

STUDIO PIZZIGONI

CONSULENZA LEGALE – FISCALE – SOCIETARIA

CIRCOLARE MENSILE

Bergamo, 17 maggio 2020

→ **DOTT. PAOLO PIZZIGONI**
DOTT. GUIDO PIZZIGONI

CIRCOLARE MENSILE DEL MESE DI MAGGIO

Informative e news per la clientela dello studio

Le <i>news</i> di maggio	pag. 2
Acconto Imu 2020	pag. 4
La compilazione della dichiarazione Irap per i piccoli contribuenti	pag. 9
Emergenza Covid-19: rinviata l'applicazione delle specifiche tecniche per la fatturazione elettronica	pag. 13
Disponibile il portale Enea per la comunicazione degli interventi terminati nel 2020	pag. 16
Tassata la sopravvenienza attiva per l'acquisto del credito corrispondente alla detrazione fiscale	pag. 17
Agevolazione prima casa: acquisto di nuova unità immobiliare adiacente a quella già posseduta	pag. 20

Le procedure amministrative e contabili in azienda

Il ravvedimento operoso	pag. 22
-------------------------	---------

Scadenze

Principali scadenze dal 16 maggio al 15 giugno 2020	pag. 26
---	---------

ABI – DECRETO LIQUIDITÀ

Pubblicate le modalità di attivazione del Fondo di Garanzia per le pmi e della Garanzia Sace

La Commissione Europea ha approvato l'autorizzazione prevista dal D.L. 23/2020 necessaria per la piena operatività delle misure previste dall'articolo 1 (garanzia Sace) e dall'articolo 13 (Fondo di Garanzia per le pmi) del D.L. 23/2020 (circolare Abi n. 707 del 14/04/2020). Successivamente l'Associazione Bancaria Italiana ha pubblicato molte altre circolari (tra cui si evidenziano le n. 723, n. 766 e n. 790) in cui sono state date indicazioni agli istituti di credito utili all'attivazione delle due tipologie di garanzia previste (Sace e Fondo di Garanzia per le pmi). Per quanto riguarda la garanzia Sace, è stato pubblicato un simulatore al [link https://www.sacesimest.it/coronavirus/garanzia-italia/simulatore-garanzia-italia](https://www.sacesimest.it/coronavirus/garanzia-italia/simulatore-garanzia-italia) in cui inserendo i dati economici e finanziari relativi al bilancio 2019 è possibile ottenere una prima indicazione dell'importo massimo richiedibile con la garanzia dello Stato italiano. La sezione del sito dell'Abi in cui sono pubblicate tutte le circolari e i moduli per richiedere o sospendere i finanziamenti (anche dei mutui dei privati in presenza delle condizioni richieste) è disponibile al [link https://www.abi.it/Pagine/Mercati/Crediti/Credito-alle-imprese/COVID-19-%20Misure%20per%20le%20imprese/COVID-19--Misure-per-le-imprese.aspx](https://www.abi.it/Pagine/Mercati/Crediti/Credito-alle-imprese/COVID-19-%20Misure%20per%20le%20imprese/COVID-19--Misure-per-le-imprese.aspx).

(Associazione Bancaria Italiana, circolari, 04/2020)

NUOVA SABATINI

Proroga del termine per la conclusione degli investimenti e per gli adempimenti successivi

Per effetto dell'emergenza epidemiologica, molte imprese che beneficiano dell'agevolazione Nuova Sabatini stanno incontrando difficoltà a realizzare gli investimenti pianificati entro il termine di 12 mesi dalla stipula del contratto di finanziamento. Per tale ragione il Mise concede una proroga di 6 mesi per gli investimenti per i quali il termine di 12 mesi includa almeno un giorno dell'arco temporale tra il 23 febbraio 2020 e il 15 maggio 2020. Sono previste proroghe anche per la stipula dei contratti di finanziamento già concessi e dei termini di trasmissione della Dichiarazione ultimazione investimento (DUI) e della Richiesta unica di erogazione (RU).

(Ministero dello sviluppo economico, circolare n. 127757, 29/04/2020)

REVERSE CHARGE

Applicazione del regime di inversione contabile ai sensi dell'articolo 17, comma 6, lettera a), D.P.R. 633/1972

L'Agenzia delle entrate ha confermato che l'applicazione del *reverse charge* da parte dei soggetti subappaltatori nel settore edile necessita dell'esistenza di un contratto d'appalto e di un rapporto di subappalto. Nel caso specifico, si è in presenza di un contratto continuativo di cooperazione che consente all'affidatario di far eseguire a terzi le prestazioni oggetto di un contratto di appalto pubblico senza dovere fare rispettare i limiti e le condizioni previsti dal Codice degli appalti pubblici per il contratto di subappalto. Viene chiarito che le prestazioni oggetto del contratto continuativo



di cooperazione coincidono con quelle del contratto principale di appalto e, pertanto, l'Agenzia delle entrate ritiene applicabile il regime di inversione contabile anche alle prestazioni oggetto del contratto continuativo di cooperazione.

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello n.104, 14/04/2020)

ISA

Individuati i livelli di affidabilità per il 2019 cui sono riconosciuti i benefici premiali

L'Agenzia delle entrate ha determinato i punteggi di affidabilità derivanti dall'applicazione degli Isa per il periodo di imposta 2019 che consentono:

- l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per l'utilizzo in compensazione o il rimborso di determinati crediti fiscali;
- l'esclusione dall'applicazione della disciplina delle società non operative;
- l'esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici;
- l'anticipazione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento;
- l'esclusione dalla determinazione sintetica del reddito a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato.

Inoltre, è stato modificato il provvedimento n. 27762 del 31 gennaio 2020 prevedendo che i soggetti partecipanti a un gruppo Iva, ancorché esclusi dall'applicazione degli Isa, sono tenuti alla compilazione dei relativi modelli ai fini della sola acquisizione dati.

(Agenzia delle entrate, provvedimento n. 183037, 30/04/2020)

BANDO IMPRESA SICURA

Dall'11 maggio 2020 le istanze di rimborso delle spese sostenute per l'acquisto di DPI

Ai sensi dell'articolo 43, D.L. 18/2020 Invitalia ha attivato il bando Impresa Sicura che consente di ottenere il rimborso delle spese sostenute dalle aziende per l'acquisto di dispositivi e altri strumenti di protezione individuale finalizzati al contenimento e al contrasto dell'emergenza Covid-19. Impresa Sicura rimborsa l'acquisto di: mascherine filtranti, chirurgiche, FFP1, FFP2 e FFP3; guanti in lattice, in vinile e in nitrile; dispositivi per protezione oculare; indumenti di protezione quali tute e/o camici; calzari e/o sovrascarpe; cuffie e/o copricapi; dispositivi per la rilevazione della temperatura corporea; detergenti e soluzioni disinfettanti/antisettici. Il bando di Invitalia prevede 3 fasi:

- le imprese interessate dovranno inviare la prenotazione del rimborso dall'11 al 18 maggio 2020;
- seguirà la pubblicazione dell'elenco, in ordine cronologico di arrivo, delle imprese ammesse alla presentazione della domanda di rimborso;
- la domanda potrà essere compilata dal 26 maggio all'11 giugno 2020 sempre attraverso procedura informatica.

Le risorse disponibili sono pari a 50 milioni di euro. Tutte le informazioni si possono reperire al [link https://www.invitalia.it/cosa-facciamo/emergenza-coronavirus/impresa-sicura](https://www.invitalia.it/cosa-facciamo/emergenza-coronavirus/impresa-sicura).

(Invitalia, comunicato stampa, 30/04/2020)



Informative e news per la clientela dello studio

ACCONTO IMU 2020

Dal 2020 è stata **abrogata la Tasi** ed è stata fusa nell'Imu, che ora presenta un'aliquota base dello 0,86% (ma che molti Comuni, come negli anni passati, con ogni probabilità provvederanno ad incrementare sino al tetto massimo del 1,06%

Si coglie l'occasione per ricordare alla clientela dello Studio di fornire il più tempestivamente possibile tutti i dati riguardanti modificazioni soggettive (acquisizioni, cessioni, etc.) e oggettive (modifiche catastali, inagibilità, ristrutturazioni, etc.) degli immobili posseduti, onde agevolare il calcolo delle imposte.

L'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota di possesso e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto tale possesso (a tal fine, il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno quindici giorni è computato per intero).

Versamenti

L'Imu viene versata integralmente a favore del Comune, mentre nei confronti dell'Erario sarà riservata una quota di imposta afferente i fabbricati di categoria catastale D, applicando l'aliquota d'imposta dello 0,86% (all'Erario va lo 0,76%, mentre e lo 0,10% al Comune, che comunque può incrementare l'aliquota fino a raggiungere l'1,06% complessivo).

L'acconto, di regola, come in passato, risulterà dovuto sulla base di aliquote e detrazioni deliberate per l'anno precedente, mentre il conguaglio a saldo sarà determinato sulla base delle aliquote deliberate per l'anno corrente, se approvate entro il termine del 28 ottobre (in caso contrario anche il saldo sarà calcolato sulla base delle aliquote dell'anno precedente).

Per il 2020 è previsto un particolare metodo di calcolo dell'acconto (si veda oltre).

	Scadenza	Parametri di calcolo
Acconto 2020	16 giugno 2020	Aliquote anno precedente
Saldo 2020	16 dicembre 2020	Aliquote anno in corso (se pubblicate entro il 28 ottobre)

È consentito il versamento in unica soluzione entro il 16 giugno; in tal caso si terrà già da subito conto delle aliquote deliberate per l'anno in corso.

Modalità di versamento



Il versamento può essere effettuato tramite apposito bollettino, ovvero tramite il modello F24, con utilizzo degli specifici codici tributo. Si riportano i codici tributo dell'Imu.

Codice tributo Imu	Immobile	Destinatario versamento
3912	Abitazione principale e pertinenze	Comune
3914	Terreni	Comune
3916	Aree fabbricabili	Comune
3918	Altri fabbricati	Comune
3925	Fabbricati D	Stato
3930	Fabbricati D (incremento)	Comune

L'utilizzo del modello F24 consente la compensazione del tributo dovuto con altri crediti vantati dal contribuente.

Le aliquote applicabili

L'aliquota di base prevista per l'Imu è stata fissata allo 0,86%: i Comuni possono agire su tale aliquota modificandola in aumento sino al 1,06%, oppure ridurla sino all'azzeramento.

Inoltre, vi è la possibilità di incrementare l'aliquota massima di un ulteriore 0,08% (portando quindi l'aliquota al 1,14%) solo per i Comuni che in passato avevano deliberato analogo incremento ai fini Tasi.

Acconto 2020

In relazione all'acconto per l'anno 2020, primo anno di applicazione dell'Imu con le nuove regole, la Legge di bilancio 2020 ha introdotto una disciplina specifica, secondo cui *"in sede di prima applicazione dell'imposta, la prima rata da corrispondere è pari alla metà di quanto versato a titolo di Imu e Tasi per l'anno 2019"*.

Pertanto, se lo Studio non è in possesso delle ricevute di versamento relative all'anno 2019, è necessario che la clientela provveda a consegnarli.

Al riguardo, nella circolare n. 1/DF/2020 sono indicate alcune esemplificazioni riguardanti casi particolari:

- immobile ceduto nel corso del 2019. In tal caso viene consentito di calcolare l'acconto tenendo conto della condizione sussistente al momento del versamento, vale a dire l'assenza del presupposto impositivo (quindi viene permesso di non versare nulla);
- immobile acquistato nel corso del primo semestre 2020. Il contribuente non versa nulla ai fini dell'acconto 2020 dal momento che nel 2019 l'Imu non è stata versata perché non sussisteva il presupposto impositivo. Viene comunque permesso di versare l'acconto sulla base dei mesi di possesso realizzatisi nel primo semestre del 2020, tenendo conto dell'aliquota dell'Imu stabilita per l'anno precedente (o sulla base delle nuove aliquote, se già deliberate dal Comune);

- immobili ceduti e acquistati nelle annualità 2019 e 2020. Nell'ipotesi in cui il contribuente abbia al contempo venduto un immobile nel 2019 e acquistato un altro immobile situato nel territorio dello stesso comune nel primo semestre del 2020 egli dovrà comunque versare l'acconto 2020 scegliendo tra il metodo "storico" (acconto 2020 per l'immobile venduto nel 2019, calcolato in misura pari al 50% della somma corrisposta nel 2019 a titolo di Imu e di Tasi e non verserà nulla per l'immobile acquistato nel 2020) ovvero quello previsto dalla stessa norma a regime (il contribuente verserà l'acconto 2020 per l'immobile acquistato nel primo semestre 2020, calcolato sulla base dei mesi di possesso nel primo semestre del 2020 e tenendo conto dell'aliquota dell'Imu vigente per l'anno 2019, mentre non corrisponderà l'Imu per l'immobile venduto nel 2019). Il contribuente dovrà adottare il medesimo criterio per entrambi gli immobili, non potrà invece combinare i due criteri e ciò soprattutto quando tale operazione conduca a non versare alcun acconto. Quanto appena illustrato non vale nel caso in cui gli immobili in questione si trovino in comuni diversi, potendo il contribuente in tale eventualità scegliere un diverso criterio per ciascun immobile;
- immobile tenuto a disposizione o locato nell'anno 2019 che viene destinato ad abitazione principale nell'anno 2020. Questa situazione è assimilabile a quella dell'immobile ceduto nel 2019, in quanto nel 2020 è venuto meno il presupposto impositivo dell'Imu (quindi è consentito non versare nulla);
- immobile destinato ad abitazione principale nel 2019 che viene tenuto a disposizione o locato nell'anno 2020. Questa situazione è assimilabile a quella dell'immobile acquistato nel corso del 2020, atteso che nell'anno 2019 il tributo non era stato versato per effetto dell'esclusione dell'abitazione principale dall'Imu mentre nell'anno 2020 a seguito del mutamento di destinazione è sorto il presupposto impositivo. Viene quindi permesso di versare l'acconto sulla base dei mesi di possesso realizzatisi nel primo semestre del 2020, tenendo conto dell'aliquota dell'Imu stabilita per l'anno precedente (o sulla base delle nuove aliquote, se già deliberate dal Comune);
- immobili che nel 2020 subiscono un cambio di destinazione rispetto al 2019. Nell'ipotesi in cui il contribuente possieda due immobili, uno adibito ad abitazione principale e l'altro tenuto a disposizione, e nel 2020 ne inverte la destinazione, valgono le stesse considerazioni svolte alla per gli immobili venduti e acquistati nelle annualità 2019 e 2020. Se gli immobili sono ubicati nello stesso comune il contribuente dovrà usare per tutti gli immobili alternativamente il metodo "storico" ovvero quello "previsionale".

I soggetti passivi

Sono soggetti passivi Imu i possessori di qualunque immobile, e in particolare:

- il proprietario di immobili (solo se in piena proprietà, ossia per la quota non gravata da usufrutto);
- l'usufruttuario (nel qual caso il titolare della nuda proprietà non deve versare);
- il titolare del diritto d'uso;
- il titolare del diritto di abitazione: nel caso di decesso di uno dei due coniugi, con riferimento alla casa coniugale, pagherà il coniuge superstite. Con riferimento agli altri immobili di proprietà del defunto pagherà l'imposta ciascuno degli eredi in ragione delle proprie quote di spettanza;

- il titolare del diritto di enfiteusi;
- il titolare del diritto di superficie;
- il concessionario di aree demaniali;
- nel caso di immobile utilizzato in forza di contratto di *leasing* il soggetto passivo è l'utilizzatore sin dalla data di stipula del contratto (anche per l'immobile in corso di costruzione);
- il coniuge assegnatario della casa coniugale in seguito a provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio (quindi il coniuge non assegnatario, da quando perde il diritto a utilizzare l'immobile, non deve versare).

A seguito della soppressione della Tasi gli utilizzatori degli immobili (locatari, comodatari, etc.) non hanno alcun obbligo di versamento in relazione a tali immobili, con riferimento alle imposte considerate.

Gli immobili interessati

L'Imu è dovuta in relazione agli immobili posseduti sul territorio di ciascun Comune, con esclusione dell'abitazione principale (se l'immobile è diverso da A/1, A/8 e A/9) e delle relative pertinenze.

	Imu
Fabbricati	Sì
Abitazione principale, pertinenze e fabbricati assimilati	No (solo A/1, A/8, A/9)
Fabbricati rurali	Sì
Aree fabbricabili	Sì
Terreni agricoli	Sì

⇒ Fabbricati

Ad esclusione dei fabbricati di categoria catastale D privi di rendita (per i quali si utilizzano i valori contabili rivalutati), per tutti gli altri fabbricati si farà riferimento alle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5%, alle quali applicare specifici moltiplicatori.

Categoria catastale	Moltiplicatore
A (diverso da A/10) - C/2 - C/6 - C/7	160
B	140
C/3 - C/4 - C/5	140
A/10 e D/5	80
D (escluso D/5)	65
C/1	55

Dal 2020 i fabbricati rurali divengono imponibili Imu, applicando un'aliquota particolarmente ridotta pari allo 0,1% che il Comune può ridurre sino all'azzeramento (lo scorso anno erano comunque già imponibili ai fini Tasi).

È prevista inoltre una riduzione del 50% della base imponibile per i fabbricati inagibili e inabitabili, nonché per gli immobili vincolati ai sensi dell'articolo 10, D.Lgs. 42/2004.

I fabbricati posseduti dal costruttore (o ristrutturatore), destinati alla vendita e non locati, divengono imponibili Imu con applicazione di una aliquota massima dello 0,25%.

È possibile beneficiare della riduzione al 50% in relazione agli immobili dati in uso gratuito ai familiari in linea retta entro il primo grado, con contratto registrato; tale agevolazione è comunque soggetta al rispetto di determinati vincoli.

⇒ *Terreni agricoli*

La base imponibile è costituita dal reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25%, a cui applicare un moltiplicatore di 135.

I terreni sono esenti da Imu nelle seguenti situazioni:

- quando ubicati nei Comuni montani elencati nella circolare n. 9/1993. Alcuni Comuni sono designati parzialmente montani (PD) e l'esenzione vale per una parte del territorio comunale;
- terreni ubicati nelle cosiddette "isole minori" indicate nell'allegato A della L. 448/2001 (sono sostanzialmente tutte le isole italiane, eccettuate la Sicilia e la Sardegna);
- per i Coltivatori Diretti e gli Imprenditori Agricoli Professionali, purché iscritti nell'apposita previdenza, l'esenzione spetta per tutti i terreni non edificabili, ovunque ubicati (quindi anche in territori pianeggianti). A tal fine, è necessario che detti terreni siano sia posseduti che condotti da parte di tali soggetti;
- i terreni a immutabile destinazione agrosilvopastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile sono del tutto esenti.

⇒ *Aree edificabili*

La base imponibile è data dal valore venale in comune commercio. Si ricorda comunque che molti Comuni individuano dei valori di riferimento ai quali il contribuente può adeguarsi per evitare contestazioni future.

Per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali è confermata la finzione di non edificabilità delle aree: se tali soggetti coltivano il terreno saranno esentati da Imu come fosse un terreno agricolo, anche se gli strumenti urbanistici lo qualificano suscettibile di utilizzazione edificatoria.

In caso di utilizzazione edificatoria dell'area (costruzione di nuovo edificio), di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero, ristrutturazione e risanamento conservativo, l'immobile interessato dovrà considerarsi ai fini fiscali area edificabile e la base imponibile sarà costituita dal valore venale.



LA COMPILAZIONE DELLA DICHIARAZIONE IRAP PER I PICCOLI CONTRIBUENTI

Gli adempimenti dichiarativi per i piccoli contribuenti sono certamente complicati sul versante dell'Irap.

A fronte di una consolidata giurisprudenza che detta i criteri principali d'indagine, la verifica pratica della sussistenza, o meno, dei requisiti sul caso specifico appare quanto mai difficoltosa.

Al fine di supportare l'indagine è stato predisposto un questionario di massima che indica gli elementi da approfondire.

In ogni caso, deve essere tenuto presente che:

- ove la **situazione sia assolutamente certa**, non si debbono avere esitazioni. Quindi, se manca la soggettività la dichiarazione Irap non va compilata, mentre se la soggettività è certa il modello deve essere inviato, così come deve essere effettuato il versamento del tributo;
- ove la **situazione non sia del tutto certa**, appare consigliabile evitare soluzioni promiscue, tese a porre in essere comportamenti non coerenti, quali la compilazione del modello, non seguita dal versamento del tributo, ovvero la presentazione della dichiarazione fatta seguire dalla presentazione di una integrativa tesa a cancellare il modello stesso.

Infatti, ove si scelga di compilare il modello senza provvedere al versamento del tributo, si riceverà la richiesta di versamento del medesimo, prima con un preavviso di irregolarità e, in caso di inerzia, con una cartella esattoriale.

Il preavviso di irregolarità, ad oggi, non rientra pacificamente nel novero dei documenti impugnabili in contenzioso; la successiva cartella (che, invece, è impugnabile) pone invece il contribuente in una situazione di inferiorità, posto che il mancato tempestivo pagamento (fatta salva l'ipotesi di richiesta ed ottenimento della sospensiva), determina il possibile avvio delle azioni esecutive da parte dell'Agenzia della riscossione.

Anche la presentazione della dichiarazione, seguita dalla successiva integrativa tesa ad annullare il modello originario, non viene considerata dall'Agenzia un comportamento coerente, posto che si ritiene che con l'integrativa si possa solamente modificare ma non annullare una dichiarazione.

In ogni caso, il contribuente ha la possibilità di dimostrare, nella fase contenziosa, l'assenza di soggettività passiva, potendo ritrattare il contenuto della dichiarazione in ogni stato e grado del giudizio.

Come ben si comprende, però, se l'originaria dichiarazione non si considera annullata dall'integrativa, il debito originario viene considerato come esistente dall'Amministrazione che, per conseguenza, ne pretende il pagamento.

Ecco, allora, che – ove non sussistano dubbi riguardo la soggettività – appare certamente più coerente non presentare il modello.

Lo Studio provvederà ad informare i singoli soggetti in merito alla possibile esistenza di dubbi in merito all'obbligo di pagamento del tributo regionale, così da concordare la strategia più opportuna da seguire.

Per coloro i quali vi fossero dei precedenti (sia in senso positivo che negativo), vale invece l'invito a segnalare qualsiasi variazione intervenuta nell'organizzazione dell'attività capace di modificare le conclusioni cui si era giunti nel passato.

Verifica esistenza soggettività passiva Irap

Al fine di decidere in merito all'esistenza della soggettività passiva Irap, il contribuente deve valutare la propria posizione in relazione ai seguenti elementi (da ultimo si veda Cassazione, SS.UU., n. 9451/2016):

Elemento	Descrizione	Check
Responsabilità	Il contribuente deve essere, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione in cui è inserito; non rileva, invece, il fatto che benefici della presenza della struttura la cui conduzione sia riferibile all'altrui responsabilità e interesse	
Beni strumentali	Il contribuente deve impiegare beni strumentali eccedenti, secondo la normale esperienza, il minimo indispensabile per lo svolgimento della propria attività; non rileva, invece, il fatto che si utilizzino beni anche di rilevante valore, se gli stessi sono imprescindibili per lo svolgimento della propria attività	
Lavoro di terzi	Il contribuente deve avvalersi, in via non occasionale, di lavoro altri che superi la soglia dell'impiego di un solo collaboratore che espliciti mansioni di segreteria, ovvero meramente esecutive	

È sufficiente che si riscontri la presenza anche di uno solo dei caratteri di cui sopra, affinché il tributo sia dovuto.

Ovviamente:

- 1) il riscontro va fatto caso per caso e può non essere agevole;
- 2) possono esservi delle sfumature e delle situazioni di confine che non sono facili da superare, specialmente quando non è presente una pronuncia di Cassazione che riguarda il caso specifico;
- 3) è sempre il contribuente che ha l'onere di provare l'assenza dei caratteri di cui sopra, qualora sia egli ad agire per ottenere la restituzione del tributo (da ultimo, Cassazione n. 27167/2019);
- 4) è, viceversa, l'Amministrazione finanziaria a dover provare la sussistenza della soggettività, ove agisca per richiedere il tributo ad un contribuente che non si ritenga interessato dallo stesso.

Al fine di poter meglio analizzare le singole situazioni, si propone, nella tabella che segue, una parziale rassegna delle più significative pronunce di Cassazione che sono state emanate sul tema.

Elemento	Descrizione	Estremi
Dimensione dei componenti positivi, negativi e del reddito	Elevato ammontare dei compensi: non rileva di per sé	Cassazione n. 7652/2020 Cassazione n. 719/2019 Cassazione n. 28963/2017
	Incidenza dei costi sui proventi: non rileva di per sé	Cassazione n. 7652/2020 Cassazione n. 4851/2018 Cassazione n. 4783/2018
	Reddito professionale elevato: non rileva di per sé	Cassazione n. 6493/2018



		Cassazione n. 13038/2009
	Compensi corrisposti a terzi: anche se elevati non rilevano se non sono relativi ad una attività strettamente connessa a quella del contribuente. Ad esempio, per un architetto non rilevano: compensi al commercialista, all'avvocato, al soggetto che copia disegni tecnici. Per un avvocato non rilevano: compensi per le domiciliazioni, compensi a colleghi per le sostituzioni, compensi a consulenti esterni	Cassazione n. 23847/2019 Cassazione n. 19947/2019 Cassazione n. 19775/2019
Responsabilità organizzazione	Erogazione compensi ad una società per le prestazioni di una truccatrice e di autori di testi ad un attore: non rileva perché il contribuente non è responsabile della organizzazione	Cassazione n. 29863/2017 Cassazione n. 3042/2019
	Medico che utilizza strutture organizzate da terzi, quali le sale operatorie	Cassazione n. 33547/2019 Cassazione n. 8413/2019
Valore beni strumentali	Odontoiatra con tre studi, di cui 2 per svolgere attività in convenzione e uno per attività privata: deve versare Irap	Cassazione n. 7495/2018
	Medico con due studi, nei quali svolge attività in convenzione con Ssn: non rileva	Cassazione n. 6193/2018 Cassazione n. 23838/2016 Cassazione n. 17569/2016 Cassazione n. 17742/2016 Cassazione n. 19011/2016 Cassazione n. 2967/2014
	Beni strumentali di valore elevato: non rilevano se rappresentano strumenti indispensabile per lo svolgimento dell'attività	Cassazione n. 573/2016 Cassazione n. 17671/2016
Lavoro altrui	Forma giuridica dell'accordo (dipendente, collaboratore, società di servizi esterna, associazione professionale, etc.): irrilevante	Cassazione n. 12287/2015 Cassazione n. 22674/2014
	Tirocinante: normalmente non rileva ma bisogna valutarne in concreto l'apporto	Cassazione 33382/2018 Cassazione n. 1723/2018 Cassazione n. 21563/2010
	Apprendista o, in genere, soggetto avviato alla pratica: non rileva	Cassazione n. 8834/2009
	Lavoro non occasionale, con mansioni di pura segreteria: non rileva	Cassazione n. 30085/2019 Cassazione n. 20796/2017 Cassazione SSUU n. 9451/2016 Cassazione n. 17342/2016
	Presenza di una segretaria e di una <i>colf part time</i> , oltre ad un praticante: non rileva	Cassazione n. 4783/2018
	Presenza di un dipendente che ne sostituisce un altro in maternità: non rileva	Cassazione n. 27378/2017

	Medico con dipendente che accoglie pazienti, registra dati e consegna referti: non rileva	Cassazione n. 17506/2016
	Medico con segretaria part time: non rileva	Cassazione n. 17508/2016
	Medico che eroga compensi a terzi per sostituzioni: non rileva	Cassazione n. 24702/2019 Cassazione n. 21330/2016
Tipo di forma giuridica	Studio associato sotto forma di associazione professionale deve sempre pagare il tributo, salvo non dimostri che non esiste collaborazione attiva tra i partecipanti	Cassazione n. 30873/2019 Cassazione n. 28302/2019 Cassazione n. 24549/2019 Cassazione n. 27042/2017 Cassazione n. 7291/2016
Impresa familiare	L'imprenditore familiare è soggetto a Irap, integrando la collaborazione dei familiari un <i>quid pluris</i> dotato di attitudine a produrre ricchezza	Cassazione n. 22469/2019

Inoltre, per aggiornare i concetti di cui sopra, si corrobora l'analisi con le più recenti pronunce che riguardano casi specifici da utilizzare per il confronto con la situazione del contribuente.

Tipologia	Caratteristiche	Estremi
Medico di base (beni strumentali e dipendente)	Non sussiste autonoma organizzazione per il medico convenzionato che si avvale di una sola dipendente con funzioni di segretaria e modesta dotazione di beni strumentali	Cassazione n. 29398/2019 Cassazione n. 6137/2019 Cassazione SSUU n. 9451/2016
Avvocato (compensi a terzi)	Non appare corretto far discendere la sussistenza dell'autonoma organizzazione dalla sola circostanza costituita dai compensi corrisposti a terzi, omettendo di considerare se essi siano: • relativi a una collaborazione di carattere continuativo ovvero a prestazioni meramente occasionali; • strettamente afferenti all'esercizio in modo organizzato della propria attività professionale o se siano, e in che misura, riconducibili a prestazioni strettamente connesse all'esercizio della professione forense, come il compenso per le domiciliazioni di altri colleghi, componenti che, esulano dall'assetto strettamente organizzativo dell'attività professionale	Cassazione n. 6116/2019
Commercialista o revisore (cariche in società)	Nell'ipotesi in cui il professionista eserciti la propria attività nell'ambito di strutture organizzative altrui, ed in particolare quale organo di una compagine terza, la sussistenza, o meno, del presupposto dell'Irap dipende dall'accertamento, in fatto, dell'esistenza di un'autonoma struttura organizzativa, che faccia capo allo stesso	Cassazione n. 4576/2019



	professionista ed alla quale egli faccia ricorso per adempiere a tale funzione. Non vi è, dunque, nessun necessario automatismo che, in conseguenza dell'esercizio dell'attività di titolare di cariche organiche di compagini terze, esoneri inevitabilmente dall'imposizione il professionista, sul quale grava invece, pacificamente l'onere di provare l'assenza del presupposto d'imposta, ovvero dell'autonoma organizzazione	
	Il commercialista che sia anche amministratore, revisore e sindaco di una società non soggiace all'Irap per il reddito netto di tali attività, in quanto è soggetta a imposizione fiscale unicamente l'eccedenza dei compensi rispetto alla produttività auto-organizzata, per il cui avveramento non è sufficiente che il commercialista operi normalmente presso uno studio professionale. Tale presupposto infatti non integra di per sé il requisito dell'autonoma organizzazione rispetto ad un'attività rilevante quale organo di una compagine terza	Cassazione n. 30370/2019 Cassazione n. 2156/2019

EMERGENZA COVID-19: RINVIATA L'APPLICAZIONE DELLE SPECIFICHE TECNICHE PER LA FATTURAZIONE ELETTRONICA

Con il recente **provvedimento direttoriale prot. n. 166579/2020 del 20 aprile 2020** l'Agenzia delle entrate, in considerazione dell'attuale situazione emergenziale dovuta alla crisi epidemiologica Covid-19 e recependo anche le istanze degli operatori e delle associazioni di categoria, ha modificato i termini di utilizzo della nuova versione delle specifiche tecniche della fatturazione elettronica approvate con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 99922 del 28 febbraio 2020.

Nello specifico:

- **a partire dal 1° ottobre 2020 e fino al 31 dicembre 2020** il Sistema di Interscambio accetterà fatture elettroniche e note di variazione predisposte sia con il nuovo schema allegato a questo provvedimento, sia con lo schema attualmente in vigore (versione 1.5 approvata con il provvedimento n. 89757 del 30 aprile 2018);
- **dal 1° gennaio 2021** il Sistema di Interscambio accetterà esclusivamente fatture elettroniche e note di variazione predisposte con il nuovo schema approvato con il provvedimento approvato di recente.

In particolare, il provvedimento n. 166579/2020 aggiorna nella nuova versione (1.6.1) delle specifiche tecniche le date di fine validità per taluni codici e modifica la data di entrata in vigore di taluni controlli.

Le novità contenute nelle nuove specifiche tecniche

Andiamo quindi a ripercorrere le importanti novità recate dal provvedimento prot. n. 99922 del 28 febbraio 2020, i cui termini di applicazione sono stati di recente prorogati, che ha introdotto nuove specifiche tecniche (versione 6.0) riguardanti la fattura elettronica, che consentiranno di gestire con un'unica modalità del tutto digitalizzata l'intero flusso delle fatture sia nazionali che estere, creando le basi per il superamento dell'esterometro nonché agevolare la formazione della c.d. dichiarazione Iva annuale precompilata.

Novità che avrebbero dovuto trovare applicazione facoltativa già dallo scorso 4 maggio 2020 e obbligatoria dal 1° ottobre 2020, ma che sono state ulteriormente prorogate dal recente provvedimento dello scorso 20 aprile.

Le novità in tema di FE

- **proroga adesione al servizio di consultazione delle fatture elettroniche:** con il recente provvedimento prot. n. 185115/2020 del 4 maggio 2020 l'Agenzia delle entrate ha ulteriormente prorogato al 30 settembre 2020 il precedente termine del 4 maggio 2020, concedendo fino a tale data la possibilità per tutti i contribuenti, siano essi partite Iva o consumatori finali, di dare la propria adesione;
- **consultazione fatture dalla propria area personale riservata:** dal 1° marzo i consumatori privati finali che hanno aderito al servizio possono già consultare le fatture nella propria area personale;
- **dati del bollo:** viene eliminato l'obbligo di compilazione del campo relativo all'importo del bollo, poiché per le fatture è sempre uguale a 2 euro;
- **gestione più attenta delle diverse voci fiscali e previdenziali:** tra cui tra l'altro, i contributi Inps, Enasarco e Enpam;
- **estensione arrotondamento:** 8 decimali per gli sconti e le maggiorazioni;
- **nuovi codici di errore** che determinano lo scarto delle fatture non conformi..

Entrando più nel merito delle specifiche tecniche andiamo ora ad evidenziare, in forma di rappresentazione schematica, le novità che hanno riguardato il formato Xml della fattura elettronica, in particolare con riferimento a:

- “tipodocumento” (codice TD)
- “natura” (codice N).



Tipodocumento (TD)

Autofatture	Introdotta un nuovo codice TD27 per fatture per autoconsumo o per cessioni gratuite senza rivalsa. Il codice permette di gestire in automatico la trasmissione e ricezione dallo Sdl delle autofatture che riportano quale mittente e destinatario lo stesso soggetto. L'indicazione della tipologia di documento consente di evitare che l'autofattura, quando ricevuta dal Sdl, sia inserita tra le fatture in acquisto
Fatture differite	Introdotti nuovi codici: - TD24 per la fattura differita di beni e servizi collegata a DDT per i beni, ovvero da idonea documentazione di prova dell'effettuazione per le prestazioni di servizio; - TD25 per la fattura differita per triangolari interne
Reverse charge interno	Introdotta codice TD16 per le integrazioni che vengono inviate opzionalmente allo Sdl dal destinatario di una fattura ad inversione contabile limitatamente ai casi di <i>reverse charge</i> interno (ad esempio pulizie di edifici o subappalti)
Reverse charge o autofattura estera ovvero inversione contabile	Distinzione tra tipologia di operazioni funzionali alla eliminazione dell'esterometro: - TD17: integrazione/autofattura per acquisto servizi dall'estero; - TD18: integrazione per acquisto di beni intracomunitari; - TD19: integrazione/autofattura per acquisto di beni; - TD20: autofattura per regolarizzazione e integrazione delle fatture; - TD21: autofattura per splafonamento
Altri codici	Introdotti specifici codici, tra cui quelli per gestire le operazioni da deposito Iva: - TD22: estrazione beni da deposito Iva; - TD23: estrazione beni da deposito Iva con versamento dell'Iva; - TD26: cessione di beni ammortizzabili e per passaggi interni

Natura (N)

N2	Viene introdotta una distinzione in 3 ulteriori sotto codici (N2; N2.1; N2.2) allo scopo di differenziare le operazioni che non sono soggette per mancanza del requisito di territorialità e le altre tipologie di operazioni non soggette.
N3	Vengono dettagliate, accanto al codice generico, in 6 sotto codici le diverse fattispecie di operazioni non imponibili: - N3: generico; - N3.1: esportazioni; - N3.2: cessioni intracomunitarie; - N3.3: cessioni verso San Marino; - N3.4: operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione; - N3.5: cessioni non imponibili con lettere d'intento; - N3.6: altre operazioni che non concorrono alla formazione del <i>plafond</i>
N6	Vengono istituiti, accanto al codice generico, 9 codici specifici riguardanti le operazioni ad inversione contabile: - N6: generico; - N6.1: cessione di rottami e altri materiali di recupero; - N6.2: cessione di oro e argento puro; - N6.3: subappalto nel settore edile;



- N6.4: cessione di fabbricati;
- N6.5: cessione telefoni cellulari;
- N6.6: cessione di prodotti elettronici;
- N6.7: prestazioni comparto edile e settori connessi;
- N6.8: operazioni settore energetico;
- N6.9: altri casi

DISPONIBILE IL PORTALE ENEA PER LA COMUNICAZIONE DEGLI INTERVENTI TERMINATI NEL 2020

Lo scorso 25 marzo 2020 l'Enea ha attivato i portali tramite i quali il contribuente può compilare e inviare la comunicazione obbligatoria relativa agli interventi di risparmio energetico e recupero del patrimonio edilizio, che comportano un risparmio energetico, terminati nel 2020.

Tale adempimento, confermato anche per il 2020, prevede sia l'invio di informazioni relative agli interventi di riqualificazione energetica, sia di quelle relative alle spese sostenute in tema di risparmio energetico ottenuto con:

- interventi di recupero del patrimonio edilizio,
- interventi rientranti nel *bonus* arredo.

Va evidenziato che la trasmissione dei dati è presupposto obbligatorio ed essenziale per usufruire della detrazione relativa agli interventi di riqualificazione energetica e obbligatoria (ma non essenziale) alla fruizione del *bonus* per il recupero del patrimonio edilizio.

In sintesi:

Comunicazione Enea	Risparmio energetico	Obbligatoria	Necessaria alla fruizione
	Ristrutturazione edilizia	Obbligatoria	Non necessaria alla fruizione

Termini

Il termine per la trasmissione dei dati all'Enea è stabilito in 90 giorni dalla data di fine lavori.

In merito agli interventi la cui fine lavori cade tra il 1° gennaio 2020 e il 25 marzo 2020 (data di messa a disposizione del portale) il termine dei 90 giorni viene fatto decorre sempre dal 25 marzo, ne consegue quindi che la comunicazione potrà essere effettuata entro il prossimo 23 giugno 2020 (prima scadenza utile per i lavori conclusi nel 2020).

Data fine lavori	1° gennaio 2020 – 25 marzo 2020	Entro il 23 giugno 2020
	Oltre il 25 marzo 2020	90 giorni da data ultimazione

Novità 2020: *bonus* facciate

Tra gli interventi che devono essere comunicati all'Enea rientra anche il *bonus* facciate.



Si tratta di una nuova agevolazione introdotta nel 2020 che consiste in una detrazione dalle imposte delle persone fisiche e giuridiche.

Gli interventi agevolati in questo caso sono sia gli interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti, anche strumentali, sia la loro pulitura o tinteggiatura esterna.

Gli edifici devono trovarsi nelle zone A e B, come individuate dal decreto ministeriale n. 1444/1968, o in quelle a queste assimilabili in base alla normativa regionale e ai regolamenti edilizi comunali.

La detrazione è riconosciuta nella misura del 90% delle spese documentate, sostenute nell'anno 2020 o, per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, nel periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2020.

La detrazione va ripartita in 10 quote annuali costanti e di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi.

TASSATA LA SOPRAVVVENIENZA ATTIVA PER L'ACQUISTO DEL CREDITO CORRISPONDENTE ALLA DETRAZIONE FISCALE

Con la **risposta all'interpello n. 105 del 15 aprile 2020** l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la cessione del credito Irpef/Ires corrispondente alla detrazione fiscale per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici, qualora effettuata a un corrispettivo più basso del valore nominale, genera per il cessionario una sopravvenienza attiva imponibile nell'esercizio in cui il credito di imposta viene acquisito (ai sensi dell'articolo 88, Tuir).

Il quadro normativo inerente alla facoltà di cessione del credito (alternativa alla fruizione diretta della detrazione da parte dei beneficiari) per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici prevede la possibilità di optare per la cessione del credito per:

- tutti gli interventi di riqualificazione energetica effettuati sulle singole unità immobiliari (detrazioni variabili a seconda della tipologia di intervento);
- la riqualificazione energetica delle parti comuni degli edifici condominiali;
- la riqualificazione energetica che interessa l'involucro dell'edificio condominiale con un'incidenza superiore del 25% della superficie disperdente lorda;
- il miglioramento della prestazione energetica invernale ed estiva delle parti comuni condominiali.

Si ritiene che il chiarimento dell'Agenzia delle entrate possa riguardare anche le altre fattispecie normativamente previste di cessione del credito, riconducibili agli interventi di prevenzione sismica degli edifici, e nello specifico:

- "Sisma *bonus* condomini", ossia in caso di interventi effettuati su parti comuni di edifici condominiali ubicati in zone sismiche 1, 2 e 3 ovvero di interventi combinati di riqualificazione energetica e antisismici su parti comuni di edifici condominiali in zone sismiche 1, 2 e 3;



- “Sisma *bonus* acquisti”, ossia nell’ipotesi di acquisto di edifici antisismici situati nei comuni delle zone a rischio sismico 1, 2 o 3 e facenti parte di edifici demoliti e ricostruiti anche con variazione volumetrica, ceduti, entro 18 mesi dal termine dei lavori, dalle stesse imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare che hanno eseguito l’intervento.

Le modalità di cessione del credito Irpef/lres per la riqualificazione energetica

Il provvedimento n. 100372/2019 attuativo della disposizione introdotta dall’articolo 1, comma 3, L. 205/2017 ha approvato il modello “*Comunicazione cessione del credito corrispondente alla detrazione per interventi di riqualificazione energetica degli edifici*” e sono state definite le modalità con le quali va comunicata la cessione del credito per interventi effettuati su singole unità immobiliari.

Il modello è stato successivamente sostituito con quello approvato dal provvedimento n. 660057/2019 denominato “*Comunicazione dell’opzione relativa agli interventi di efficienza energetica e rischio sismico effettuati su singole unità immobiliari*”.

Per le spese di riqualificazione energetica sostenute nel 2020 su singole unità immobiliari, oggetto di cessione del credito, la procedura per effettuare la comunicazione all’Agenzia delle entrate è la seguente:

- il soggetto cedente deve spedire il modello all’Agenzia delle entrate entro il 28 febbraio 2021;
- il soggetto cessionario può accettare la cessione del credito dal 20 marzo 2021 e, successivamente, cedere nuovamente il credito ovvero utilizzarlo in compensazione orizzontale nel modello F24.

Il mancato invio della comunicazione all’Agenzia delle entrate rende inefficace la cessione del credito.

L’utilizzo in compensazione orizzontale nel modello F24 del credito di imposta ceduto è consentito esclusivamente mediante l’utilizzo dei servizi telematici dell’Agenzia delle entrate:

- dopo l’accettazione che va effettuata dal “Cassetto fiscale” da parte del beneficiario;
- mediante l’utilizzo del codice tributo 6890 (che è stato “abilitato” a questo utilizzo dalla risoluzione n. 74/E/2019).

Per gli interventi realizzati sulle singole unità immobiliari, è previsto che:

- coloro che nell’anno precedente a quello di sostenimento delle spese sono possessori di redditi esclusi dall’Irpef o per espressa previsione normativa o perché l’imposta lorda è assorbita dalle detrazioni di cui all’articolo 13, Tuir, i quali, quindi, non potrebbero fruire della detrazione (*no tax area*), possono cedere il credito corrispondente alla detrazione ai fornitori che hanno effettuati gli interventi o ad altri soggetti privati, compresi gli istituti di credito e gli intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione;
- tutti gli altri soggetti possono cedere il credito ai fornitori o ad altri soggetti privati (sempre che collegati al rapporto che ha dato origine alla detrazione), esclusi gli istituti di credito e gli intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione.

Nell'ipotesi in cui per gli interventi ammessi alla detrazione Irpef/Ires siano coinvolti più fornitori, ai soli fini della cessione, il credito cedibile a ciascun fornitore deve essere pari alla quota parte di detrazione complessiva calcolata sulle spese sostenute nel periodo di imposta nei confronti di ciascuno di essi. Se il credito di imposta è ceduto direttamente al fornitore che ha effettuato gli interventi, la fattura emessa deve comprendere anche l'importo relativo alla detrazione ceduta sotto forma di credito di imposta.

La cessione del credito ad un corrispettivo più basso del valore nominale

L'articolo 14, comma 2-sexies, D.L. 63/2013 prevede che per le spese sostenute per gli interventi di riqualificazione energetica di cui all'articolo 14, i soggetti beneficiari possono optare per la cessione del corrispondente credito ai fornitori che hanno effettuato gli interventi ovvero ad altri soggetti privati, con la facoltà di successiva cessione del credito.

Dal 1° gennaio 2018 tale facoltà è estesa anche agli interventi effettuati sulle singole unità immobiliari (e non più solo sugli interventi condominiali).

Nel caso oggetto dell'istanza di interpello n. 105/2020 la società Alfa potrà beneficiare dell'acquisto del credito (pari al 65% delle spese sostenute) da parte del beneficiario, in quanto fa parte della stessa rete di imprese della società Beta che ha effettuato i lavori di riqualificazione energetica (ed è, quindi, società collegata al rapporto che ha dato origine alla detrazione).

Alfa acquista il credito per un corrispettivo inferiore al valore nominale dello stesso: l'Agenzia delle entrate ha chiarito che dall'atto di acquisto del credito emerge una sopravvenienza attiva imponibile ai sensi dell'articolo 88, Tuir.

Esempio

Beta Srl effettua nel corso del 2020 per conto del sig. Riccomi Alberto un intervento di riqualificazione energetica della propria abitazione per un corrispettivo di 55.000 euro al lordo di Iva.

L'intervento può godere della detrazione Irpef del 65% delle spese sostenute, e, pertanto, corrisponde a una agevolazione complessiva di 35.750 euro fruibile in 10 rate annuali di pari importo.

La società Alfa Srl si accorda con il sig. Riccomi Alberto per comprare il credito Ires corrispondente alla detrazione al corrispettivo di 22.000 euro.

Ciò significa che:

- il sig. Riccomi Alberto cede nell'esercizio 2020 una detrazione ipotetica che sarebbe stata fruita in 10 periodi di imposta (in caso di capienza della propria imposta lorda Irpef), incassando il corrispettivo di 22.000 euro;
- la società Alfa Srl acquista per il corrispettivo di 22.000 euro un credito di imposta Ires di 35.750 euro fruibile in 10 rate annuali di pari importo a decorrere dal 2021.
- Nel corso del 2020 Alfa Srl iscrive contabilmente una sopravvenienza attiva per l'importo di 13.750 euro.

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che la sopravvenienza attiva concorre integralmente alla formazione del reddito di impresa dell'esercizio 2020 di Alfa Srl, indipendentemente dal fatto che il credito di imposta sia fruito nei 10 periodi di imposta successivi.

AGEVOLAZIONE PRIMA CASA: ACQUISTO DI NUOVA UNITÀ IMMOBILIARE ADIACENTE A QUELLA GIÀ POSSEDUTA

Con la **risposta all'interpello n. 113 del 21 aprile 2020** l'Agenzia delle entrate ha confermato che le agevolazioni "prima casa", nell'ipotesi di acquisto di un'ulteriore unità immobiliare adiacente, permangono qualora l'acquirente si impegni in sede di acquisto a fondere sotto il profilo catastale la propria prima casa di abitazione pre-posseduta con la porzione immobiliare acquistata, in modo da creare un'unica unità abitativa che non rientri nelle categorie A/1, A/8 e A/9. Le medesime agevolazioni "prima casa" non possono essere riconosciute nel caso in cui, successivamente all'acquisto della porzione adiacente, venga demolito l'intero fabbricato e venga edificata sull'area di risulta della demolizione una nuova unità immobiliare.

Le condizioni necessarie per la fruizione dell'agevolazione "prima casa"

L'articolo 1 nota II-*bis* della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986 riconosce le agevolazioni per l'acquisto della prima casa per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di abitazioni, ad eccezione di quelle di categoria catastale A/1, A/8 e A/9, a condizione che:

- l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro 18 mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, nel comune in cui l'acquirente svolge la propria attività;
- nell'atto di acquisto l'acquirente dichiara di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare;
- nell'atto di acquisto l'acquirente dichiara di non essere titolare su tutto il territorio nazionale, neppure per quote, anche in regime di comunione legale, dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni.

Il caso sottoposto al parere dell'Agenzia delle entrate riguarda l'acquisto della proprietà di una porzione immobiliare (accatastata autonomamente) adiacente alla prima casa di abitazione dei contribuenti istanti. Successivamente all'acquisto della porzione autonoma, è intenzione dei proprietari demolire l'intero fabbricato ed edificare sull'area di risulta della demolizione un villino,



composto da un'unica casa di abitazione con annesso garage. Il dubbio è se sul nuovo acquisto possano essere fruite le agevolazioni prima casa.

La circolare n. 38/E/2005 e la risoluzione n. 25/E/2005 (e successivamente anche la risoluzione n. 142/E/2009 e la circolare n. 31/E/2010) hanno già riconosciuto la possibilità di godere delle agevolazioni prima casa con riferimento all'imposta di registro per l'acquisto di una nuova unità immobiliare da accorpare ad altra abitazione, a condizione che la nuova abitazione conservi le caratteristiche non di lusso e venga accatastata autonomamente.

Al contrario, l'operazione di demolizione dell'intero fabbricato e la successiva ricostruzione non costituiscono, neanche dal punto di vista catastale, una fusione e, pertanto, qualora effettuate dopo l'acquisto della unità immobiliare adiacente, costituirebbero causa di decadenza dall'eventuale fruizione delle agevolazioni prima casa per l'acquisto della unità immobiliare poi accorpata.

Le sospensioni dei termini previste dall'articolo 24, D.L. 23/2020

L'articolo 24, D.L. 23/2020 ha sospeso nel periodo compreso tra il 23 febbraio 2020 e il 31 dicembre 2020 i termini per porre in essere gli adempimenti previsti ai fini del mantenimento del beneficio prima casa.

La **circolare n. 9/E del 13 aprile 2020** ha chiarito quali sono i termini oggetto di sospensione dal 23 febbraio 2020 al 31 dicembre 2020:

- il periodo di 18 mesi dall'acquisto della prima casa entro il quale il contribuente deve trasferire la residenza nel comune in cui è ubicata l'abitazione;
- il termine di un anno entro il quale il contribuente, che ha trasferito l'immobile acquistato con i benefici prima casa nei cinque anni successivi alla stipula dell'atto di acquisto, deve procedere all'acquisto di un altro immobile da adibire a propria abitazione principale;
- il termine di un anno entro il quale il contribuente che ha acquistato un immobile da adibire ad abitazione principale deve procedere alla vendita dell'abitazione ancora in suo possesso, purché quest'ultima sia stata a sua volta acquistata usufruendo dei benefici prima casa;
- il termine di un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici prima casa stabilito per il riacquisto di altra casa di abitazione al fine del riconoscimento del nuovo credito di imposta fino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta in relazione al precedente acquisto.

I predetti termini sospesi inizieranno o riprenderanno a decorrere dal 1° gennaio 2021.



Le procedure amministrative e contabili in azienda

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

Il soggetto che dovesse compiere delle violazioni di natura amministrativo – tributaria ha la possibilità di rimediare, al fine di ridurre l'impatto sanzionatorio.

L'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, infatti, regola l'istituto del ravvedimento operoso, stabilendo un regime premiale che consente di beneficiare di una sanzione ridotta, rispetto a quella minima applicabile dal Fisco, in relazione al ritardo con cui provvede a rimediare all'errore o alla omissione.

Nelle scritture contabili andrà recepito il comportamento, ponendo particolare attenzione alle regole di deducibilità delle sanzioni e degli interessi dovuti all'Erario.

La riduzione delle sanzioni

Come detto, l'articolo 13, D.Lgs. 472/1997 prevede il seguente meccanismo di riduzione delle sanzioni applicabili, per i casi riferiti a tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

Tipologia di violazione	Ritardo	Riduzione
Mancato pagamento del tributo o di un acconto	Nel termine di 30 giorni dalla data della sua commissione	1/10
Regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	Entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso	1/9
	Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore	1/8
	Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore	1/7
	Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o	1/6
	Dopo la consegna del pvc e prima della notifica dell'avviso di accertamento	1/5
Tardiva presentazione della dichiarazione	Entro 90 giorni dalla scadenza originaria	1/10

Individuate le misure di riduzione generalmente applicabili, si tratta di comprendere come vadano recepiti gli importi in contabilità.

Deduzione delle sanzioni e degli interessi

Normalmente, il perfezionamento del ravvedimento operoso si ottiene, oltre che con la messa in atto del comportamento omesso oppure erroneamente adempiuto, con il versamento:

- del tributo, se dovuto;
- degli interessi, solamente qualora il tributo si versato in ritardo;
- della sanzione.

Pertanto, il ravvedimento è solitamente associato al versamento di un modello F24 che va recepito in contabilità considerando:

- per gli eventuali interessi passivi, la competenza e la deducibilità;
- per la sanzione, la deducibilità.

In relazione agli interessi passivi, bisogna rammentare che la risoluzione n. 178/2001 ha sancito la loro deducibilità secondo le regole proprie del comparto di appartenenza; quindi:

- per i soggetti Irpef il c.d. *pro rata* generale;
- per i soggetti Ires l'articolo 96 (c.d. deduzione in base al RoI).

Ovviamente, si deve ricordare che la deduzione degli interessi è subordinata al rispetto della competenza; così, se la posta viene imputata (anche in parte) in un esercizio successivo a quello cui si riferisce il ritardo, la deduzione potrà essere invocata solo provvedendo alla rettifica a favore della dichiarazione del periodo precedente (normalmente, non è operazione conveniente).

Per quanto attiene le sanzioni, invece, le stesse vanno sempre considerate come non deducibili, in quanto aventi natura afflittiva; per conseguenza, la loro deduzione – nell'ottica dell'Agenzia delle entrate – finirebbe per renderle meno efficaci.

Esempio 1 Il tardivo versamento di imposta

Si ipotizzi una ditta individuale con liquidazioni Iva mensili che doveva versare 1.000 euro di Iva in relazione al mese di gennaio (scadenza originaria 17 febbraio 2020); in mancanza di fondi non ha provveduto e rimedia il 14 maggio 2020.

Il ritardo complessivo del versamento, dunque, è pari a giorni 87.

La sanzione edittale per il mancato versamento è pari al 15%, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997.

La stessa sanzione, ai sensi delle regole sul ravvedimento operoso, è riducibile ad 1/9 se si provvede al rimedio entro 90 giorni dalla originaria scadenza.

Il tasso di interesse legale applicabile per il ritardo è pari allo 0,05% annuo. Le somme dovute si conteggiano come segue:

Descrizione	Calcolo	Somma dovuta
Tributo Iva	//	1.000
Interessi	$1.000 \times 87 \times 0,05 : 36.500$	0,12
Sanzione	$1.000 \times 0,15 : 9$	16,67

Contabilmente, si provvederà come segue:

14-05-2020

Diversi	a	Banca XY c/c n° 12345		1.016,79
Erario c/lva da liquidare			1.000,00	
Interessi passivi			0,12	
Sanzioni non deducibili			16,67	

Esempio 2 Il tardivo versamento di imposta

Si ipotizzi una ditta individuale con liquidazioni Iva mensili che doveva versare 1.000 euro di Iva in relazione al mese di novembre (scadenza originaria 16 dicembre 2019); in mancanza di fondi non ha provveduto e rimedia il 28 aprile 2020.

Il ritardo complessivo del versamento, dunque, è pari a giorni 134 (15 giorni del 2019 e 119 del 2020). La sanzione edittale per il mancato versamento è pari al 30%, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997.

La stessa sanzione, ai sensi delle regole sul ravvedimento operoso, è riducibile ad 1/8 se si provvede al rimedio entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale.

Il tasso di interesse legale applicabile per il ritardo è pari allo 0,8% annuo per il 2019 e allo 0,05% annuo dal 2020.

Le somme dovute si conteggiano come segue:

Descrizione	Calcolo	Somma dovuta
Tributo Iva	//	1.000,00
Interessi	$1.000 \times 15 \times 0,8 : 36.500 = 0,33$ $1.000 \times 119 \times 0,05 : 36.500 = 0,16$	0,49
Sanzione	$1.000 \times 0,30 :$	37,50

Contabilmente, si provvederà come segue.

La quota degli interessi relativa al ritardo 2019 dovrà essere accantonata sul precedente esercizio (si prescinde dalla risibilità dell'importo):

31-12-2019

Interessi passivi	a	Debiti verso Erario		0,33
-------------------	---	---------------------	--	------

Successivamente, si provvederà a registrare il modello F24 di pagamento del ravvedimento operoso

28-04-2020

Diversi	a	Banca XY c/c n° 12345		1.037,99
Erario c/lva da liquidare			1.000,00	
Debiti verso erario			0,33	
Interessi passivi			0,16	
Sanzioni non deducibili			37,50	

Esempio 3 Tardiva presentazione dichiarazione Iva



La società Alfa Srl, per un disguido interno, ha presentato tardivamente la dichiarazione annuale Iva. La trasmissione, infatti, è avvenuta in data 15 maggio 2020 anziché in data 30 aprile 2020, come dovuto (si prescinde dalle proroghe da Covid-19).

L'Iva dovuta era stata regolarmente versata, quindi non si deve provvedere ad alcun pagamento a titolo di tributi, né a titolo di interesse.

Le somme dovute si conteggiano come segue:

Descrizione	Calcolo	Somma dovuta
Tributo Iva	//	//
Interessi	//	//
Sanzione	250 : 10	25,00

Contabilmente, si provvederà come segue:

15-5-2020

Sanzioni non deducibili	a	Banca XY c/c n° 12345	25,00
-------------------------	---	-----------------------	-------

Esempio 4 Errata deduzione di costi

La società Alfa Srl, per un disguido interno, ha erroneamente dedotto ai fini Ires un costo di 1.000 nella dichiarazione dei redditi del periodo 2018, quando una norma del Tuir bloccava questa possibilità.

Per semplicità di esposizione, si ipotizzi che (i conteggi sono indicativi e non precisi):

- maggiori imposte dovute: 240
- sanzioni per infedeltà della dichiarazione (90%): 216
- sanzioni ridotte per ravvedimento operoso (riduzione a 1/8): 27
- interessi su tardivo versamento: 1,20 (per comodità, 0,60 del 2019 e 0,60 del 2020).

Contabilmente, si provvederà come segue:

Diversi	a	Banca XY c/c n° 12345	268,20
Imposte annualità precedenti			240,00
Sanzioni ineducibili			27,00
Interessi ineducibili			0,60
Interessi deducibili con ROL			0,60



Scadenze

PRINCIPALI SCADENZE DAL 16 MAGGIO AL 15 GIUGNO 2020

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 16 maggio al 15 giugno 2020, con il commento dei termini di prossima scadenza.

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. n.70/2011.

In merito alle indicazioni contenute nel D.L. 18/2020 (Decreto "Cura Italia"), dettate in seguito all'emergenza "CORONAVIRUS", si ricorda che le proroghe in esso previste rappresentano una facoltà e non un obbligo. Per l'elenco alquanto articolato delle proroghe si rimanda alle informative già inviate precedentemente.

Nel presente scadenziario, pertanto, riportiamo le scadenze originarie, ricordando che per tutti i contribuenti sono sospesi gli adempimenti tributari con scadenza originaria compresa tra l'8 marzo e il 31 maggio 2020, tali adempimenti dovranno essere adempiuti entro il prossimo 30 giugno.

In merito ai versamenti si ricorda che per omettere quelli del prossimo 18 maggio (ad eccezione delle ritenute su lavoro autonomo codice tributo 1040) è necessario il confronto dei ricavi prodotti dal contribuente nei mesi di aprile 2019 e aprile 2020.

SCADENZE FISSE

**18
maggio**

Versamenti Iva mensili e trimestrali

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di aprile (codice tributo 6004) ovvero primo trimestre (codice tributo 6031) dai contribuenti tenuti a questo adempimento rispettivamente con cadenza mensile o trimestrale. I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

Versamento dei contributi Inps

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

Versamento saldo Iva 2020



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

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

Versamento delle ritenute alla fonte

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

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

Versamento ritenute da parte condomini

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

ACCISE – Versamento imposta

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

Ravvedimento versamenti entro 30 giorni

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 16 aprile.

Versamento dei contributi Inps artigiani e commercianti

Scade il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti da artigiani e commercianti relativamente alla prima rata del contributo sul minimale di reddito per l'anno 2020 (primo trimestre).

Versamento del premio Inail



	Scade oggi il versamento della unica rata o della prima e seconda rata del premio Inail 2019/2020 per chi ha optato per il versamento rateale.
20 maggio	Presentazione dichiarazione periodica Conai Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di aprile, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile. Associazioni sportive dilettantistiche Scade oggi per le ASD iscritte al Coni e che hanno presentato la richiesta di ammissione al 5 per mille il termine per chiedere la rettifica di eventuali errori di iscrizione nell'elenco. Enti del volontariato Scade oggi per gli Enti del volontariato che hanno presentato la richiesta di ammissione al 5 per mille il termine per chiedere la rettifica di eventuali errori di iscrizione nell'elenco. Enasarco Scade oggi il termine per il pagamento dei contributi dovuti per il primo trimestre 2020, le scadenze successive sono fissate per trimestre rispettivamente al 20 di agosto, novembre e febbraio dell'anno successivo.
1 giugno	Presentazione del modello Uniemens Individuale Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di maggio. Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° maggio 2020. Presentazione elenchi Intra 12 mensili Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di marzo.



	LIPE Scade oggi il termine per la comunicazione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati relativi alla liquidazione Iva del primo trimestre 2020.
15 giugno	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.

