euro e minori o uguali a 5.000.000 di euro.

La percentuale applicabile è stabilita in relazione ai ricavi o compensi relativi al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 19 maggio 2020, ovvero la data di entrata in vigore del Decreto Rilancio, che per i soggetti aventi il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare è il 2019. Il *bonus* era richiedibile sino al 13 agosto scorso, ma successivamente a tale data rimangono i problemi legati alle modalità (e alle conseguenze) con le quali procedere a una eventuale restituzione di quanto indebitamente ottenuto.

Sul tema del *bonus* si è espressa dapprima la [circolare n. 15/E/2020](#) e successivamente la [circolare n. 22/E/2020](#).

Tema delicato esaminato in quest'ultimo documento è quello relativo alle associazioni professionali. Sul punto infatti ci si era chiesti se, gli studi associati composti da professionisti iscritti alle casse di previdenza siano o meno inclusi dell'ambito soggettivo di applicazione del contributo.

Come chiarito nella circolare n. 15/E/2020, non sono inclusi tra i fruitori del contributo i professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria di cui ai D.Lgs. 509/1994 e 103/1996. Ne consegue che, secondo l'Agenzia delle entrate, come affermato nella circolare n. 22/E/2020, gli studi associati composti da tali soggetti, non acquisendo propria autonomia giuridica rispetto ai singoli soggetti, restano parimenti esclusi.

In tema di restituzione del beneficio, con [provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 giugno 2020](#) sono state approvate le modalità attuative per il riconoscimento del contributo a fondo perduto.

In particolare, al § 6.1 del richiamato provvedimento è stabilito che:

- le somme dovute a titolo di restituzione del contributo erogato non spettante, sono restituite con applicazione di interessi e sanzioni;
- il soggetto che ha percepito il contributo in tutto o in parte non spettante, anche a seguito di rinuncia, può regolarizzare l'indebita percezione restituendo spontaneamente il contributo e i relativi interessi, con le modalità di cui al punto precedente, versando le relative sanzioni mediante applicazione del ravvedimento operoso.

Con la [risoluzione n. 37/E/2020](#) sono stati istituiti i codici tributo per consentire il versamento spontaneo del contributo non spettante tramite il modello “F24 Versamenti con elementi identificativi” (c.d. F24 ELIDE):

- “8077” denominato “Contributo a fondo perduto – Restituzione spontanea - CAPITALE – articolo 25 decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34”;

- “8078” denominato “Contributo a fondo perduto – Restituzione spontanea - INTERESSI – articolo 25 decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34”;
- “8079” denominato “Contributo a fondo perduto – Restituzione spontanea - SANZIONE – articolo 25 decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34”.

Inoltre è precisato che nella sezione “ERARIO ED ALTRO”, sono indicati:

- nel campo “tipo”, la lettera “R”;
- nel campo “elementi identificativi”, nessun valore;
- nel campo “codice”, uno dei codici tributo istituiti con la [risoluzione n. 37/E/2020](#);
- nel campo “anno di riferimento”, l’anno in cui è stato percepito il contributo, nel formato “AAAA”;
- nel campo “importi a debito versati”, l’importo del contributo a fondo perduto da restituire, ovvero l’importo della sanzione e degli interessi, in base al codice tributo indicato.

Nella [circolare n. 15/E/2020](#) l’Agenzia delle entrate ha precisato che non si applicano le sanzioni in misura corrispondente a quelle previste dall’[articolo 13](#), comma 5, D.Lgs. 471/1997 (“Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi”) se è presentata una rinuncia prima che il contributo venga accreditato sul conto corrente bancario o postale.

Parimenti, non saranno dovute le predette sanzioni anche nel caso in cui la rinuncia presentata riporti una data di protocollazione anteriore alla data di accredito del contributo.

In tal caso il soggetto che ha percepito il contributo non spettante restituirà tempestivamente il contributo e i relativi interessi.

Di conseguenza, se l’accredito fosse avvenuto prima della presentazione dell’istanza contenente la rinuncia occorrerebbe versare le sanzioni in sede di restituzione (seppur con l’applicazione delle riduzioni).

In tema di restituzione interviene anche la successiva [circolare n. 25/E/2020](#) ricordando che con [provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate del 10 giugno 2020](#), sono state approvate le modalità attuative per il riconoscimento del contributo a fondo perduto di cui [articolo 25](#), comma 1, D.L. 34/2020. In particolare, al § 3.6 è stato previsto che:

«A seguito della presentazione dell’Istanza è rilasciata una prima ricevuta che ne attesta la presa in carico, ai fini della successiva elaborazione, ovvero lo scarto a seguito dei controlli formali dei dati in essa contenuti. Entro 7 giorni lavorativi dalla data della ricevuta di presa in carico è rilasciata una seconda ricevuta che attesta l’accoglimento dell’istanza ai fini del pagamento ovvero lo scarto dell’Istanza, in tale ultimo caso con indicazione dei motivi del rigetto. Nel caso in cui l’Istanza sia stata

*accolta ai fini del pagamento non è possibile trasmettere ulteriori istanze, mentre è consentita la presentazione di una rinuncia di cui al punto 3.5».*

In tale documento viene ricordato come, in applicazione di quanto disposto dall'[articolo 10](#), comma 3, L. 212/2000 (Statuto per i diritti del contribuente), secondo cui «3. *Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria*» non saranno dovute le sanzioni anche nel caso in cui il contribuente, che abbia già fruito del contributo qui in esame, solo a seguito della pubblicazione dei chiarimenti contenuti nella [circolare n. 22/E/2020](#), conosca di avere assunto un comportamento non coerente con i chiarimenti forniti con il menzionato documento di prassi.

Il caso degli studi associati è proprio uno di questi.

Pertanto, qualora lo studio associato professionale abbia ricevuto il contributo prima della pubblicazione della circolare n. 22/E/2020, potrà procedere alla restituzione senza applicazione delle sanzioni, con le modalità in precedenza ricordate.

## La circolare tributaria n. 33/2020

# Principali scadenze dal 1° al 15 settembre 2020

*Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.*

*Si ricorda inoltre che con il D.P.C.M. 27 giugno 2020 è stata disposta, per i soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli Isa e che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun indice, dal corrispondente decreto di approvazione o revisione, la proroga al 20 luglio 2020, del termine per effettuare i versamenti derivanti dalla dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2019 e il versamento del primo acconto per il periodo d'imposta 2020 (versamenti originariamente in scadenza il 30 giugno 2020).*

## Martedì 15 settembre

### Registrazioni contabili

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

### Fatturazione differita

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

### Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

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

# **Euroconference** **NEWS**

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

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

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

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



#### **EDITORE E PROPRIETARIO**

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

#### **DIRETTORE RESPONSABILE**

Fabio Garrini

#### **DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO**

Fabio Garrini

#### **COMITATO DI REDAZIONE**

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

#### **COLLABORATORI ESTERNI**

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

#### **REDAZIONE**

Milena Martini e Chiara Ridolfi

#### **SERVIZIO CLIENTI**

Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:  
circulari@euroconference.it

#### **SITO INTERNET**

Per informazioni e ordini:  
[www.euroconference.it/editoria](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.