



Roma, Lì 26 agosto 2020

Oggetto: Newsletter Studio ACTA – ENBIMS “Le novità fiscali della settimana”

Spett.le Società/Associazione,

con la presente siamo lieti di sottoporre alla Vostra attenzione le principali novità in materia fiscale della settimana.

ATTIVITÀ LEGISLATIVA

L'iter legislativo del decreto Rilancio

In G.U. n. 180 del 18 luglio 2020, S.O. n. 25, è pubblicata la Legge 17 luglio 2020, n. 77: “Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, recante “Misure urgenti in materia di salute, sostegno al lavoro e all'economia, nonché di politiche sociali connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19”.

Decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104

In G.U. n. 203 del 14 agosto 2020, è pubblicato il D.L. 14 agosto 2020, n. 104 (c.d. Decreto agosto), recante “*Misure urgenti per il sostegno e il rilancio dell'economia*”, il cui commento sarà posto alla Vostra attenzione prossimamente.

Decreto-legislativo 30 luglio 2020, n. 100 di recepimento della direttiva 2018/822/UE (DAC 6)

In data 22 luglio 2020, il Consiglio dei ministri n. 57 del 2020 ha approvato in via definitiva il D.lgs. di recepimento della direttiva 2018/822/UE (c.d. “DAC 6”), la quale ha modificato la direttiva 2011/116/UE relativa allo scambio automatico di informazioni nel settore fiscale in relazione ai meccanismi transfrontalieri soggetti all'obbligo di notifica. La normativa mira a combattere l'evasione, nonché l'elusione fiscale e i meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva e di occultamento degli attivi, al fine di ottenere un indebito vantaggio fiscale e trasferire i propri utili in realtà fiscalmente più favorevoli.

In data 30 luglio 2020, il presente decreto legislativo è stato pubblicato in gazzetta ufficiale.

NOVITÀ IN MATERIA DI TERZO SETTORE

1. Nota del Ministero del lavoro n. 8115 del 14 agosto 2020 - Società a responsabilità limitata semplificata e impresa sociale

Il Ministero del lavoro con la nota n. 8115 ha riconosciuto la possibilità per le imprese sociali di potersi costituire in forma di società a responsabilità limitata semplificata ai sensi dell'articolo 2463 *bis c.c.*.

A tal fine, tuttavia, l'atto costitutivo dell'impresa sociale che voglia assumere tale forma societaria dovrà non solo conformarsi al “modello standard” (adottato con d.m. n. 138 del 23 giugno 2012 del Ministero della giustizia, di concerto con i Ministeri dell'economia e delle finanze e dello sviluppo economico), ma essere integrato anche con le disposizioni inderogabili previste dal D.lgs. 112/2017.

In considerazione della necessità di integrare il modello standard, la nota ministeriale ha pertanto escluso la possibilità di beneficiare dell'esenzione delle spese notarili in considerazione del fatto che il dover integrare necessariamente i contenuti dello statuto con le disposizioni del D.lgs. n. 112/2017 rende inapplicabili le disposizioni in materia di onorari professionali. Per quanto concerne, invece, il capitale minimo sociale richiesto per la costituzione (che per la s.r.l. semplificata è di 10mila euro) il Ministero ha precisato che la normativa in materia di impresa sociale non prevede un importo iniziale minimo e in considerazione di ciò non sussiste alcuna controindicazione al ricorso alla forma di s.r.l. semplificata.

2. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 25/E del 20 agosto 2020, recante alcuni chiarimenti in merito all'applicazione dell'art. 24 del D.L. Rilancio

L'Agenzia delle entrate, con la circolare in commento, fornisce alcuni chiarimenti in merito ai soggetti beneficiari della disposizione di cui all'art. 24 del D. L. "Rilancio" (n. 34/2020, convertito in L. n. 77/2020) che ha previsto lo stralcio del saldo IRAP 2019 e del primo acconto 2020. In particolare, viene confermata la possibilità anche per gli enti non commerciali di poter fruire dell'agevolazione fiscale in questione.

Più precisamente, tali enti potranno avvalersi dello stralcio dell'imposta, sia nel caso in cui svolgano, oltre all'attività istituzionale, un'attività commerciale (non prevalente) sia nel caso in cui non svolgano alcun tipo di attività commerciale.

Nelle due diverse ipotesi, tuttavia, cambiano le condizioni da verificare per godere dell'agevolazione: solo per gli enti che svolgono attività commerciale non prevalente andranno verificate le condizioni previste per i soggetti esercenti attività d'impresa, ovvero l'accesso allo sconto IRAP sarà condizionato al rispetto della soglia di 250 milioni di euro di ricavi nel periodo d'imposta precedente.

L'esonero, inoltre, come precisato nella Circolare, trova applicazione anche per l'IRAP relativa all'attività non commerciale calcolata con il metodo "retributivo" (ai sensi dell'art. 10, c. 1 del D.lgs. 446/97). In questo caso, per l'attività istituzionale non commerciale, non trova applicazione il tetto massimo relativo ai ricavi (o compensi) conseguiti.

Infine, vengono espressamente esclusi dal beneficio gli enti non commerciali pubblici di cui all'art. 10-bis del d.lgs. 446/1997.

NOVITÀ IN MATERIA DI WELFARE E LAVORO DIPENDENTE

1. Risoluzione n. 46/E del 2020: autovettura aziendale ad uso promiscuo

Con la risoluzione n. 46/E del 2020, l'Amministrazione finanziaria fornisce ulteriori delucidazioni sul dibattuto tema del regime fiscale degli autoveicoli, motocicli e ciclomotori concessi in uso promiscuo ai lavoratori dipendenti.

Nell'ipotesi in cui sia stato sottoscritto un accordo tra il datore di lavoro e il lavoratore dipendente dopo il 1° luglio 2020 per l'assegnazione di veicoli di nuova immatricolazione (successiva alla data appena citata), trova applicazione la nuova disciplina prevista dalla Legge di Bilancio 2020, la quale prevede la forfettizzazione parametrata alle emissioni di CO2 nell'atmosfera.

Diversamente, ove l'immatricolazione e l'assegnazione siano antecedenti alla data suindicata, si applica la precedente normativa, la quale prevede l'applicazione del regime *forfait* del 30% per tutti i tipi di veicoli assegnati al lavoratore dipendente.

In ultimo, nell'ipotesi in cui l'assegnazione avvenga successivamente al 1° luglio 2020, mentre l'immatricolazione sia precedente alla suddetta data, si ritiene necessario, ai fini fiscali, scorporare dal valore normale l'uso privato del mezzo, sulla base di elementi oggettivi, documentalmente accertabili. Ciò al fine di evitare che l'intero "valore normale" di esso concorra alla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

NOVITÀ IN MATERIA DI IVA

1. Risposta ad interpello n. 261 del 2020: nota di variazione in diminuzione IVA

Con la risposta ad interpello n. 261 dell'11 agosto 2020, l'Agenzia delle entrate ha indicato più chiaramente le modalità di registrazione delle note di accredito ricevute successivamente alla dichiarazione di fallimento. In particolare, l'Amministrazione ha previsto che, per le prestazioni ad esecuzione continuata o periodica, in caso di mancato pagamento delle fatture previsto come causa di risoluzione del contratto, il prestatore/cedente può recuperare l'IVA relativa a tutte le forniture regolarmente adempiute e per le quali non ha ricevuto alcun corrispettivo, senza promuovere una procedura esecutiva.

Diversamente, ove il fallimento venga dichiarato prima della risoluzione per inadempimento e dell'emissione delle note di variazione, il fornitore, per recuperare l'IVA non riscossa, è tenuto ad insinuarsi al passivo della procedura concorsuale e attenderne l'esito (*ex* articolo 26, comma 2 del decreto IVA).

2. Risposta a interpello n. 267 del 21 agosto 2020: nota di variazione IVA

L'amministrazione finanziaria, con la risposta ad interpello n. 267 del 2020, si sofferma in tema di ravvedimento della fattura errata e il diritto di rivalsa del cedente e diritto del cessionario della maggiore IVA. Sul punto, l'art. 60 ultimo comma, del d.P.R. 633 del 1972 prevede che il contribuente abbia diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In questa ipotesi, infatti, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa ed alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione.

In altre parole, la disposizione subordina il diritto di rivalsa della maggiore imposta accertata al definitivo pagamento delle somme dovute all'erario in esecuzione di avvisi di accertamento o rettifica. In mancanza del presupposto di un atto di accertamento definitivo, la norma non risulta applicabile.

Al di fuori dello schema indicato nell'art. 60 previamente citato, invece, il contribuente risulta legittimato a rivalersi della maggiore imposta corrisposta all'erario in base alla diversa norma contenuta nell'articolo 26, comma 1 del d.P.R. 633 del 1972. L'art. 26 del Decreto IVA, in materia di variazioni dell'imponibile o dell'imposta, prevede che le disposizioni degli articoli 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione. Pertanto, il cedente/commissionario deve rettificare (senza limiti di tempo) la fattura in precedenza emessa senza IVA o con IVA errata, mediante lo strumento di variazione in aumento, in ossequio alle disposizioni degli artt. 21 e ss. relative alla fatturazione delle operazioni e quindi, ove possibile, esercitando la rivalsa nei confronti del cessionario/committente.

Ciò premesso, appare evidente che al contribuente, il quale abbia ricevuto una nota di variazione in aumento *ex* articolo 26, comma 1, del d.P.R. n. 633 del 1972, per correggere errori nella qualificazione della operazione originaria, non possa essere precluso il diritto alla detrazione della maggiore IVA addebitatagli. Il *dies a quo* per l'esercizio del predetto diritto, infine, deve individuarsi nel momento di emissione della nota di variazione da parte del cedente, e può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto.

ALTRE NOVITÀ

1. Circolare n. 25 del 2020: alcuni chiarimenti in merito alle misure di sostegno alle imprese e all'economia, alle norme fiscali e agli interventi in materia di lavoro e politiche sociali, editoria, contenute nel Decreto Rilancio

Con la circolare n. 25/E del 20 agosto 2020, c.d. circolare "*multi-quesito*", l'Amministrazione finanziaria ha fornito delucidazioni sulle misure, previste ed introdotte dal decreto Rilancio (D.L. n. 34/2020), al fine di contenere l'emergenza epidemiologica da Covid-19.

Con riferimento all'**imposta regionale sulle attività produttive - IRAP** (art. 24 D.L. n. 34/2020), le imprese con un volume di ricavi non superiore a 250 milioni e i lavoratori autonomi con un corrispondente volume di compensi non sono tenuti al versamento:

1) del saldo dell'IRAP, relativo al periodo di imposta 2019. Per detto periodo d'imposta resta, invece, fermo il versamento dell'acconto, suddiviso nelle rate legislativamente previste;

2) della prima rata, pari al 40 per cento (ovvero al 50 per cento per particolari categorie di soggetti previsti dalla normativa vigente), dell'acconto dell'IRAP dovuto per il periodo d'imposta 2020. L'importo corrispondente alla prima rata dell'acconto è comunque escluso dal calcolo dell'imposta da versare a saldo per il 2020.

La disposizione in commento non trova applicazione per talune categorie di soggetti normativamente individuate. Si tratta, in particolare, di imprese di assicurazione, di Amministrazioni ed enti pubblici, di banche e altri intermediari finanziari, di soggetti con volume di ricavi o compensi superiori a 250 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto-legge. Tuttavia, in assenza di una espressa esclusione normativa dal beneficio fiscale in esame per gli enti non commerciali, la disciplina si ritiene applicabile altresì agli enti privati non commerciali, anche qualora svolgano un'attività commerciale, oltre la propria attività istituzionale. Il versamento in acconto dell'IRAP, inoltre, deve essere realizzato in linea con le regole previste per le imposte sui redditi.

In merito al **contributo a fondo perduto Covid-19** (art. 25 D.L. n. 34/2020), l'Amministrazione finanziaria ha fornito alcuni chiarimenti sull'ambito soggettivo della presente agevolazione, introdotta propriamente per limitare i gravi effetti economici nonché finanziari subiti da alcuni operatori economici a causa dell'emergenza sanitaria globale. Più nello specifico, il contributo viene riconosciuto in via esclusiva all'impresa agricola, con contestuale esclusione dei coadiuvanti dell'imprenditore agricolo e dei consorzi tra imprese. Discorso diverso, invece, per i consorzi che svolgono una propria attività autonoma rispetto alle imprese consorziate e che hanno rappresentanza esterna, a cui si riconosce la possibilità di beneficiare del contributo a fondo perduto Covid-19 per le attività svolte ed ammesse all'agevolazione.

Con riferimento alle modalità di restituzione del contributo, inoltre, si rimanda al provvedimento pubblicato dall'Agenzia delle Entrate il 10 giugno 2020, in cui sono indicate tutte le modalità per il riconoscimento del contributo medesimo.

La Circolare in commento ha inoltre chiarito alcuni aspetti applicativi dell'art. 28 del decreto Rilancio, il quale ha introdotto per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione un **credito di imposta** nella misura del 60% **dell'ammontare mensile del canone di locazione degli immobili ad uso non abitativo** destinati allo svolgimento dell'**attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico** o all'**esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo**. Il credito di imposta si riconosce ai soggetti che abbiano ricavi e compensi non superiori a cinque milioni di euro nel periodo di imposta precedente. L'art. 77, comma 1, del Decreto Agosto (D.L. n. 104/2020) ha modificato i commi 3 e 5 dell'art. 28 del decreto Rilancio, stabilendo che il credito d'imposta: spetta, indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente, oltre che alle strutture alberghiere e agrituristiche, alle agenzie di viaggio e ai tour operator, anche alle strutture termali; è commisurato all'importo versato a titolo di canone di locazione nel periodo d'imposta 2020, con riferimento a ciascuno dei mesi di marzo, aprile, maggio e giugno (in luogo di marzo, aprile e maggio), e per le strutture turistico ricettive con attività solo stagionale, con riferimento a ciascuno dei mesi di aprile, maggio, giugno e luglio (in luogo di aprile, maggio e giugno).

Il credito di imposta sui canoni di locazione, inoltre, è riconosciuto agli studi professionali. Dubbi sorgono, invece, sull'estensione del beneficio agli studi medici che esercitano attività intramoenia senza partita IVA. L'Amministrazione finanziaria esclude l'estensione in tal senso, in considerazione del fatto che i compensi relativi a prestazioni rese in regime di intramoenia, ancorché definiti dalla norma di natura libero-professionale, sono ricondotti nell'ambito dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, non contemplati dall'art. 28 del decreto Rilancio.

Discorso diverso per chi svolge attività di *bed and breakfast* in via imprenditoriale con partita IVA, a cui si riconosce la possibilità di fruire del credito di imposta in relazione ai canoni di locazione dell'immobile corrisposti al proprietario, anche qualora l'immobile sia in locazione e adibito all'esercizio dell'attività sia ad uso residenziale e non invece commerciale. L'immobile locato ad uso abitativo deve comunque essere strumentale all'attività di *bed and breakfast* svolta in via imprenditoriale.

Con riferimento alla **trasformazione delle detrazioni fiscali in sconto**, mediante compensazione tra il credito di imposta derivante dalle spese sostenute per interventi di efficientamento energetico e il debito sottoscritto in estinzione rateale, a titolo di *rottamazione ter*, bisogna richiamare il D.L. n. 119/2018 il quale, nel regolare la *rottamazione ter*, ha previsto che il pagamento delle somme dovute per la definizione può essere effettuato mediante domiciliazione sul conto corrente; mediante

bollettini precompilati, che l'agente della riscossione è tenuto ad allegare se il debitore non ha richiesto di eseguire il versamento mediante domiciliazione sul conto corrente; presso gli sportelli dell'agente della riscossione.

La norma non indica ulteriori modalità di assolvimento del debito risultante dalla dichiarazione di adesione alla *rottamazione ter*; ne consegue che lo stesso non può essere compensato con il credito d'imposta derivante dalle spese sostenute per interventi di efficientamento energetico.

L'Amministrazione finanziaria, inoltre, ha fornito delucidazioni sulla **sospensione dei termini processuali e sulla sospensione nell'ambito dell'accertamento con adesione**. Più nello specifico, il decreto Rilancio ha introdotto una disposizione di natura interpretativa, la quale prevede che la cumulabilità della sospensione dei termini processuali con la sospensione del termine di impugnazione stabilita dalla procedura di accertamento con adesione.

Pertanto, 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, sia la sospensione di complessivi 64 giorni prevista dal combinato disposto del citato articolo 83 e dell'articolo 36 del decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23. Si applica, inoltre, la sospensione feriale dal 1° al 31 agosto, prevista dall'articolo 1 della legge n. 742 del 1969. Infatti, i termini di sospensione relativi alla procedura di accertamento con adesione si intendono cumulabili con il periodo di sospensione feriale dell'attività giurisdizionale. Tuttavia, risulta applicabile altresì la sospensione del termine di impugnazione per un periodo di 60 giorni previsto dall'art. 42, comma 4, D.P.R. n. 600/1973, in caso di presentazione dell'istanza di scomputo delle perdite pregresse.

Con riguardo alla **sospensione della compensazione tra credito di imposta e debito iscritto a ruolo**, non sono previste 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. Le condizioni patrimoniali e di regolarità contributiva richieste ai fini dell'esonero dalla presentazione della garanzia, inoltre, devono essere valutate secondo i criteri ordinari, in assenza di modifiche alla disciplina normativa da parte del decreto.

L'Amministrazione finanziaria si è pronunciata altresì sulla **proroga dei termini di versamento e del termine di impugnazione**, specificando che gli atti ricompresi nella sospensione dei termini suddetti devono comunque avere una scadenza nel periodo compreso tra il 9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020. Con tale inciso, la norma intende far riferimento ai termini di versamento ordinariamente e originariamente scadenti nel suddetto lasso temporale, senza considerare nel computo dei termini le precedenti specifiche misure di differimento degli oneri tributari previste per fronteggiare l'emergenza epidemiologica, tra cui la sospensione di complessivi 64 giorni di cui agli articoli 83 del decreto Cura Italia e 36 del decreto Liquidità (D.L. n. 23/2020). Ai fini dell'individuazione dei termini con scadenza ordinaria 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'art. 42, comma 4, D.P.R. n. 600/1973, nell'ambito del procedimento di accertamento ordinario e dall'art. 7, comma 1-*ter*, D.lgs. n. 218/1997, nelle ipotesi di accertamento con adesione.

Ove la scadenza del versamento degli importi rideterminati a seguito di presentazione della 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.

Ancora in materia di **proroga dei termini per favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali**, si stabilisce che gli atti di accertamento, di contestazione, di irrogazione delle sanzioni, di recupero dei crediti di imposta, di liquidazione e di rettifica e liquidazione, relativi ad atti o imposte per i quali i termini di decadenza scadono tra l'8 marzo ed il 31 dicembre 2020, siano emessi entro il 31 dicembre 2020 e notificati tra il primo gennaio e il 31 dicembre 2021, in deroga agli ordinari termini decadenziali.

Inoltre, la notifica e l'invio di atti e comunicazioni elaborati centralmente con modalità massive entro il 31 dicembre 2020 sono rinviati al 2021, prevedendo altresì il differimento dei termini di decadenza per la notifica delle cartelle di pagamento conseguenti alle comunicazioni medesime. Inoltre, per gli atti e le comunicazioni interessati dalla proroga dei termini, notificati nel 2021, non sono dovuti interessi per il periodo compreso tra il 1° gennaio 2021 e la data di consegna o notifica dell'atto, con una diversa decorrenza del periodo da cui non sono dovuti gli interessi per ritardato pagamento per le comunicazioni. L'avvenuta elaborazione o emissione degli atti e delle comunicazioni nel 2020 può

essere provata anche dalla data di elaborazione risultante dai sistemi informativi dell'Agenzia delle entrate.

La disposizione fa salva, tuttavia, la consegna delle comunicazioni e la notifica degli atti, nei casi di indifferibilità e urgenza o al fine del perfezionamento degli adempimenti fiscali che richiedono il contestuale versamento di tributi l'emissione dell'atto qualora sia funzionale all'adempimento, come nel caso della liquidazione d'ufficio dell'imposta da versare per la registrazione degli atti giudiziari. Sono ricompresi nell'ambito oggettivo di applicazione della proroga gli avvisi di accertamento; gli atti di contestazione e di irrogazione delle sanzioni; gli atti di recupero dei crediti di imposta; gli avvisi di liquidazione; gli avvisi di rettifica e liquidazione; riferiti ad atti o ad imposte per i quali i termini di decadenza scadono tra l'8 marzo ed il 31 dicembre 2020, devono essere emessi entro il 31 dicembre 2020 e notificati tra il primo gennaio e il 31 dicembre 2021.

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 indicato. Tenuto conto degli effetti che la norma intende realizzare, si osserva che per gli atti riferiti invece ad atti o ad 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, inoltre, 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. A queste si aggiungono anche le scadenze dei termini che scadono nel suddetto periodo, per effetto di specifiche disposizioni normative, per le quali si ritiene applicabile l'eccezione prevista dall'art. 157 del decreto, al fine di favorire la graduale ripresa delle attività economiche e sociali, 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'art. 5-*septies*, comma 4, D.L. n. 148/2017.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito la **specificazione atti emessi**, prevista dall'art. 157 del decreto Rilancio, il quale stabilisce che gli atti per i quali i termini di decadenza scadono tra l'8 marzo 2020 e il 31 dicembre 2020, sono emessi entro il 31 dicembre 2020. Sul punto, l'Agenzia delle entrate ha da tempo avviato un percorso di trasformazione digitale dei processi di propria competenza, al fine di cogliere le opportunità e i benefici offerti dalla digitalizzazione in termini di semplificazione, trasparenza ed economicità. In particolare, gli originali degli atti di cui al comma 1 dell'articolo 157 sono, in via generale, prodotti in formato digitale, sottoscritti dal responsabile o da un suo delegato con firma digitale e registrati in uscita nel sistema di gestione documentale (registro di protocollo). Qualora non fosse possibile procedere con la firma digitale, il documento analogico può sempre essere sottoscritto con firma autografa e protocollata. La firma digitale assicura l'immodificabilità e l'integrità di un documento informatico. La segnatura di protocollo, in altre parole, attesta la provenienza del documento informatico da una pubblica amministrazione. La segnatura, inoltre, attribuisce al documento informatico una data certa, opponibile a terzi, e quindi una data di riferimento utile anche per effettuare la verifica della validità del certificato di firma utilizzato per sottoscrivere digitalmente il documento. L'acquisizione del documento informatico nel sistema di protocollo ne garantisce inoltre l'archiviazione in un sistema di gestione documentale a norma.

Ne consegue che 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 del Direttore dell'Agenzia previsto dal comma 6 dell'articolo 157.

Infine, la Circolare 25 del 2020 dà alcune delucidazioni, per il 2020, sul **credito di imposta per gli investimenti pubblicitari**, che viene concesso agli stessi soggetti previsti dalla norma regolatrice l'agevolazione, nella misura del 50% degli investimenti effettuati e in ogni caso nei limiti del regime *de minimis* previsto dai regolamenti europei. L'agevolazione è stata estesa anche agli investimenti sulle emittenti televisive e radiofoniche nazionali non partecipate dallo Stato. 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», unitamente alla condizione del valore incrementale degli stessi investimenti (superiore almeno dell'1 per cento rispetto al valore di quelli effettuati nell'anno

precedente). Inoltre, il periodo di presentazione della comunicazione telematica per accedere al credito d'imposta è compreso tra il primo e il 30 settembre del 2020. Le comunicazioni telematiche già presentate nel periodo compreso tra il primo ed il 31 marzo 2020 restano comunque valide.

2. Circolare n. 24/E 2020: superbonus 110%

Ulteriori precisazioni sono state fornite dall'Agenzia delle Entrate in merito al superbonus del 110%, con la circolare n. 24/E del 2020. Più precisamente, l'Amministrazione finanziaria ha delineato sia l'ambito soggettivo, nonché quello oggettivo di applicazione.

Come previsto nella Circolare in commento, gli interventi devono essere realizzati su parti comuni di edifici residenziali in "condominio" (sia trainanti, sia trainati); su edifici residenziali unifamiliari e relative pertinenze (sia trainanti, sia trainati); su unità immobiliari residenziali funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno site all'interno di edifici plurifamiliari e relative pertinenze (sia trainanti, sia trainati); nonché su singole unità immobiliari residenziali e relative pertinenze all'interno di edifici in condominio (solo trainati).

Sono esclusi, invece, gli interventi su unità immobiliari delle categorie catastali: A1: abitazioni di tipo signorile; A8: abitazioni in ville; A9: castelli, palazzi di eminenti pregi artistici o storici.

La Circolare n. 24 in commento, inoltre, specifica che cosa si intenda per edificio unifamiliare, distinguendolo dagli edifici plurifamiliari, in cui limitatamente l'unità abitativa sita all'interno e dotata di accesso autonomo dall'estero può godere del superbonus autonomamente, non rilevando la circostanza che la stessa faccia parte di un condominio o disponga di parti comuni con altre unità abitative.

L'analisi predisposta dall'Amministrazione finanziaria, tuttavia, non si limita a definire il "dove" deve essere realizzato l'intervento che dà diritto al beneficio fiscale, ma piuttosto indica anche il profilo temporale delle spese da sostenere per ottenere il superbonus. Ne consegue che per gli interventi trainanti rilevano le spese sostenute nell'arco temporale tempo di vigenza dell'agevolazione; per gli interventi trainati rileva, invece, la vigenza dell'agevolazione, ma anche l'intervallo di tempo tra la data di inizio e la data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti.

Con il **termine trainanti**, si indicano gli interventi di riqualificazione energetica ed antisismici. Più nello specifico, gli interventi trainanti sono quelli di **isolamento termico sugli involucri e sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale, sostituzione di impianti di climatizzazione invernale sugli «edifici unifamiliari» o sulle unità immobiliari di edifici plurifamiliari e gli interventi antisismici (c.d. sisma-bonus).**

Con il **termine trainati**, invece, sono indicati gli ulteriori interventi che sono realizzati congiuntamente a quelli trainanti, cioè eseguiti insieme ad almeno uno degli interventi principali di isolamento termico, di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale o di riduzione del rischio sismico. Questi sono gli interventi di **efficientamento energetico, di installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su determinati edifici**, nonché per la **installazione, contestuale o successiva, di sistemi di accumulo integrati nei predetti impianti solari fotovoltaici agevolati e di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici.**

Infine, giova ribadire che il superbonus è tuttavia subordinato:

- alla installazione degli impianti eseguita congiuntamente a uno degli interventi trainanti che danno diritto al superbonus;
- alla cessione in favore del Gestore dei servizi energetici (GSE) Spa dell'energia non autoconsumata in sito ovvero non condivisa per l'autoconsumo.

3. Risposta ad interpello n. 265 del 2020: certificazione contabile delle spese di investimento R&S

Con la risposta ad interpello n. 265 del 2020, l'Agenzia delle entrate ha precisato che l'organo di revisione nell'ambito di una s.r.l., nominato a ridosso della scadenza del periodo d'imposta 2019, deve svolgere le attività di revisione in relazione a tale esercizio, nonché occuparsi della certificazione della documentazione contabile relativa al credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo con riferimento al periodo di imposta 2019. La certificazione della documentazione contabile, ai fini della fruizione del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo presuppone, dunque, da parte dell'organo di controllo, una attività ricognitiva che non necessariamente deve essere effettuata periodicamente nel corso dell'esercizio.

Nella fattispecie in esame, il soggetto che intende avvalersi del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo è una società a responsabilità limitata che nel corso del periodo di imposta 2019 ha dovuto procedere alla nomina dell'organo di controllo, in ragione di quanto disposto dall'articolo 2477 Codice civile. La società, in ossequio alla rinnovata disposizione, ha nominato il collegio sindacale in data 13 dicembre 2019, rispettando dunque l'originario termine di scadenza del 16 dicembre 2019.

In merito alla questione in esame, l'Agenzia dell'Entrate ha osservato che nessuna disposizione impedisce al neonominato di occuparsi della revisione del bilancio della società relativo all'anno in cui ha ricevuto l'incarico, non riguardando lo stesso esercizio in chiusura ma il primo esercizio successivo alla nomina, partendo il mandato dall'esercizio successivo alla nomina (1° gennaio – 31 dicembre 2020). Infatti, come specificato dall'Amministrazione, le procedure messe in atto dal revisore contabile risultano diverse da quelle attivate dall'organo di controllo per la certificazione della documentazione contabile ai fini della fruizione del credito di imposta ricerca e sviluppo.

4. Risposta ad interpello n. 266 del 17 agosto 2020: rottamazione ter

Con la risposta in esame, l'Agenzia delle entrate si è pronunciata in materia di *rottamazione ter*. In particolare, l'Amministrazione finanziaria ha richiamato l'art. 3 del D.L. n. 119 del 2018, che introduce la definizione agevolata dei debiti risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017, mediante pagamento dell'importo dovuto al netto delle sanzioni e degli interessi di mora. In attuazione della disposizione appena citata, il debitore ha la facoltà di manifestare all'agente della riscossione la sua volontà di procedere alla definizione rendendo apposita dichiarazione. A seguito della presentazione di detta dichiarazione, relativamente ai carichi definibili che ne costituiscono oggetto, non possono essere iscritti nuovi fermi amministrativi e ipoteche, fatti salvi quelli già iscritti alla data di presentazione; non possono essere proseguite le procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo; e conseguentemente limitatamente ai debiti definibili per i quali è stata presentata la dichiarazione il pagamento della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione determina l'estinzione delle procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo.

Quanto detto trova applicazione per tutte le procedure esecutive, compresa quella di pignoramento presso terzi, che si estinguono con il pagamento della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo, ovvero sia disposta l'assegnazione/aggiudicazione dei beni con effetto soddisfacente immediato. Infatti, la normativa richiamata, a seguito della presentazione della dichiarazione di adesione, non permette la prosecuzione di tutte le procedure esecutive dirette, che conseguentemente si estinguono con il pagamento della prima o unica rata delle somme dovute, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo, ma non ricomprende, né sarebbe possibile ricomprendere, le procedure esecutive avviate da terzi, anche nei casi in cui in seno alla stesse, sia intervenuto l'agente della riscossione.

In questa ipotesi, a parere dell'Agenzia delle entrate, viene a determinarsi 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. Ne consegue che al creditore intervenuto, nel caso di specie, l'agente della riscossione, 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. Ciò, ad evitare pregiudizio per il credito oggetto dell'intervento, quale rideterminato a seguito della definizione agevolata.

Infatti, l'intervento provocherebbe due effetti diversi: il diritto di concorrere alla distribuzione del ricavato ed il diritto di partecipare all'espropriazione provocandone i singoli atti. Soltanto in tale ultima evenienza, e cioè di effettivo compimento di atti di impulso, si realizzerebbe una forma di esercizio dell'azione esecutiva, sebbene di tipo meramente accessorio, preclusa dal pagamento della prima rata della rottamazione. Così nell'ipotesi in cui la distribuzione abbia 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 resi dualmente dovuto dallo stesso debitore a tale titolo. Diversamente, il diritto dell'agente della riscossione di

partecipare alla distribuzione delle somme disponibili viene, invece, meno qualora, anteriormente alla stessa distribuzione, il debitore abbia completato il pagamento dell'importo della *rottamazione ter*.

5. Risposta ad interpello n. 253 del 7 agosto 2020: imputazioni delle componenti di reddito

Con la risposta ad interpello n. 253 del 2020, l'Amministrazione finanziaria ha ribadito che, al di fuori delle microimprese di cui all'art. 2435-*ter* del c.c., trovano applicazione i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili per la redazione del bilancio.

Per i soggetti che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del Codice civile (diversi dalle microimprese), infatti, si applicano le modalità di determinazione del reddito imponibile previste per i soggetti *IAS/IFRS adopter*, in quanto compatibili. La rilevanza fiscale del dato contabile, tuttavia, presuppone necessariamente che i principi contabili di riferimento siano stati correttamente applicati.

6. Risposta ad interpello n. 254 del 7 agosto 2020: Risarcimento a seguito di accordo transattivo

Con la risposta ad interpello n. 254 del 2020, l'Agenzia delle Entrate ha sostenuto che il conseguimento della somma nell'ambito dell'accordo transattivo, volta a risarcire l'originario inadempimento contrattuale, costituisce sopravvenienza attiva imponibile ai sensi dell'articolo 88, comma 3, lettera a), del TUIR.

Invero, a parere dell'Amministrazione finanziaria, nell'ipotesi oggetto della risposta ad interpello in commento viene risarcito un danno diverso da quello considerato all'articolo 86, comma 1, lettera b), del TUIR, riguardante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni. Sul punto, giova osservare che la perdita o il danneggiamento, quali fonte di risarcimento ai fini del suo trattamento fiscale come plusvalenza, sono fattispecie astratte di difficile configurazione concreta, soprattutto quando hanno ad oggetto beni patrimoniali immateriali, quali le azioni.

7. Risposta ad interpello n. 258 del 7 agosto 2020: imposte pagate all'estero

L'Amministrazione finanziaria si è pronunciata in tema di imposte pagate all'estero, con la risposta ad interpello n. 258 del 2020. In particolare, l'Amministrazione ha richiamato il Modello di Convenzione OCSE, il quale definisce come "canoni" i pagamenti di ogni tipo percepiti, tra l'altro, per l'uso o il diritto d'uso di marchi, disegni e modelli, formule segrete o processi, o per le informazioni riguardanti l'esperienza industriale, commerciale o scientifica.

Questi pagamenti, infatti, si riferiscono al *know how*, che è un'espressione utilizzata nell'ambito del trasferimento di informazioni che non sono state oggetto di brevetto e che normalmente non ricadono nell'ambito di altri diritti di proprietà intellettuale. La nozione di *know how* è, in altre parole, riferita a informazioni non divulgate, di natura industriale, commerciale o scientifica, derivanti da una pregressa esperienza, aventi una rilevanza pratica nell'attività di una società e dalla cui divulgazione può derivare un vantaggio economico.

In relazione al contratto di *know how*, nel caso di specie, l'oggetto dell'accordo prevede che una parte riveli all'altra la sua speciale conoscenza ed esperienza, non divulgata al pubblico, in modo tale che l'altra parte possa utilizzarla a proprio vantaggio. Il contratto di *know how*, tuttavia, differisce dal contratto di prestazione di servizi, in cui una parte assume l'obbligo di utilizzare usuali abilità, relative alla propria professione.

Ritornando agli aspetti prettamente fiscali, l'Amministrazione finanziaria ha evidenziato che nel caso di "canoni" la potestà impositiva è da ritenersi 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. Il beneficiario effettivo dei pagamenti, inoltre, ha diritto all'applicazione della ritenuta convenzionale del 15 per cento sugli importi pagati dall'altra società e può avvalersi del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero. Per le ritenute già subite in misura superiore a quella prevista dalla Convenzione, invece, l'istante è tenuto a presentare istanza di rimborso alle competenti autorità fiscali estere.

8. Risposta ad interpello n. 264 del 14 agosto 2020: cessione dei crediti nell'ambito del consolidato

Con la risposta ad interpello n. 264 del 2020, l'Agenzia ha chiarito alcuni aspetti relativi alla cessione dei crediti nell'ambito del consolidato.

In particolare, in merito alla cessione di crediti in regime di consolidato, il credito IRES ceduto dalla società controllante al contribuente può essere utilizzato da quest'ultimo mediante compensazione per il pagamento di debiti erariali iscritti a ruolo, dovuti in pendenza di giudizio a titolo provvisorio, per i quali è scaduto il termine di pagamento. Sul punto, infatti, nessuna previsione espressa vieta la cessione di crediti IRES da parte della propria controllante al contribuente, il quale utilizza il credito per compensare debiti erariali.

Nel restare a Vs. disposizione per eventuali approfondimenti e/o chiarimenti, porgiamo
Cordiali saluti.

Studio ACTA - ENBIMS