



NOVITÀ NORMATIVE



NEWS DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE



GIURISPRUDENZA



Vuoi ricevere la TaxNews e altre notizie da BDO direttamente via email? Iscriviti alle nostre mailing list.

Modifiche apportate in sede di conversione del Decreto “Liquidità” (D.L. 23/2020, L. 40/2020)

Il D.L. 23/2020 (cd. Decreto “Liquidità”), contenente misure a sostegno della liquidità per le imprese, è stato convertito, con modificazioni, nella Legge n. 40, del 5 giugno 2020, pubblicata in G.U. n. 143 del 6 giugno 2020. Si illustrano di seguito alcune delle modifiche apportate in sede di conversione.

Disposizioni per il sostegno dei settori alberghiero e termale (art. 6-bis)

I soggetti indicati nell'art. 73, comma 1, lett. a) e b) del T.u.i.r., che esercitano l'attività commerciale nei settori alberghiero e termale e che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio, possono, anche in deroga all'art. 2.426 c.c. e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia, rivalutare i beni di impresa e le partecipazioni, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019.

La rivalutazione:

- ▶ non comporta il pagamento di alcuna imposta sostitutiva;
- ▶ deve essere eseguita in uno o in entrambi i bilanci relativi ai due esercizi successivi a quello in corso al 31 dicembre 2019;
- ▶ deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea;
- ▶ il maggior valore si considera riconosciuto, ai fini fiscali, a decorrere dall'esercizio nel cui bilancio la rivalutazione è eseguita;
- ▶ deve essere annotata nel relativo inventario, oltre che commentata nella nota integrativa.

Per espressa previsione normativa, in caso di:

- ▶ cessione a titolo oneroso;
- ▶ assegnazione al socio;
- ▶ destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa;
- ▶ consumo personale o familiare dell'imprenditore;

dei beni oggetto di rivalutazione, in una data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si deve considerare il costo del bene prima della rivalutazione.

Va, inoltre, segnalato che il saldo attivo risultante dalle rivalutazioni eseguite:

- ▶ deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva in sospensione, denominata facendo riferimento al comma 6-bis in esame;
- ▶ potrà essere affrancato, anche parzialmente, applicando un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'IRAP e di eventuali addizionali in ragione del 10%.

Infine, qualora i soggetti in argomento abbiano già esercitato la procedura di rivalutazione prevista dalla Legge n. 160/2019 tramite l'intervenuta approvazione del bilancio al 31 dicembre 2019, è previsto che gli effetti fiscali dell'operazione si producano a decorrere dall'ultimo bilancio o rendiconto dell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2020.

Disposizioni temporanee sui principi di redazione del bilancio (art. 7)

Con specifico riferimento alle società cooperative, l'articolo 7 del Decreto “Liquidità”, come modificato in sede di conversione in legge, ha aggiunto un periodo alla fine del primo comma dell'articolo 106 del Decreto “Cura Italia”, precisando che è facoltà delle cooperative che applicano l'articolo 2540 c.c., vale a dire delle cooperative che, per previsione dello statuto o in presenza delle condizioni richieste dalla legge, ricorrono alle assemblee separate, di convocare l'assemblea generale dei soci delegati entro il 30 settembre 2020.

In tal modo, si consente a queste società, anche nell'attuale contesto emergenziale, di pervenire alla formazione progressiva della volontà sociale con le modalità prefissate nel codice civile e nel maggior termine sopra individuato.



Rimborso alle imprese per mancata partecipazione a fiere e manifestazioni commerciali internazionali (art. 12-bis)

L'articolo in commento stabilisce che il credito d'imposta di cui all'articolo 49 del D.L. n. 34/2019 (c.d. Decreto "Crescita"), riconosciuto nella misura del 30% delle spese sostenute dalle imprese per la partecipazione a fiere o manifestazioni internazionali, fino a un massimo di euro 60.000, spetta, per l'anno 2020, anche per le spese sostenute dalle imprese per la partecipazione a fiere che siano state disdette in ragione dell'emergenza legata al Covid-19.

Disposizioni in materia di beni di impresa (art. 12-ter)

Con la legge di bilancio 2020 (art. 1, commi 696 e seguenti) il Legislatore ha offerto alle imprese che non adottano gli IFRS, l'opportunità di rivalutare i beni materiali ed immateriali, ad eccezione degli immobili alla cui produzione o commercio è diretta l'attività d'impresa, e le partecipazioni in società controllate e collegate, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018. Sul maggior valore attribuito al bene deve essere assolta un'imposta sostitutiva del 12 per cento per i beni ammortizzabili, ovvero del 10 per cento per i beni non ammortizzabili.

La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 ed il maggior valore attribuito ai beni viene riconosciuto, ai fini fiscali, a partire dal terzo esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è stata effettuata. Nel caso in cui, antecedentemente all'inizio del quarto esercizio successivo a quello in cui è stata eseguita la rivalutazione, uno o più beni rivalutati siano oggetto di cessione a titolo oneroso, ovvero di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero, ancora, al consumo personale o familiare dell'imprenditore, la norma stabilisce che ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si deve avere riguardo al costo del bene prima della rivalutazione. In tale caso viene riconosciuto in capo al cedente o assegnante del bene, un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile alla rivalutazione eseguita sul singolo bene ceduto o assegnato.

Con la Legge n. 40/2020 la rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni potrà essere effettuata, con le modalità sopra descritte, nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 o al 31 dicembre 2021.

Il Legislatore consente quindi di posticipare ai bilanci del 2020, del 2021 e del 2022 la suddetta rivalutazione.

Detraibilità dell'IVA sugli acquisti dei beni oggetto di erogazioni liberali (art. 12-quater)

Viene consentita la detraibilità dell'IVA (ex art. 19, D.P.R. 633/1972) assolta sull'acquisto di beni ceduti a titolo di erogazione liberale in natura, al fine di finanziare gli interventi di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica. Questi acquisti si considerano effettuati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione (v. art. 1 D.P.R. n. 633/1972).



D.P.C.M. 27 giugno 2020

Con il Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri n. 162, pubblicato in G.U. 29.06.2020, è stata disposta la proroga dei termini per i versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi ed IRAP 2020 dei contribuenti interessati dall'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) e dei soggetti aderenti al regime forfettario e dei c.d. "minimi".

Il D.P.C.M. stabilisce che i versamenti devono essere effettuati entro:

- ▶ il 20 luglio 2020, in luogo del 30 giugno, senza alcuna maggiorazione;
- ▶ il 20 agosto 2020, in luogo del 30 luglio, con la maggiorazione dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo.

Nello specifico, la proroga si applica ai soggetti che rispettano entrambe le seguenti condizioni:

- a) esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), di cui all'art. 9-bis del D.L. 50/2017;
- b) dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun indice, dal relativo Decreto di approvazione del Ministro dell'Economia e delle Finanze (pari a 5.164.569,00 euro).

Inoltre, possono beneficiare della proroga anche i contribuenti che:

- ▶ applicano il regime forfettario di cui all'art. 1, co. 54-89, della L. 190/2014;
- ▶ applicano il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27, co. 1, del D.L. 98/2011 (c.d. "contribuenti minimi");
- ▶ presentano altre cause di esclusione o di inapplicabilità degli ISA (es. inizio o cessazione attività, non normale svolgimento dell'attività, determinazione forfettaria del reddito, ecc.).

Oltre al versamento del saldo 2019 e del primo acconto 2020 dell'IRPEF e dell'IRES, la proroga è applicabile anche ai versamenti che seguono gli stessi termini previsti per le imposte sui redditi e che sarebbero ordinariamente scaduti il 30.6.2020, in particolare:

- ▶ addizionali IRPEF/IRES;
- ▶ imposte sostitutive (es. contribuenti forfettari e minimi, cedolare secca sulle locazioni, rivalutazione dei beni d'impresa);
- ▶ imposte patrimoniali dovute da parte delle persone fisiche residenti che possiedono immobili e/o attività finanziarie all'estero (IVIE e/o IVAFE);
- ▶ contributi INPS di artigiani, commercianti e professionisti; rientrano nella proroga anche i contributi INPS dei soci di srl artigiane o commerciali non in regime di "trasparenza fiscale" (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 16.7.2007 n. 173);
- ▶ IVA per l'adeguamento agli ISA;
- ▶ saldo IVA per il 2019 derivante dal modello IVA 2020, se il pagamento non è ancora stato effettuato e non rientra nell'ambito dei versamenti sospesi per effetto dell'emergenza da COVID-19 che potranno essere effettuati entro il 16.9.2020 (con eventuale rateizzazione in 4 rate mensili);
- ▶ diritto annuale alle Camere di Commercio.

Il D.P.C.M. 27.6.2020 prevede l'estensione della proroga, alle previste condizioni, anche ai versamenti derivanti dalle dichiarazioni IRAP, qualora non si possa beneficiare dell'esclusione dal pagamento del saldo 2019 e del primo acconto 2020 disposta dall'art. 24 del D.L. 19.5.2020 n. 34 (c.d. "Rilancio").

La proroga di cui al D.P.C.M. 27.6.2020 non riguarda i soggetti IRES che hanno termini ordinari di versamento successivi al 30.6.2020 in conseguenza:

- ▶ della data di approvazione del bilancio o rendiconto (es. società di capitali "solari" che approvano il bilancio 2019 entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio, anche per effetto dell'apposita previsione introdotta dall'art. 106 del DL 17.3.2020, n. 18, c.d. "Cura Italia");
- ▶ della data di chiusura del periodo d'imposta (es. società di capitali con esercizio 1.7.2019 - 30.6.2020).



Prov. 30 giugno 2020, n. 248558

Con il provvedimento 30 giugno 2020, n. 248558, l'Agenzia delle Entrate ha differito:

- ▶ dal 1° luglio 2020 al **1° gennaio 2021** il termine a partire dal quale sarà obbligatorio l'utilizzo del nuovo tracciato per l'invio telematico dei corrispettivi;
- ▶ dal 30 giugno 2020 al **31 dicembre 2020** il termine entro il quale i registratori telematici dovranno essere adeguati ai fini dell'attuazione della lotteria degli scontrini.

Nuovo tracciato per l'invio telematico dei corrispettivi

Con i Provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle Entrate 20 dicembre 2019, n. 1432217, e 28 febbraio 2020, n. 99922, sono state adottate nuove specifiche tecniche da utilizzare per generare e trasmettere, rispettivamente, i dati dei corrispettivi giornalieri e la fattura elettronica XML.

Con particolare riferimento al nuovo tracciato dei corrispettivi giornalieri (versione 7.0, che sostituisce la precedente versione 6.0), questo prevede anche l'indicazione di:

- ▶ ammontare dei corrispettivi contenuti nelle **fatture emesse** con il Registratore Telematico (RT): si evita in tal modo la duplicazione dell'IVA per i corrispettivi, nel caso in cui per la stessa operazione segua la fattura elettronica richiesta dal cliente;
- ▶ importo dell'eventuale **sconto** applicato in fase di pagamento da parte del cliente: tale nuova indicazione ha comportato anche una modifica al *layout* del documento commerciale emesso dal RT e la segnalazione sullo stesso della dicitura «sconto a pagare»;
- ▶ le informazioni relative all'eventuale spendita di **“ticket restaurant”** da parte del cliente all'atto del pagamento, in particolare l'ammontare totale dei corrispettivi riscossi a fronte di pagamenti con ticket e il numero dei ticket consegnati dal cliente;
- ▶ l'indicazione dell'eventuale applicazione della ventilazione dell'IVA sui corrispettivi.

Alla luce delle modifiche intervenute, fino al **31 dicembre** sarà ancora possibile utilizzare la precedente versione 6.0.

Dal **1° gennaio 2021**, i dati dei corrispettivi dovranno essere trasmessi esclusivamente nel formato previsto dalla nuova versione 7.0.

Adeguamento registratori telematici ai fini della lotteria degli scontrini

Con il differimento al 1° gennaio 2021 dei termini a partire dai quali decorre la lotteria degli scontrini (differimento operato dall'art. 141 del D.L. 19 maggio 2020, n. 34, “Decreto Rilancio”), è stato di conseguenza differito al **31 dicembre 2020** il termine entro il quale i registratori telematici devono essere adeguati ai fini dell'attuazione della lotteria degli scontrini.



Agenzia delle Entrate - Risposta n. 160 del 29 maggio 2020 Rimborso IVA alla casa madre

L'interpello ha avuto ad oggetto la possibilità di recupero dell'IVA a credito, relativa alle operazioni riferibili alla casa madre, effettuate in Italia senza intervento della sua stabile organizzazione italiana.

In particolare, l'IVA a credito è scaturita dalle operazioni di importazione, esclusivamente riferibili alla casa madre, effettuate con l'utilizzo della P.IVA della stabile organizzazione italiana e dichiarate, in un modulo separato, nella dichiarazione IVA di quest'ultima.

Con la Risposta in commento, l'Agenzia ha respinto la tesi del contribuente, secondo la quale la casa madre dovrebbe essere qualificata come soggetto "non stabilito" nel territorio dello Stato e, quindi, avrebbe la possibilità di accedere al rimborso dell'IVA ai sensi dell'articolo 30, secondo comma, lett. e), del Decreto IVA (rimborso IVA a favore di soggetto non residente).

In proposito, viene ricordato che, per espressa previsione normativa, alla stabile organizzazione è precluso l'accesso al rimborso del credito IVA sulla base del presupposto di cui alla lett. e) dell'articolo 30, secondo comma, del Decreto IVA, perché tale causale di rimborso è riservata esclusivamente a quei soggetti non stabiliti per i quali non sussiste alcun criterio di collegamento con il territorio dello Stato in cui hanno maturato il credito.

Nel caso di specie, invece, la stabile organizzazione ha assolto l'IVA in dogana per le importazioni dei beni in Italia ai sensi dell'articolo 67 del Decreto IVA e tale attività rappresenta una condizione necessaria per il perfezionamento delle operazioni effettuate dalla casa madre. Pertanto, l'attività non può considerarsi irrilevante ai fini della realizzazione delle operazioni poste in essere e realizza un collegamento con il territorio italiano, che esclude l'utilizzo della causale di cui all'art. 30, comma 2, lett. e).

Agenzia delle Entrate - Risposta n. 167 del 5 giugno 2020 "Reso" e "Reso del reso"

Nel caso di specie, un commerciante al dettaglio di calzature, abbigliamento, borse e accessori, consente ai propri clienti, che non si ritengono soddisfatti dall'acquisto, di sostituire i beni acquistati e registra il reso e la sua successiva sostituzione secondo questa modalità:

- ▶ al momento della riconsegna del bene da parte del cliente, registra il reso nel software gestionale ed emette un documento commerciale per "reso merce" e un buono di pari valore, da utilizzare successivamente;
- ▶ al momento della scelta del nuovo bene di pari valore, emette un nuovo documento commerciale dal cui "SUBTOTALE" sottrae un importo pari al valore del buono in precedenza emesso e, quindi, che reca un "TOTALE COMPLESSIVO" pari a euro "zero".

La risposta dell'Agenzia prende le mosse dalla natura da riconoscere al *buono* emesso dal commerciante.

Dopo aver ricordato i due tipi di buono ("monouso" e "multiuso") disciplinati dalla normativa IVA italiana (rispettivamente dall'art. 6-ter e dall'art. 6-quater del DPR n. 633/1972), l'Agenzia chiarisce che solo l'emissione di un **buono monouso** determina l'anticipazione del momento di effettuazione dell'operazione e, conseguentemente, di certificazione dei corrispettivi - mediante memorizzazione elettronica ed emissione del documento commerciale - e di esigibilità dell'imposta, al momento della consegna del buono.

Nel caso di specie il buono-acquisto, emesso a seguito di reso merce, invece, sembra essere riconducibile al **buono multiuso**, perché non risulta destinato esclusivamente all'acquisto di beni della stessa "natura, qualità e quantità", con la conseguenza che non è nota la disciplina applicabile ai fini IVA alla cessione dei beni cui lo stesso da diritto già al momento della sua emissione.

Viene così suggerita una diversa procedura di "reso" e di "reso di reso":

- ▶ al momento della riconsegna del bene deve essere emesso un documento commerciale per "reso merce", in rettifica del corrispettivo del bene reso e recupero della corrispondente imposta; il documento commerciale in parola deve richiamare il documento commerciale emesso in occasione dell'operazione originaria;



- ▶ all'atto della spendita del "buono" di pari valore (cui va attribuito un "numero identificativo" da associare alla "pratica di reso"), l'esercente non è tenuto ad emettere il documento commerciale poiché il buono si qualifica come "multiuso" e non è idoneo ad anticipare l'effettuazione dell'operazione. Tuttavia, qualora per esigenze gestionali, l'esercente desideri memorizzare l'operazione di consegna del buono, il documento commerciale deve riportare il codice natura "N2" ("operazione non soggetta");
- ▶ al momento del nuovo acquisto deve essere emesso un nuovo documento commerciale, con la descrizione del bene acquistato e la relativa IVA, che reca un "TOTALE COMPLESSIVO" pari al valore del bene acquistato, mentre il buono deve essere utilizzato come un **mezzo di pagamento**, riportando il suo "numero identificativo" sul documento commerciale ovvero, ove il registratore telematico in uso lo consenta, utilizzando la cosiddetta "APPENDICE";
- ▶ in caso di "**reso del reso**", la procedura è analoga a quella descritta nei punti precedenti, con la precisazione che il nuovo "documento commerciale per reso merce" deve richiamare il documento emesso al momento della scelta del nuovo bene.

Agenzia delle Entrate - Circ. n. 15 del 13.6.2020

Contributo a fondo perduto ex art. 25 del DL n. 34/2020 (DL "Rilancio")

L'Agenzia delle Entrate ha fornito le prime indicazioni in merito al contributo a fondo perduto, agevolazione introdotta dall'art. 25, del DL 34/2020, a favore dei soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica. Di seguito sono richiamati i principali chiarimenti forniti.

Il contributo è riconosciuto alle imprese, agli esercenti arti e professioni ed a coloro che sono titolari di reddito agrario. Sono ammessi anche i contribuenti in regime forfetario, gli enti non commerciali - limitatamente all'attività commerciale esercitata - e le società tra professionisti.

Il contributo a fondo perduto non spetta, per contro, ai soggetti la cui attività risulti cessata alla data di presentazione dell'istanza telematica all'ADE (si tratta dei soggetti per i quali la relativa partita IVA è stata cessata), agli enti pubblici (art. 74 TUIR), agli intermediari finanziari ed alle società di partecipazione (art. 162-bis TUIR), ai contribuenti che hanno diritto alla percezione delle indennità previste dagli artt. 27 e 38 del DL 18/2020 (iscritti alla gestione separata INPS e lavoratori dello spettacolo), ai lavoratori dipendenti (sono comunque ammesse le persone fisiche che esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo e che sono anche lavoratori dipendenti), ai liberi professionisti iscritti alla Gestione separata INPS ed ai professionisti ordinistici (di cui D.lgs. 509/94 e 103/96). Il contributo non spetta, ancora, a coloro che hanno una partita IVA con data di inizio attività successiva al 30.4.2020 (cfr. istruzioni istanza) oltre che alle imprese in difficoltà al 31.12.2019 (secondo la nozione comunitaria), per effetto del Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato.

I beneficiari possono accedere all'agevolazione solo se rispettano i seguenti requisiti:

- ▶ ammontare complessivo dei ricavi/compensi non superiore a 5 milioni di euro nel 2019 (per i soggetti solari);
 - si considerano i valori riportati nel modello REDDITI 2020 (es. rigo RS107 col. 2 per le società di capitali);
 - per i soggetti costituiti dal 2019 non deve essere effettuato il ragguglio ad anno;
 - il limite riguarda la somma dei ricavi/compensi riferiti a tutte le attività esercitate.
- ▶ l'ammontare del fatturato del mese di aprile 2020 deve essere inferiore ai 2/3 dell'ammontare del fatturato del mese di aprile 2019.
 - vanno considerate tutte le fatture attive (al netto dell'IVA) con data di effettuazione dell'operazione compresa tra il 1° e il 30 aprile, comprese le fatture differite emesse nel mese di maggio e relative a operazioni effettuate nel mese di aprile;
 - vanno considerate le note di variazione di cui all'art. 26 del DPR 633/72 con data aprile. Concorrono alla formazione del fatturato anche le cessioni di beni ammortizzabili; anche in assenza del requisito del calo del fatturato/corrispettivi il contributo spetta ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dall'01.01.2019 e che hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni che già versavano in uno stato di emergenza per eventi calamitosi alla data di insorgenza dell'emergenza COVID-19.



Il contributo si determina applicando una percentuale alla differenza tra il fatturato del mese di aprile 2020 e quello del mese di aprile 2019. La suddetta percentuale è fissata nelle seguenti misure:

- ▶ 20%, se i ricavi del 2019 non sono superiori a 400 mila euro;
- ▶ 15%, se i ricavi del 2019 sono superiori a 400 mila euro e fino a 1 milione di euro;
- ▶ 10% se i ricavi del 2019 sono superiori a 1 milione di euro e fino a 5 milioni di euro.

Il contributo a fondo perduto è un contributo in conto esercizio; non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini IRAP e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR.

I soggetti interessati all'ottenimento del contributo devono presentare, anche tramite intermediari abilitati - dal 15 giugno 2020 e fino al 13 agosto 2020 - un'apposita istanza all'Agenzia delle Entrate, con l'indicazione della sussistenza dei requisiti richiesti (prov. Agenzia delle Entrate 10.6.2020 n. 230439).

Focus on

BDO mette a disposizione, sul proprio sito internet, un utile strumento informativo, di prima istanza, per verificare l'ammontare del contributo a fondo perduto.

Il Simulatore@FondoPerduto, sviluppato in base alle indicazioni del testo originario del Decreto Rilancio e delle prime indicazioni della prassi amministrativa, è semplice da utilizzare: si inseriscono i dati richiesti (ricavi complessivi 2019, fatturato di aprile 2019 e 2020, presenza o meno di attività successiva al 31.12.2018 ovvero localizzazione dell'impresa in territori colpiti da eventi calamitosi ante COVID-19) e si ottiene una prima indicazione sull'importo richiedibile.

 **Simulatore@FondoPerduto**
Powered by BDO

CLICCA QUI



Agenzia delle Entrate - Circ. n. 17 del 22 giugno 2020 - Novità in tema di contraddittorio preventivo

A partire dal 1° luglio 2020 trovano applicazione le novità in tema di contraddittorio preventivo introdotte dal D.L. n. 34/2019 (c.d. "Decreto crescita"), al fine di incrementare l'adempimento spontaneo del contribuente e contribuire all'esatta determinazione della pretesa erariale.

Con riferimento ad alcune ipotesi specificatamente individuate, l'Agenzia delle Entrate è ora tenuta a notificare al contribuente, prima di emettere un avviso di accertamento ai fini delle imposte dirette e dell'imposta sul valore aggiunto, un invito per l'avvio del procedimento di accertamento con adesione (ex art. 5, c. 1, D.Lgs. n. 218/1997).

Più in particolare, secondo i chiarimenti offerti dall'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 17 del 2020, l'ambito applicativo dell'istituto in commento è rappresentato dagli accertamenti in materia di: imposte sui redditi e relative addizionali, contributi previdenziali, ritenute, imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive, imposta sul valore degli immobili all'estero, imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero e imposta sul valore aggiunto.

Ciò in quanto - stando alle precisazioni contenute nella predetta circolare - "il nuovo obbligo è stato inserito nel Capo II" del Decreto recante norme in materia di accertamento con adesione, ossia il D.Lgs. n. 218/1997.

Sulla scorta di tale interpretazione normativa, resterebbero fuori dal contraddittorio preventivo gli atti relativi alle altre imposte indirette (ad esempio, imposte sulle successioni e donazioni, registro, ipotecarie e catastali), dal momento che, pur essendo suscettibili di adesione, sono incluse in un altro capo (il terzo) del D.Lgs. n. 218/1997.



Per espressa previsione normativa, l'instaurazione del contraddittorio preventivo è altresì esclusa:

- a) nei casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione;
- b) nei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo;
- c) nei casi di avvisi di accertamento parziali (di cui all'art. 41-bis del DPR n. 600/1973, e all'art. 54, cc. 3 e 4, del DPR n. 633/1972).

Con riferimento all'ipotesi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale, ad esito dell'attività di verifica (*sub* lett. b.), nella circolare n. 17 del 2020 viene comunque *raccomandato* agli uffici di attivare ugualmente il contraddittorio preventivo *“al fine di addivenire quanto più possibile alla corretta individuazione della pretesa tributaria”*.

Per quanto riguarda gli avvisi di accertamento parziali (*sub* lett. c.) - che sono gli atti con cui viene effettuata la maggior parte delle riprese a tassazione - nella circolare n. 17 del 2020 l'Agenzia delle Entrate effettua una distinzione tra imposte sui redditi e Iva. Per le prime, l'esclusione dall'obbligo del contraddittorio preventivo è riferita all'intera tipologia di rettifica (art. 41-bis del DPR 600/73); ai fini Iva, invece, l'esclusione non è totale, ma viene circoscritta dall'Amministrazione finanziaria alle sole rettifiche parziali basate su elementi *“certi e diretti”*, che non presuppongono ricostruzioni induttive o utilizzo delle presunzioni. A tale ultimo riguardo, dubbi si pongono in merito alla compatibilità di tale esclusione con le garanzie offerte dal diritto comunitario - a cui occorre fare riferimento in materia di imposta sul valore aggiunto - che non prevedono alcuna distinzione in termini di obbligo di instaurazione del contraddittorio preventivo.

Occorre inoltre rilevare che l'attivazione del contraddittorio preventivo spiega i propri effetti sui termini di notifica degli avvisi di accertamento. Ed invero, qualora tra la data di comparizione del contribuente ai fini dell'adesione e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione di tale atto è automaticamente prorogato di centoventi giorni. Quindi, ad esempio, se la data di comparizione ai fini dell'adesione è fissata per il 15 ottobre 2020 e l'annualità oggetto di verifica è in scadenza al 31 dicembre 2020, quest'ultima scadenza è automaticamente prorogata al 30 aprile 2021.

In caso di mancato raggiungimento di un accordo, la normativa prevede un obbligo di motivazione rafforzata in capo all'Agenzia delle Entrate, la quale, nella motivazione dell'avviso di accertamento, dovrà specificamente dare conto dei chiarimenti forniti e dei documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio, illustrando le ragioni per cui non sono state ritenute condivisibili le argomentazioni difensive proposte.

Nell'ipotesi di mancata attivazione del contraddittorio preventivo non giustificata da alcuna causa di esclusione, il successivo avviso di accertamento è da ritenere invalido, a condizione che il contribuente in sede di impugnazione dimostri le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato (c.d. prova di resistenza). Pertanto, al fine di ottenere l'annullamento dell'atto, non è sufficiente denunciare la mancata attivazione del contraddittorio preventivo, dovendo il contribuente fornire la prova che l'omissione del contraddittorio gli ha impedito di far emergere circostanze puntuali e non fittizie che avrebbero potuto indurre l'Ufficio, in concreto, a valutare diversamente gli elementi istruttori a sua disposizione.



Sentenza Corte di Giustizia UE 11 giugno 2020, nella causa C-146/19.

Procedura di fallimento - Mancata insinuazione al passivo - Possibilità di recupero dell'IVA

È contraria alla normativa comunitaria la disciplina interna di un paese UE, secondo la quale ad un soggetto passivo venga rifiutato il diritto alla riduzione dell'IVA assoluta e relativa ad un credito non recuperabile, qualora egli abbia - sì - omesso di insinuare tale credito nella procedura fallimentare instaurata nei confronti del suo debitore, ma - comunque - dimostri che, se avesse insinuato al passivo il credito, questo non sarebbe stato comunque riscosso.

È questo l'importante principio pronunciato dai giudici UE con la sentenza in commento.

Ad avviso dei giudici comunitari, qualora il soggetto passivo dimostri che, anche se avesse insinuato al passivo il proprio credito quest'ultimo non sarebbe stato riscosso, non può essere esclusa la riduzione della base imponibile dell'operazione, con conseguente recupero della relativa IVA.

Infatti, escludere, in tale ipotesi, la riduzione della base imponibile, contrasterebbe con il principio di neutralità dell'IVA.

Si è in presenza di un'ulteriore pronuncia nella quale i giudici UE hanno di fatto sancito la prevalenza della "sostanza" (l'inesigibilità del credito e la dimostrabilità di questa natura) sulla "forma" (il rispetto della procedura formale di insinuazione del credito nel fallimento).



Contatti:
BDO Tax S.r.l. Stp
centrostudi@bdo.it

BDO è tra le principali organizzazioni internazionali di revisione e consulenza aziendale con circa 88.000 professionisti altamente qualificati in più di 167 paesi. In Italia BDO è presente con oltre 800 professionisti e 18 uffici, una struttura integrata e capillare che garantisce la copertura del territorio nazionale.

Milano
Viale Abruzzi, 94

La Tax News viene pubblicata con l'intento di tenere aggiornati i clienti sugli sviluppi in ambito fiscale. Questa pubblicazione non può, in nessuna circostanza, essere associata, in parte o in toto, ad un'opinione espressa da BDO. Nonostante l'attenzione con cui è preparata, BDO non può essere ritenuta responsabile di eventuali errori od omissioni contenuti nel documento. La redazione di questo numero è stata completata il 13 luglio 2020.

Roma
Via Ludovisi, 16

Torino
Corso Re Umberto, 9bis

Bologna
Corte Isolani, 1

Treviso
Viale G. Verdi, 1

www.bdo.it



BDO Tax S.r.l. Stp, società tra professionisti, è membro di BDO International Limited, società di diritto inglese (company limited by guarantee), e fa parte della rete internazionale BDO, network di società indipendenti. BDO è il marchio utilizzato dal network BDO e dalle singole società indipendenti che ne fanno parte.

© 2020 BDO (Italia) - Tax News - Tutti i diritti riservati.