



Aggiornamento  
Professionale  
Settimanale

quaderno

settimanale

Focus settimanale:

- La proroga del super ammortamento
- Tax credit vacanze: le misure per il turismo previste dal Decreto Rilancio
- La responsabilità degli amministratori e dei soci in caso di mancata approvazione del bilancio d'esercizio
- Contributo a fondo perduto: al via le presentazioni delle istanze
- D.L. Rilancio: il nuovo super bonus al 110%

## Indice:

### Flash di stampa



5

### L'Agenzia interpreta



6

### Il Giudice ha sentenziato



10

In breve ..... 11

La proroga del super ammortamento ..... 11

Tax credit vacanze: le misure per il turismo previste dal Decreto Rilancio ..... 13

L'Approfondimento – 1 ..... 17

La responsabilità degli amministratori e dei soci in caso di mancata approvazione del bilancio d'esercizio ..... 17

L'Approfondimento – 2 ..... 29

Contributo a Fondo perduto: al via le presentazioni delle istanze ..... 29

L'Approfondimento – 3 ..... 43

D.L. Rilancio: il nuovo super bonus al 110% ..... 43

L'angolo Giuridico ..... 53

Il superamento della distinzione tra leasing traslativo e leasing di godimento: i recenti interventi della Corte di Cassazione ..... 53

### Le prossime scadenze



57

*Bissacco Barbara  
Burzacchi Francesco  
Cannatà Giuseppe  
Capodicasa  
Francesco  
Costa Francesco*

**Comitato scientifico:**

*Costa Gianfranco  
De Stefani Alberto  
La Torre Giampiero  
Lupi Flavio  
Marcolla Alessandro  
Moro Nicola*

*Tatone Alessandro  
Trevisan Michele  
Ziantoni Daniele  
Ugo Oscar*

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito web e nel materiale scientifico edito da Associazione SERCONTEL sono soggetti a copyright.

Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Associazione SERCONTEL è vietato.

La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.

**SerConTel**  
.it

**Associazione Ser.Con.Tel.** - Viale San Concordio, 738 - 55100 Lucca (LU) - C.F. e P.IVA 02372220463  
web: [www.sercontel.it](http://www.sercontel.it) mail: [info@sercontel.it](mailto:info@sercontel.it)

## Flash di stampa



Trasmissione modello 730	IL SOLE 24 ORE 08.06.20	L'emergenza coronavirus ha imposto la proroga dal 23.07.2020 al 30.09.2020 per la presentazione del modello 730. Tuttavia, le dichiarazioni presentate dal contribuente entro il 31.05.2020, devono essere trasmesse entro il 15.06.2020
Delibera assemblea condominiale per il superbonus al 110%	IL SOLE 24 ORE 09.06.20	In un condominio, è l'assemblea condominiale a prendere le decisioni in merito ai lavori di ristrutturazione per la fruizione del nuovo superbonus al 110%
Cessioni ad aliquota zero	ITALIA OGGI 08.06.20	L'art. 124, c. 2 D.L. 34/2020 prevede che fino al 31.12.2020, le cessioni di specifici prodotti utili al contrasto dell'epidemia Covid-19, tra cui attrezzature sanitarie, prodotti igienizzanti e dispositivi di protezione individuale come le mascherine chirurgiche e le mascherine ffp2 e ffp3, siano esenti da Iva
Risoluzione delle controversie fiscali con l'UE	ITALIA OGGI 11.06.20 IL SOLE 24 ORE 11.06.20	Il Consiglio dei Ministri ha approvato il decreto legislativo di attuazione della direttiva 2017/1852/UE, in materia di risoluzione delle controversie fiscali nell'Unione Europea, stabilendo il raddoppio dei termini a favore dell'Agenzia delle Entrate per procedere ad accertare e riscuotere le imposte rideterminate in esecuzione delle decisioni adottate

## L'Agenzia interpreta



Gestore di peer to peer lending	RISPOSTA 09.06.2020 N. 168/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ha precisato che non basta gestire piattaforme di peer to peer lending per operare come sostituti d'imposta. È necessario essere anche assoggettati ai controlli della Banca d'Italia
	RISPOSTA 09.06.2020 N. 169/2020	
Riorganizzazione mediante conferimento non elusiva	RISPOSTA 09.06.2020 N. 170/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che non è elusiva la riorganizzazione aziendale attuata mediante il conferimento contestuale di partecipazioni da parte di persone fisiche in una società di capitali di nuova costituzione
Borsa di studio estera non tassata	RISPOSTA 09.06.2020 N. 171/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ha affermato che la borsa di studio percepita per un'attività di ricerca da un soggetto residente in Svizzera per soggiornare in Italia non è assoggettata a tassazione
Contributo a fondo perduto	PROVVEDIMENTO 10.06.2020	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento ha approvato il modello per la richiesta del contributo che potrà essere inviato dal 15.06.2020 e fino al 24.08.2020 attraverso il canale telematico Entratel oppure mediante un'apposita procedura web che l'Agenzia delle Entrate attiverà all'interno del portale "Fatture e Corrispettivi"
Bonus alloggi di ricercatori	RISPOSTA 09.06.2020 N. 172/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ha chiarito quale deve essere il trattamento fiscale applicabile al bonus per i costi degli alloggi a uso abitativo di ricercatori, lavoratori qualificati o destinatari di borse di studio che si trasferiscono nel territorio regionale per svolgere attività di ricerca

Borse di studio da organizzazioni intergovernative	RISPOSTA 10.06.2020 N. 173/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ha affermato non si applica l'esenzione Irpef sulla borsa di studio erogata da un'organizzazione intergovernativa a un soggetto residente in Italia. È invece soggetta a tassazione in Italia la retribuzione aggiuntiva che viene corrisposta per l'attività di ricerca
Cessione bonus ristrutturazioni	RISPOSTA 10.06.2020 N. 174/2020  RISPOSTA 10.06.2020 N. 175/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la prima risposta ha precisato che nel caso in cui dopo la cessione dell'unità immobiliare, il cedente sostenga la spesa detraibile al 50% per il recupero del patrimonio edilizio, il bonus non può essere né ceduto al cessionario né essere utilizzato dal venditore stesso. Con la seconda risposta, ha invece chiarito che nei casi di cessione dei crediti del sismabonus, è possibile cedere la detrazione alla società che fornisce i beni e servizi necessari alla realizzazione degli interventi agevolabili
Art bonus	RISPOSTA 10.06.2020 N. 176/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che l'art bonus spetta agli enti non profit che gestiscono luoghi di cultura
Tassazione separata per arretrati da lavoro dipendente	RISPOSTA 10.06.2020 N. 177/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ha precisato che il pagamento degli arretrati di lavoratori dipendenti rientra nella tassazione separata ai sensi dell'art. 17, c. 1, lett. b) del Tuir
Proventi assicurativi	RISPOSTA 11.06.2020 N. 178/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che ai proventi assicurativi esteri erogati ai neo-residenti non si applica l'Irm ma sono invece soggetti all'imposta di bollo
Bonus facciate	RISPOSTA 11.06.2020 N. 179/2020  RISPOSTA 11.06.2020 N. 182/2020	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ha voluto fornire chiarimenti in merito all'applicazione del bonus facciate

<p>Detrazioni non possibili per spese mediche pagate con piattaforme online</p>	<p>RISPOSTA 11.06.2020 N. 180/2020</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ha precisato che le spese mediche pagate attraverso sistemi di "moneta complementare" basati su piattaforme online, non sono detraibili</p>
<p>Detrazione oneri per pace contributiva</p>	<p>RISPOSTA 11.06.2020 N. 181/2020</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che spetta una detrazione al 50%, in merito agli oneri sostenuti ai fini della pace contributiva (art. 20, commi da 1 a 5, D.L. 4/2019), che va calcolata sulla spesa sostenuta in ciascun anno d'imposta in 5 rate annuali di pari importo, distribuite nell'anno di pagamento dell'onere e nei 4 successivi</p>
<p>Credito d'imposta per canoni di locazione</p>	<p>RISOLUZIONE 06.06.20 N. 32/E  CIRCOLARE 06.06.20 N. 14/E</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con i due interventi, ha chiarito che è possibile utilizzare il credito d'imposta del 60% del canone mensile per la locazione, il leasing o la concessione di immobili a uso non abitativo destinati allo svolgimento di attività industriali, commerciali, artigianali, agricole, a partire dal 6.06.2020. La risoluzione ha istituito il codice tributo "6920" per permettere alle imprese la compensazione con modello F24, utilizzando i servizi telematici delle Entrate, mentre la circolare n. 14/E, ha fornito i primi chiarimenti sull'utilizzo della misura agevolativa prevista dall'art. 28 del Decreto Rilancio</p>
<p>Acquisto mezzo nautico per soccorsi lacustri</p>	<p>RISPOSTA 12.06.2020 N. 183/2020</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha stabilito che l'acquisto di un mezzo nautico per svolgere attività di soccorso, non gode della non imponibilità ai fini Iva ai sensi dell'art. 8-bis del Dpr n. 633/1972</p>

---

Cedolare secca per  
immobile  
commerciale C/1

RISPOSTA  
12.06.2020  
N. 184/2020

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che nel caso in cui un istante non abbia esercitato l'opzione per il regime della cedolare secca nel corso del 2019, ha la possibilità di manifestare l'opzione per tale regime, con riferimento alle annualità successive a quella di stipula del contratto di locazione, presentando il relativo modello RLI entro 30 giorni dalla scadenza di ciascuna annualità

---

Cedolare secca per  
immobile  
commerciale C/1

RISPOSTA  
12.06.2020  
N. 185/2020

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha escluso la possibilità di far rientrare nel bonus facciate il terrazzo a livello

---

## Il Giudice ha sentenziato



Terreno edificabile di fatto	CORTE DI CASSAZIONE N. 9842/2020	È dovuta l'imposta sulla plusvalenza da cessione in quanto un terreno non urbanisticamente qualificato può avere una vocazione edificatoria anche al di fuori di una previsione programmatica urbanistica
Autoriciclaggio e confisca	CORTE DI CASSAZIONE N. 13571/2020	È possibile applicare la confisca in Italia per autoriciclaggio commesso all'estero prima che il reato venga inserito nel codice penale
Ricorso tributario inammissibile	C.T.P PARMA N. 89/3/2020	Non è ammissibile il ricorso del contribuente depositato in formato "pdf immagine" e non in formato "Pdf/A" nativo digitale
Scostamenti da studi di settore	CORTE DI CASSAZIONE 10952/2020	Nelle grandi aziende è ritenuto legittimo l'accertamento basato su uno scostamento anche piccolo dagli studi di settore
Limiti compensazione legale	CORTE DI CASSAZIONE 17806/2020	Considerando che la normativa penale fa riferimento al pagamento del debito e non a una sua possibile compensazione legale, la sopravvenuta posizione creditoria verso l'Erario non permette la fruizione della causa di non punibilità per estinzione del debito tributario ex art. 13, D.Lgs. 74/2000
Recupero dell'Iva	CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA C-146/19	Per poter beneficiare del diritto alla riduzione dell'Iva assolta relativa ad un credito non recuperabile, non è necessario l'insinuazione al passivo nel fallimento
Rimborso Iva pagata all'estero	CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA C-242/19	Non rileva la semplice titolarità di un numero di partita Iva in uno Stato membro ai fini del rimborso dell'Iva pagata in uno Stato diverso da quello di residenza

## In breve

### La proroga del super ammortamento

---

di Alberto De Stefani

L'articolo 50 del DL. 34/2020, modificando l'articolo 1 del DL. 34/2020 ha prorogato, dal 31.12.2019 al 31.12.2020, il termine per poter terminare gli investimenti necessari a conseguire il superammortamento.

In questo modo, le imprese e gli esercenti arti e professioni hanno la possibilità di effettuare l'investimento entro la fine dell'anno a patto che, entro il 31.12.2019, il venditore abbia accettato l'ordine e sia stato pagato come acconto almeno il 20% del costo di acquisto. Tali previsioni sono contenute dell'articolo 109, commi 1 e 2 del TUIR. Analizziamo le diverse modalità con le quali gli imprenditori possono effettuare tali investimenti, premettendo che il momento di effettuazione dell'operazione varia a seconda della modalità di acquisto effettuata.

Se si acquista il bene in proprietà, infatti, per beneficiare dell'agevolazione entro il 31.12.2020 occorre che entro tale data avvenga la consegna/spedizione del bene o, in alternativa, venga trasferita/costituita la proprietà o un altro diritto reale.

È bene ricordare che non sono rilevanti, le diverse regole di imputazione in bilancio dei soggetti che si avvalgono dei principi contabili internazionali e nemmeno di quei soggetti che redigono il bilancio seguendo le regole civilistiche.

Se invece l'investimento viene intrapreso attraverso un contratto di leasing, entro il 31.12.2019 entrambe le parti coinvolte dovevano aver sottoscritto il relativo contratto e doveva essere versato, come maxi canone, un importo pari ad almeno il 20% della quota capitale complessiva. Se la consegna del bene o il collaudo avvengono entro la fine dell'anno corrente, l'impresa potrà beneficiare del super ammortamento.

Analogo discorso per quanto riguarda i beni realizzati con un contratto di appalto. Per godere del super ammortamento fino al 31.12.2020, entrambe le parti dovevano aver sottoscritto il contratto di appalto e corrisposto un acconto pari ad almeno il 20% del costo complessivo entro lo scorso 31 dicembre. Tuttavia, l'agevolazione richiede che entro il prossimo 31.12, siano ultimati i lavori o, nel caso di stati avanzamento lavori, almeno una parte di opera venga accettata dal committente.

Infine, nel caso di beni realizzati in economia, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con la circolare 23/E/2016, chiarendo che il super ammortamento viene riconosciuto anche per i costi limitatamente sostenuti nel periodo relativi a lavori iniziati nel corso del periodo agevolato o iniziati/sospesi negli esercizi precedenti al periodo agevolato, nonostante i lavori vengano ultimati successivamente alla data di cessazione dell'agevolazione.

Secondo l'Agenzia delle Entrate quindi, l'accettazione dell'ordine da parte del venditore non sarà condizione per poter estendere il beneficio del super ammortamento agli investimenti effettuati entro la fine dell'anno, per il fatto che l'investimento non viene realizzato attraverso beni acquistati da terzi. Allo stesso modo però, è possibile beneficiare dell'estensione temporale, se entro il 31 dicembre 2019 è stato versato almeno il 20% dei costi complessivamente sostenuti nel periodo compreso tra il 01.01.2019 e il 31.12.2020.

Infine, si ricorda che l'articolo 109, comma 1 e 2 del TUIR, disciplina il momento di effettuazione dell'agevolazione che deve essere distinto dal momento in cui è possibile godere dell'agevolazione il quale inizia nel periodo d'imposta in cui il bene entra in funzione ed è disciplinato dal comma 1 dell'articolo 102 del TUIR.

## **Tax credit vacanze: le misure per il turismo previste dal Decreto Rilancio**

*di Barbara Bissacco*

### **PREMESSA**

Il tanto atteso D.L. n. 34 del 19 maggio 2020, il c.d. Decreto Rilancio, oltre alle misure adottate per salvaguardare le imprese fortemente danneggiate dalla diffusione del Coronavirus, ha previsto lo stanziamento di fondi per risollevare il turismo nazionale, che risulta tra i settori più danneggiati proprio a causa dell'epidemia in corso.

Infatti col Decreto Rilancio si riconosce, per l'anno 2020, un credito d'imposta fino ad un massimo di 500 euro, rivolto ai nuclei familiari e utilizzabile per il pagamento dei servizi offerti dalle imprese turistico ricettive, dai bed and breakfast e dagli agriturismi.

Di seguito analizzeremo le modalità che permettono di ottenere l'utilizzo del c.d. tax credit vacanze.

### **AMBITO GIURIDICO DEL TAX CREDIT VACANZE**

Il D.L. n. 34/2020 ha previsto uno stanziamento di fondi, valutati per 1.677,20 milioni di euro per l'anno 2020 e di 733,80 milioni di euro per l'anno 2021, per incentivare il turismo nazionale, che è risultato essere uno dei settori più danneggiati dagli effetti causati dal diffondersi dell'epidemia del Coronavirus.

Infatti all'art. 176 del Decreto Rilancio è stato previsto un credito da riconoscersi ai nuclei familiari che presentano un ISEE (Indicatore della Situazione Economica Equivalente) in corso di validità non superiore a 40.000 euro, che può essere utilizzato dal 1° luglio al 31 dicembre 2020, per il pagamento dei servizi offerti in Italia dalle imprese turistico ricettive, dagli agriturismi e dai bed and breakfast in possesso dei titoli prescritti dalla normativa nazionale e regionale per svolgere il servizio dell'attività ricettiva.

## **REQUISITI PER OTTENERE IL CREDITO**

Il tax credit vacanza, però, può essere utilizzato da un solo componente per nucleo familiare e può essere attribuito per un importo massimo di € 500 per ogni nucleo familiare.

In particolare, qualora il nucleo familiare fosse composto da due componenti, la misura del credito sarà pari a € 300, invece se il nucleo familiare fosse composto di una sola persona allora il credito scenderebbe a € 150.

La prima condizione per vedersi riconosciuto il credito in questione è quella di sostenere tutte le spese relative al servizio turistico in unica soluzione e presso un'unica struttura turistico ricettiva. Inoltre la spesa deve essere documentata da fattura elettronica o da documento commerciale nel quale deve essere indicato il codice fiscale del soggetto che intende fruire del credito.

La seconda condizione è che il pagamento del servizio deve essere corrisposto direttamente alle agenzie di viaggio o ai tour operator, senza l'intervento o l'ausilio di soggetti intermediari che gestiscono piattaforme o portali telematici.

Anche la prenotazione della struttura deve essere diretta, oppure realizzata tramite agenzie di viaggio o tour operator, sono invece esclusi tutti i portali di prenotazione online con transazione da effettuare all'interno del sito web. Risultano invece valide le prenotazioni che avvengono attraverso il sito [www.info-alberghi.com](http://www.info-alberghi.com), portale che mette in diretto contatto gli utenti web con tutti gli hotel nazionali.

## **MODALITA' DI FRUIZIONE DEL CREDITO**

Il soggetto, che si vede riconoscere il diritto al suddetto credito, lo potrà usufruire ripartito nelle seguenti modalità:

- l'80% come sconto applicato dal fornitore presso il quale i servizi turistici sono erogati;
- il 20% in forma di detrazione di imposta da riportare all'interno della propria dichiarazione dei redditi.

L'erogatore del servizio, dal canto suo, potrà utilizzare lo sconto effettuato, sotto forma di credito di imposta da utilizzare in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D. Lgs n. 241/1997, con la facoltà di poter cedere il proprio credito a soggetti terzi, anche diversi dai propri fornitori di beni e servizi, nonché a istituti di credito o intermediari finanziari. Tale credito comunque non può essere ulteriormente ceduto, ad ogni modo, il soggetto cessionario lo potrà utilizzare nelle stesse modalità previste per il cedente.

Il fornitore dei servizi e i cessionari risponderanno solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in misura eccedente lo sconto applicato e sarà compito dell'Agenzia delle Entrate provvedere al recupero dell'eccedenza del credito utilizzata, maggiorandola poi di interessi e sanzioni.

Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno definite anche le modalità per utilizzare come procedura di pagamento anche la piattaforma di Pago PA SPA.

## **ESEMPI DI APPLICAZIONE DEL TAX CREDIT VACANZE**

Per comprendere meglio l'utilizzo del credito in oggetto, supponiamo di avere tre diversi nuclei familiari che presentano un ISEE inferiore a 40.000 euro.

### ***CASO 1: Nucleo familiare composto da una sola persona.***

In tal caso, la persona si vedrà riconoscere un credito pari a 150 euro, così suddiviso:

- 120 euro (80% di 150 euro) sarà l'importo dello sconto che il fornitore applicherà sul servizio erogato;
- 30 euro (20% di 150 euro) sarà invece e l'importo che potrà portare in detrazione nella sua dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2020.

Anche il fornitore si vedrà riconoscere un credito d'imposta pari allo sconto effettuato di 120 euro da utilizzare in compensazione.

### ***CASO 2: Nucleo familiare composto da due persone.***

Il credito spetterà solo ad una persona e sarà pari a 300 euro, anche in questo caso il credito sarà suddiviso come segue per il soggetto che ne intende usufruire:

- 240 euro (80% di 300 euro) sarà lo sconto applicato dal fornitore;

- 60 euro (20% di 300 euro) sarà invece l'importo che si porterà in detrazione ai fini del calcolo delle imposte sui redditi.

Attenzione che nella fattura o nel documento commerciale dovrà essere indicato il codice fiscale solo del soggetto che usufruisce del credito, altrimenti pena il mancato riconoscimento del credito in oggetto.

Al fornitore il credito d'imposta da utilizzare in compensazione sarà pari allo sconto effettuato di 240 euro.

### ***CASO 3: Nucleo familiare composto da tre o più persone persone.***

Anche in quest'ultimo caso, il credito spetta ad una sola persona, però per la misura massima, ossia di 500 euro e la sua suddivisione sarà la seguente:

- 400 euro (80% di 500 euro) sarà l'importo dello sconto sulla struttura ricettiva;
- 100 euro (20% di 500 euro) sarà invece l'importo da portare in detrazione all'interno della dichiarazione dei redditi.

Il fornitore invece si porterà in compensazione un credito d'imposta pari a 400 euro.

## **CONCLUSIONI**

L'emergenza epidemica ha fatto subire una grossa battuta d'arresto al settore del turismo, ma il problema più grave è costituito dall'incertezza di un'eventuale ripresa nell'imminente stagione estiva.

Il Decreto Rilancio è intervenuto adottando la misura del tax credit vacanza proprio per incentivare il turismo nel nostro bel Paese, messo a dura prova dalla diffusione del Coronavirus.

Infatti con il riconoscimento del credito in questione, si cerca, da una parte, di dare uno stimolo agli utenti di trascorrere le proprie vacanze in Italia e, dall'altra, di aiutare le strutture ricettive a riprendersi dalla crisi derivata della chiusura forzata che hanno dovuto subire nei mesi trascorsi.

# L'Approfondimento – 1

## La responsabilità degli amministratori e dei soci in caso di mancata approvazione del bilancio d'esercizio

---

di *Alessandro Marcolla*

### PREMESSA

In questa breve disamina ci occuperemo della responsabilità degli amministratori e dell'assemblea dei soci per la mancata approvazione del bilancio d'esercizio.

Come noto, l'approvazione del bilancio d'esercizio è un adempimento che deve essere ottemperato da tutte le società di capitali e dal quale deriva l'obbligo per l'assemblea dei soci di riunirsi entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio per l'approvazione dello stesso.

Detto ciò, non è così raro che il bilancio d'esercizio non venga approvato a causa dell'inerzia degli amministratori o dell'assemblea dei soci.

Il verificarsi di una siffatta situazione comporta, però:

- una serie di responsabilità per l'organo amministrativo e per l'assemblea dei soci;
- conseguenze sanzionatorie in capo alla società a causa del mancato deposito del bilancio presso l'ufficio del Registro delle Imprese.

### L'ITER DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO D'ESERCIZIO

La normativa di riferimento che regola il bilancio d'esercizio dalla sua stesura fino alla sua approvazione è contenuta negli artt. 2423 – 2435 del c.c.

Nella sottostante tabella riepiloghiamo brevemente il contenuto delle principali disposizioni.

## Le principali disposizioni civilistiche in materia di bilancio d'esercizio

*Art. 2423 c.c. – redazione del bilancio*

*“Gli amministratori devono redigere il bilancio di esercizio, costituito dallo Stato patrimoniale, dal Conto economico, dal rendiconto finanziario e dalla Nota integrativa.*

*Il bilancio deve essere redatto con chiarezza e deve rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria della società e il risultato economico dell'esercizio.*

*Se le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non sono sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta, si devono fornire le informazioni complementari necessarie allo scopo.*

*Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione.*

*Se, in casi eccezionali, l'applicazione di una disposizione degli articoli seguenti è incompatibile con la rappresentazione veritiera e corretta, la disposizione non deve essere applicata. La nota integrativa deve motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico. Gli eventuali utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato.*

*Il bilancio deve essere redatto in unità di euro, senza cifre decimali, a eccezione della Nota integrativa che può essere redatta in migliaia di euro”.*

Art. 2423-bis - principi di redazione del bilancio

*“Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi:*

*1) la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività;*

*1-bis) la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto;*

*2) si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio;*

*3) si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento;*

*4) si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo;*

*5) gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente;*

*6) i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro.*

*Deroghe al principio enunciato nel numero 6) del comma precedente sono consentite in casi eccezionali. La nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico”.*

Art. 2424 – Contenuto dello stato patrimoniale

*“Lo stato patrimoniale deve essere redatto in conformità al seguente schema:.....”.*

Art. 2425 – Contenuto del conto economico

*“Il conto economico deve essere redatto in conformità al seguente schema:.....”.*

Art. 2425-ter – Rendiconto finanziario

*“Dal rendiconto finanziario risultano, per l’esercizio a cui è riferito il bilancio e per quello precedente, l’ammontare e la composizione delle disponibilità liquide, all’inizio e alla fine dell’esercizio, ed i flussi finanziari dell’esercizio derivanti dall’attività operativa, da quella di investimento, da quella di finanziamento, ivi comprese, con autonoma indicazione, le operazioni con i soci”.*

Artt. 2427 e ss. – Contenuto della nota integrativa

*“La nota integrativa deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni:.....”*

Art. 2428 – Relazione sulla gestione

*“Il bilancio deve essere corredato da una relazione degli amministratori contenente un’analisi fedele, equilibrata ed esauriente della situazione della società e dell’andamento e del risultato della gestione, nel suo complesso e nei vari settori in cui essa ha operato, anche attraverso imprese controllate, con particolare riguardo ai costi, ai ricavi e agli investimenti, nonché una descrizione dei principali rischi e incertezze cui la società è esposta.*

*L’analisi di cui al primo comma è coerente con l’entità e la complessità degli affari della società e contiene, nella misura necessaria alla comprensione della situazione della società e dell’andamento e del risultato della sua gestione, gli indicatori di risultato finanziari e, se del caso, quelli non finanziari pertinenti all’attività specifica della società, comprese le informazioni attinenti all’ambiente e al personale. L’analisi contiene, ove opportuno, riferimenti agli importi riportati nel bilancio e chiarimenti aggiuntivi su di essi.*

*Dalla relazione devono in ogni caso risultare:*

- 1) le attività di ricerca e di sviluppo;*
- 2) i rapporti con imprese controllate, collegate, controllanti e imprese sottoposte al controllo di queste ultime;*
- 3) il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti possedute dalla società, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l’indicazione della parte di capitale corrispondente;*

4) *il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie sia delle azioni o quote di società controllanti acquistate o alienate dalla società, nel corso dell'esercizio, anche per tramite di società fiduciaria o per interposta persona, con l'indicazione della corrispondente parte di capitale, dei corrispettivi e dei motivi degli acquisti e delle alienazioni;*

5) *i fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio, (abrogato);*

6) *l'evoluzione prevedibile della gestione;*

6-bis) *in relazione all'uso da parte della società di strumenti finanziari e se rilevanti per la valutazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio:*

a) *gli obiettivi e le politiche della società in materia di gestione del rischio finanziario, compresa la politica di copertura per ciascuna principale categoria di operazioni previste;*

b) *l'esposizione della società al rischio di prezzo, al rischio di credito, al rischio di liquidità e al rischio di variazione dei flussi finanziari.*

*Dalla relazione deve inoltre risultare l'elenco delle sedi secondarie della società”.*

Art. 2429 – Relazione dei sindaci e deposito del bilancio

*“Il bilancio deve essere comunicato dagli amministratori al collegio sindacale e al soggetto incaricato della revisione legale dei conti, con la relazione, almeno trenta giorni prima di quello fissato per l'assemblea che deve discuterlo.*

*Il collegio sindacale deve riferire all'assemblea sui risultati dell'esercizio sociale e sull'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri, e fare le osservazioni e le proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione, con particolare riferimento all'esercizio della deroga di cui all'articolo 2423, quarto comma.*

*Il bilancio, con le copie integrali dell'ultimo bilancio delle società controllate e un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle società collegate, deve restare depositato in copia nella sede della società, insieme con le relazioni degli amministratori, dei sindaci e del soggetto incaricato della revisione legale dei conti, durante i quindici giorni che precedono l'assemblea, e finché sia approvato. I soci possono prenderne visione.*

*Il deposito delle copie dell'ultimo bilancio delle società controllate prescritto dal comma precedente può essere sostituito, per quelle incluse nel consolidamento, dal deposito di un prospetto riepilogativo dei dati essenziali dell'ultimo bilancio delle medesime”.*

Premesso questo, rileviamo che il bilancio d'esercizio, corredato dalla relazione sulla gestione deve essere comunicato al collegio sindacale e al soggetto preposto alla revisione legale almeno 30 giorni prima del termine fissato per la convocazione dell'assemblea dei soci. A loro volta collegio sindacale e revisore stileranno una relazione di commento sul controllo svolto.

Concluse queste operazioni il bilancio e le relazioni degli amministratori, dei sindaci e del revisore legale devono essere depositati presso la sede sociale per i 15 giorni che precedono la data convocazione dell'assemblea dei soci, organo designato all'approvazione, dimodoché i soci possano prenderne visione.

Rileviamo, infine, che a norma dell'art. 2434 l'approvazione del bilancio d'esercizio non libera amministratori, direttori generali e sindaci dalle responsabilità derivanti dalla gestione sociale.

#### **LA MANCATA APPROVAZIONE DEL BILANCIO**

Due sono le cause che possono portare alla mancata approvazione del bilancio:

1. inerzia degli amministratori dalla quale deriva la mancata predisposizione del bilancio;
2. inerzia dell'assemblea dei soci dalla quale consegue la mancata approvazione del bilancio.

## INERZIA DELL'ORGANO AMMINISTRATIVO

Per essere approvato dall'assemblea dei soci il bilancio d'esercizio deve essere preventivamente predisposto dagli amministratori della società. In particolare, gli amministratori sono chiamati a preparare il bilancio, a cui devono essere allegati le relazioni dello stesso organo amministrativo, del collegio sindacale e del revisore legale e a depositarlo presso la sede della società nei 15 giorni precedenti alla data stabilita per l'assemblea di approvazione dello stesso bilancio.

Durante questa fase può accadere che il progetto di bilancio:

- non venga preparato (ipotesi più frequente);
- venga predisposto, ma non venga approvato dal consiglio di amministrazione a causa del voto contrario della maggioranza degli amministratori o addirittura a causa della mancata convocazione del CdA, onere quest'ultimo che spetta al Presidente dello stesso CdA.

In questi casi non vi è ombra di dubbio che vi siano delle responsabilità in capo agli amministratori.

Oltre a queste ipotesi potrebbe accadere, però, che al bilancio predisposto vengano sollevate alcune osservazioni dal collegio sindacale o dal soggetto preposto alla revisione legale. In simili casi, l'inerzia del CdA potrebbe comprometterne la successiva approvazione, laddove l'osservazione si trasformasse in un giudizio con rilievo o addirittura in un giudizio negativo.

Detto questo si rileva che indipendentemente dalla causa della mancata predisposizione o approvazione del progetto di bilancio gli amministratori e i sindaci possono essere sottoposti:

- all'azione di responsabilità ex art. 2393 del c.c.<sup>1</sup>;

---

<sup>1</sup> L'art. 2393 del c.c. afferma che: "L'azione di responsabilità contro gli amministratori è promossa in seguito a deliberazione dell'assemblea, anche se la società è in liquidazione.

La deliberazione concernente la responsabilità degli amministratori può essere presa in occasione della discussione del bilancio, anche se non è indicata nell'elenco delle materie da trattare, quando si tratta di fatti di competenza dell'esercizio cui si riferisce il bilancio.

L'azione di responsabilità può anche essere promossa a seguito di deliberazione del collegio sindacale, assunta con la maggioranza dei due terzi dei suoi componenti.

L'azione può essere esercitata entro cinque anni dalla cessazione dell'amministratore dalla carica.

La deliberazione dell'azione di responsabilità importa la revoca dall'ufficio degli amministratori contro cui è proposta, purché sia presa col voto favorevole di almeno un quinto del capitale sociale. In questo caso, l'assemblea stessa provvede alla sostituzione degli amministratori.

La società può rinunciare all'esercizio dell'azione di responsabilità e può transigere, purché la rinuncia e la transazione siano approvate con espressa deliberazione dell'assemblea, e purché non vi sia il voto contrario di una minoranza di soci che rappresenti almeno il quinto del capitale sociale o, nelle società che

- alla revoca del loro incarico a norma dell'art. 2383 del c.c.<sup>2</sup>.

Ricordiamo, infine, che a seguito della mancata predisposizione del bilancio il Cda non potrà convocare l'assemblea dei soci per l'approvazione dello stesso e per queste ragioni potrà essere sottoposto alla sanzione amministrativa pecuniaria, di cui all'art. 2631 del c.c.<sup>3</sup>, da € 1.032 a € 6.197. Sul punto si osserva che la stessa sanzione potrà essere applicata al collegio sindacale della società, laddove, a causa dell'inerzia degli amministratori, i sindaci provvedano a convocare tempestivamente l'assemblea dei soci per l'approvazione del bilancio.

### **INERZIA DELL'ASSEMBLEA DEI SOCI**

È la tipica situazione che si verifica quando:

- il bilancio d'esercizio è stato regolarmente predisposto, approvato dal CdA, avallato dal collegio sindacale e dal revisore contabile e messo a disposizione dei soci presso la sede sociale almeno 15 giorni prima della data fissata per la convocazione dell'assemblea;
- l'assemblea dei soci è stata regolarmente convocata ma il bilancio non viene approvato.

Chiaro che in circostanze del genere non possano essere imputate responsabilità agli amministratori, che hanno svolto correttamente i loro doveri. Le colpe della mancata approvazione sono, infatti, da ricondurre tutte all'assemblea dei soci.

Sotto un profilo operativo due sono i casi in cui può manifestarsi l'inerzia dell'assemblea:

---

fanno ricorso al mercato del capitale di rischio, almeno un ventesimo del capitale sociale, ovvero la misura prevista nello statuto per l'esercizio dell'azione sociale di responsabilità ai sensi dei commi primo e secondo dell'art. 2393 bis”.

<sup>2</sup> L'art. 2383, comma 3 del c.c. stabilisce che: “Gli amministratori sono rieleggibili, salvo diversa disposizione dello statuto, e sono revocabili dall'assemblea in qualunque tempo, anche se nominati nell'atto costitutivo, salvo il diritto dell'amministratore al risarcimento dei danni, se la revoca avviene senza giusta causa”.

<sup>3</sup> L'art. 2631 del c.c. prevede che: “Gli amministratori e i sindaci che omettono di convocare l'assemblea dei soci nei casi previsti dalla legge o dallo statuto, nei termini ivi previsti, sono puniti con la sanzione amministrativa pecuniaria da 1.032 euro a 6.197 euro. Ove la legge o lo statuto non prevedano espressamente un termine, entro il quale effettuare la convocazione, questa si considera omessa allorché siano trascorsi trenta giorni dal momento in cui amministratori e sindaci sono venuti a conoscenza del presupposto che obbliga alla convocazione dell'assemblea dei soci.

La sanzione amministrativa pecuniaria è aumentata di un terzo in caso di convocazione a seguito di perdite o per effetto di espressa legittima richiesta da parte dei soci”.

1. l'assemblea non raggiunge i quorum costitutivi e deliberativi per l'approvazione del bilancio d'esercizio. Può accadere che i soci non si presentino in assemblea o non si raggiunga un numero sufficiente di voti per approvare il bilancio d'esercizio.

Segnaliamo, talaltro, che il protrarsi di questa situazione di stallo potrebbe portare anche allo scioglimento della società. L'impossibilità di funzionamento dell'assemblea è, infatti, a norma dell'art. 2484, comma 1, n. 3 del c.c.<sup>4</sup> una delle cause di scioglimento della società, che obbliga gli amministratori a convocare l'assemblea per la messa in liquidazione della società, ovvero a chiedere, in caso di inerzia dei soci, l'intervento del Tribunale per la messa in liquidazione della stessa;

2. i soci esprimono parere negativo all'approvazione del bilancio. È questo il caso che si verifica quando i soci non condividono le politiche adottate dagli amministratori, non ritengono corrette le valutazioni effettuate dagli organi di controllo o non ravvisano le condizioni di continuità aziendale emerse dal bilancio. Si tratta, quindi, di una manifestazione di sfiducia verso l'operato degli amministratori e/o controllori alla quale dovrebbe conseguire per logicità la revoca del mandato degli stessi.

## **LE CONSEGUENZE DERIVANTI DALLA MANCATA APPROVAZIONE DEL BILANCIO**

La mancata approvazione del bilancio d'esercizio comporta:

- l'applicazione di sanzioni amministrative;
- conseguenze fiscali.

## **SANZIONI AMMINISTRATIVE**

Per l'ipotesi di ritardato o omesso deposito del bilancio è prevista l'applicazione ad ogni membro del CdA e ad ogni sindaco di una sanzione per un importo compreso tra:

- € 45,78 e € 458,67 per ritardi non superiori a 30 giorni, rispetto ai termini stabiliti;
- € 137,33 e € 1.376 per ritardi superiori ai 30 giorni.

---

<sup>4</sup> L'art. 2484, comma 1 n. 3 del c.c. stabilisce che: "Le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata si sciolgono:

3) per l'impossibilità di funzionamento o per la continuata inattività dell'assemblea".

**CONSEGUENZE FISCALI**

La mancata approvazione del bilancio produce effetti anche ai fini fiscali.

Come risaputo le società di capitali sono assoggettate al versamento dell'IRES e dell'IRAP. Nello specifico l'art. 17, comma 1 del DPR n. 435/2001 prevede che *"1. Il versamento del saldo dovuto con riferimento alla dichiarazione dei redditi ed a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive da parte delle persone fisiche, e delle società o associazioni di cui all'art. 5, TUIR, di cui al DPR n. 917/1986 è effettuato entro il 30 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione stessa; le società o associazioni di cui all'art. 5, TUIR, nelle ipotesi di cui agli artt. 5 e 5-bis, DPR n. 322/1998, effettuano i predetti versamenti entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione. Il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'imposta sul reddito delle persone giuridiche ed a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive è effettuato entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. I soggetti che in base a disposizioni di legge approvano il bilancio oltre il termine di 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio, versano il saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'imposta sul reddito delle persone giuridiche e a quella dell'imposta regionale sulle attività produttive entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio. Se il bilancio non è approvato nel termine stabilito, in base alle disposizioni di legge di cui al precedente periodo, il versamento è comunque effettuato entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di scadenza del termine stesso.*

*2. I versamenti di cui al comma 1 possono essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo ai termini ivi previsti, maggiorando le somme da versare dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.*

*3. I versamenti di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche dovuti ai sensi della Legge n. 97/1977, e successive modificazioni, nonché quelli relativi all'imposta regionale sulle attività produttive, sono effettuati in due rate salvo che il versamento da effettuare alla scadenza della prima rata non superi 103 euro. Il 40% dell'acconto dovuto è versato alla scadenza della prima rata e il residuo importo alla scadenza della seconda. Il versamento dell'acconto è effettuato, rispettivamente:*

*a) per la prima rata, nel termine previsto per il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'anno d'imposta precedente;*

*b) per la seconda rata, nel mese di novembre, a eccezione di quella dovuta dai soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche e all'imposta regionale sulle attività produttive il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare, che effettuano il versamento di tale rata entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese dello stesso periodo d'imposta".*

Per questi motivi IRES e IRAP sono dovute anche quando il bilancio d'esercizio non è stato approvato, perché la mancata approvazione non è né causa di esenzione del versamento delle imposte e né tantomeno motivo per non presentare la dichiarazione dei redditi.

Ci si chiede pertanto come comportarsi in casi del genere.

Sicuramente è consigliabile:

- presentare la dichiarazione dei redditi, che dovrà essere redatta in base al progetto di bilancio non approvato;
- versare le imposte dovute.

Non presentare la dichiarazione dei redditi e non versare le imposte potrebbe portare, infatti, all'applicazione delle sanzioni stabilite dall'art. 1, comma 1 del Dlgs n. 471/1997<sup>5</sup>, per un importo compreso tra il 120% e il 240% dell'imposta dovuta, con un minimo di € 250. Se, poi, la dichiarazione dei redditi viene presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo la sanzione viene ridotta al 50%.

---

<sup>5</sup> L'art. 1, comma 1 del Dlgs n. 471/1997 afferma che: "Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, si applica la sanzione amministrativa dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da € 250 a € 1.000. Se la dichiarazione omessa è presentata dal contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, si applica la sanzione amministrativa dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di € 200. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da € 150 a € 500. Le sanzioni applicabili quando non sono dovute imposte possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili".

Si ricorda, infine, che in caso di controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria, l'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi costituisce motivo per ricorrere all'accertamento induttivo ai sensi dell'art. 39 del DPR n. 600/1973<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> L'art. 39 del DPR n. 600/1973 prevede che: "Per i redditi d'impresa delle persone fisiche l'ufficio procede alla rettifica:

- a) se gli elementi indicati nella dichiarazione non corrispondono a quelli del bilancio, del conto dei profitti e delle perdite e dell'eventuale prospetto di cui al comma 1 dell'articolo 3;
- b) se non sono state esattamente applicate le disposizioni del titolo I, capo VI, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al DPR, n. 917/1986, e successive modificazioni;
- c) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta in modo certo e diretto dai verbali e dai questionari di cui ai numeri 2) e 4) del primo comma dell'art. 32, dagli atti, documenti e registri esibiti o trasmessi ai sensi del numero 3) dello stesso comma, dalle dichiarazioni di altri soggetti previste negli artt. 6 e 7, dai verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti o da altri atti e documenti in possesso dell'ufficio;
- d) se l'incompletezza, la falsità o l'inesattezza degli elementi indicati nella dichiarazione e nei relativi allegati risulta dall'ispezione delle scritture contabili e dalle altre verifiche di cui all'articolo 33 ovvero dal controllo della completezza, esattezza e veridicità delle registrazioni contabili sulla scorta delle fatture e degli altri atti e documenti relativi all'impresa nonché dei dati e delle notizie raccolti dall'ufficio nei modi previsti dall'articolo 32. L'esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti.

In deroga alle disposizioni del comma precedente l'ufficio delle imposte determina il reddito d'impresa sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, con facoltà di prescindere in tutto o in parte dalle risultanze del bilancio e dalle scritture contabili in quanto esistenti e di avvalersi anche di presunzioni prive dei requisiti di cui alla lettera d) del precedente comma:

- a) quando il reddito d'impresa non è stato indicato nella dichiarazione;
- b) (lettera abrogata);
- c) quando dal verbale di ispezione redatto ai sensi dell'art. 33 risulta che il contribuente non ha tenuto o ha comunque sottratto all'ispezione una o più delle scritture contabili prescritte dall'art. 14 ovvero quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore;
- d) quando le omissioni e le false o inesatte indicazioni accertate ai sensi del precedente comma ovvero le irregolarità formali delle scritture contabili risultanti dal verbale di ispezione sono così gravi, numerose e ripetute da rendere inattendibili nel loro complesso le scritture stesse per mancanza delle garanzie proprie di una contabilità sistematica. Le scritture ausiliarie di magazzino non si considerano irregolari se gli errori e le omissioni sono contenuti entro i normali limiti di tolleranza delle quantità annotate nel carico o nello scarico e dei costi specifici imputati nelle schede di lavorazione ai sensi della lettera d) del primo comma dell'art. 14 del presente decreto;
- d-bis) quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'articolo 32, primo comma, numeri 3) e 4), del presente decreto o dell'articolo 51, secondo comma, numeri 3) e 4), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633;
- d-ter) in caso di omessa presentazione dei modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore o di indicazione di cause di esclusione o di inapplicabilità degli studi di settore non sussistenti, nonché di infedele compilazione dei predetti modelli che comporti una differenza superiore al 15 per cento, o comunque ad euro 50.000, tra i ricavi o compensi stimati applicando gli studi di settore sulla base dei dati corretti e quelli stimati sulla base dei dati indicati in dichiarazione.

Le disposizioni dei commi precedenti valgono, in quanto applicabili, anche per i redditi delle imprese minori e per quelli derivanti dall'esercizio di arti e professioni, con riferimento alle scritture contabili rispettivamente indicate negli articoli 18 e 19. Il reddito d'impresa dei soggetti indicati nel quarto comma dell'art. 18, che non hanno provveduto agli adempimenti contabili di cui ai precedenti commi dello stesso articolo, è determinato in ogni caso ai sensi del secondo comma del presente articolo".

## L'Approfondimento – 2

### **Contributo a Fondo perduto: al via le presentazioni delle istanze**

---

*di Giuseppe Cannatà*

#### **PREMESSA**

Con provvedimento del 10 giugno 2020 l'Agenzia delle Entrate ha approvato e pubblicato il modello per l'Istanza per il Riconoscimento del Contributo a Fondo Perduto previsto dall'art.25 del D.L. 34/2020 – Decreto Rilancio – e le relative istruzioni, nonché disposto le modalità di presentazione dell'Istanza per il riconoscimento del contributo.

Come da previsioni dell'art.25 del D.L. 34/2020 il contributo a fondo perduto è riconosciuto in favore di soggetti titolari di partita IVA esercenti attività di impresa e di lavoro autonomo e di reddito agrario, con espressa esclusione di:

- Soggetti che hanno registrato ricavi e/o compensi superiori a 5 milioni di Euro nell'anno di imposta 2019;
- Soggetti che hanno cessato l'attività alla data di presentazione dell'Istanza;
- Enti pubblici;
- Intermediari finanziari e soggetti che svolgono attività correlata all'intermediazione finanziaria;
- Professionisti e lavoratori con Contratto di Collaborazione Coordinata e Continuativa iscritti alla gestione separata INPS, percettori di indennità di cui all'art.27 del D.L.18/2020 convertito in legge 27/2020 (bonus 600 Euro);
- Professionisti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria;
- Lavoratori dello Spettacolo percettori di indennità di cui all'art.38 del D.L.18/2020 convertito in legge 27/2020 (bonus 600 Euro).

L'Agenzia delle Entrate, inoltre, ha ampliato la platea di soggetti cui non spetta il contributo a fondo perduto aggiungendo nel provvedimento coloro i quali hanno avviato l'attività dopo il 30 aprile 2020, eccezion fatta per gli eredi che proseguono l'attività del de-cuius.

Le istanze potranno essere presentate telematicamente all’Agenzia delle Entrate dal 15 giugno 2020 al 13 agosto 2020; per quelle presentate dall’erede che continua l’attività del soggetto deceduto, dal 25 giugno al 24 agosto.

## **MODALITÀ PRESENTAZIONE DELL’ISTANZA**

L’istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto può essere presentata all’Agenzia delle Entrate utilizzando uno dei seguenti canali:

- Applicazione Desktop Telematico: la trasmissione può essere effettuata da un intermediario di cui all’art.3 comma 3 del DPR 322/98, delegato al servizio “Consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici” del portale Fatture e Corrispettivi” ovvero delegato alla consultazione al “Cassetto Fiscale”, o da soggetto appositamente delegato con autodichiarazione presente sul modello, utilizzando l’apposito applicativo che sarà pubblicato sul sito dell’Agenzia delle Entrate per generare il modello ed il file da inviare;
- Tramite servizio web apposito sul portale “Fatture e Corrispettivi” del sito dell’Agenzia delle Entrate, direttamente dai soggetti richiedenti o tramite intermediario abilitato al servizio “Consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici” del portale Fatture e Corrispettivi” ovvero delegato alla consultazione al “Cassetto Fiscale”.

Nel caso in cui il contributo sia superiore ad Euro 150.000, l’istanza comprensiva di autodichiarazione antimafia deve essere predisposta in formato pdf, firmata digitalmente dal soggetto richiedente (o dal legale rappresentante), ed inviato a mezzo Posta Elettronica Certificata all’indirizzo [istanza-CFP150milaeuro@pec.agenziaentrate.it](mailto:istanza-CFP150milaeuro@pec.agenziaentrate.it)

L’indirizzo PEC dovrà essere utilizzato esclusivamente per richieste di contributi superiori a Euro 150.000 correttamente compilate e firmate digitalmente, tutte le altre richieste pervenute a mezzo PEC non saranno accettate.

Il modello dell’istanza è pubblicato sul sito [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it) nella sezione “provvedimenti del Direttore soggetti a pubblicità legale”.

A seguito della presentazione dell’istanza sarà rilasciata una prima ricevuta di “presa in carico” e, dopo l’effettuazione dei controlli formali, una seconda ricevuta di “accoglimento” e messa in pagamento.



Nel Quadro “Soggetto Richiedente” andrà indicato il codice fiscale del soggetto che intende percepire il contributo a fondo perduto (codice fiscale alfa-numericamente per persone fisiche o numerico di 11 cifre per soggetti diversi dalle persone fisiche)

In caso di soggetto diverso da persona fisica ovvero di richiedente minore o interdetto, dovrà essere compilato il quadro “Rappresentante Firmatario Dell’Istanza”, indicando il codice fiscale del rappresentante ed il codice carica “1 se rappresentante legale di richiedente diverso da persona fisica” oppure “2 se rappresentante di richiedente minore/interdetto”.

## REQUISITI PER AMMISSIONE AL CONTRIBUTO

REQUISITI		
Soggetto diverso da quelli di cui al comma 2 dell'articolo 25 del D.L. n. 34 del 2020		<input type="checkbox"/>
Ricavi/compensi complessivi anno 2019	Fino a euro 400.000	<input type="checkbox"/>
	Superiori a euro 400.000 e fino a euro 1.000.000	<input type="checkbox"/>
	Superiori a euro 1.000.000 e fino a euro 5.000.000	<input type="checkbox"/>
Importo complessivo del fatturato e dei corrispettivi riferiti a operazioni effettuate nel mese di aprile 2019		<input type="text" value=""/>
Importo complessivo del fatturato e dei corrispettivi riferiti a operazioni effettuate nel mese di aprile 2020		<input type="text" value=""/>
Soggetto che ha iniziato l'attività dopo il 31/12/2018		<input type="checkbox"/>
Soggetto che aveva il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti da eventi calamitosi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza Covid-19		<input type="checkbox"/>

Il quadro “Requisiti” è formato, a sua volta, da 6 sezioni da compilare come segue:

Nella prima sezione “Soggetto diverso da quelli di cui al comma 2 dell’art.25 del D.L. n.34 del 2020” barrare la casella per dichiarare di non essere un soggetto escluso dal contributo, ovvero:

- Soggetti che hanno cessato l’attività alla data di presentazione dell’Istanza;
- Enti pubblici di cui all’art.74;
- Soggetti di cui all’art. 162-bis del TUIR (Intermediari finanziari e soggetti che svolgono attività correlata all’intermediazione finanziaria);
- Soggetti che hanno diritto alla percezione di indennità di cui all’art.27 del D.L. 18/2020 convertito in legge n.27/2020, quali Professionisti e lavoratori con Contratto di Collaborazione Coordinata e Continuativa iscritti alla gestione separata INPS;

- Soggetti che hanno diritto alla percezione di indennità di cui all'art.38 del D.L. 18/2020 convertito in legge n.27/2020, quali Lavoratori dello Spettacolo;
- Professionisti e lavoratori dipendenti iscritti agli enti di diritto privato di previdenza obbligatoria.

Nella seconda sezione *“Ricavi/compensi complessivi anno 2019”* andrà indicato il livello di ricavi/compensi complessivi per l'anno 2019, barrando la casella di riferimento.

Questa sezione servirà per calcolare la percentuale di contributo da applicare sulla diminuzione di fatturato tra aprile 2019 e aprile 2020 come segue:

- 20% per soggetti con ricavi non superiori a 400.000 Euro;
- 15% per soggetti con ricavi compresi tra 400.000 Euro e 1.000.000 Euro;
- 10% per soggetti con ricavi compresi tra 1.000.000 e 5.000.000 Euro.

Nella terza sezione *“Importo complessivo del fatturato e dei corrispettivi riferiti a operazioni effettuate nel mese di aprile 2019”* andranno indicati i ricavi relativi al mese di aprile 2019 calcolati come segue:

- Tutte le fatture attive al netto dell'IVA, sia per operazioni immediate che differite;
- Tenendo conto delle note di variazione di cui all'art.26 del DPR 633/72 aventi data di emissione aprile;
- Includendo le cessioni dei beni ammortizzabili;
- per i commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'art.22 del DPR 633/72 andranno considerati i corrispettivi al netto dell'IVA;
- per i soggetti che applicano la ventilazione dei corrispettivi o il regime del margine o per le agenzie di viaggio, l'importo può essere riportato al lordo dell'IVA;
- per i soggetti che svolgono operazioni non rilevanti ai fini dell'IVA, es. tabaccai ed edicole, devono considerare l'importo degli aggi relativi al mese di aprile.

In assenza dei dati di fatturato riferiti al mese di aprile 2019, la sezione non va compilata e si intenderà che l'importo è pari a zero, ad esempio per i soggetti che hanno avviato l'attività dal 01 maggio 2019. In tal caso l'importo del contributo sarà pari al minimo previsto, cioè 1.000 Euro per le persone fisiche e 2.000 Euro per soggetti diversi dalle persone fisiche.

Nella quarta sezione *“Importo complessivo del fatturato e dei corrispettivi riferiti a operazioni effettuate nel mese di aprile 2020”* andranno indicati i ricavi relativi al mese di aprile 2020, calcolati come su elencato per quelli del 2019.

La quinta sezione *“Soggetto che ha iniziato l’attività dopo il 31/12/2018”* è riservata a coloro che hanno avviato l’attività dal 01 gennaio 2019, i quali dovranno barrare la casella della sezione.

La sesta sezione *“Soggetto che aveva il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti da eventi calamitosi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza Covid-19”* è riservata ai soggetti che hanno domicilio o sede operativa in comuni colpiti da sisma, alluvione, crolli strutturali con stato di emergenza permanente al 31 gennaio 2020, come dal seguente elenco indicativo e non esaustivo riportato nell’ultima pagina delle istruzioni:

REGIONE	EVENTO CALAMITOSO	COMUNI
EMILIA-ROMAGNA LOMBARDIA VENETO	Eventi sismici che hanno interessato il territorio delle province di Bologna, Modena, Ferrara, Mantova, Reggio Emilia e Ravigo il 20 e 29 maggio 2012	Felonica, Gonzaga, Magnacavallo, Moglia, Pegagnaga, Poggio Rusco, Quingentole, Quistello, San Benedetto Po, San Giacomo delle Segnate, San Giovanni del Dosso, Schivenoglia, Sermide, Villa Poma, Ficarolo, Fiesso Umbertiano, Gaiba, Occhiabella, Stienta, Campagnola Emilia, Correggio, Fabbriano, Novellara, Reggiolo, Rio Saliceto, Rolo, Bomporto, Campo Santo, Carpi, Cavezzo, Concordia sulla Secchia, Finale Emilia, Medolla, Mirandola, Novi di Modena, Ravarino, San Felice sul Panaro, San Possidonio, San Prospero, Soliera, Crevalcore, Galliera, Pieve di Cento, San Giovanni in Persiceto, San Pietro in Casale, Bondeno, Cento, Ferrara, Mirabello, Poggio Renatico, Sant'Agostino, Vigarano Mainarda
TOSCANA	Evento sismico che ha colpito il giorno 9 dicembre 2019 il territorio dei comuni di Barberino di Mugello, di Borgo San Lorenzo, di Dicomano, di Firenzuola, di Marradi, di Palazzo sul Senio, di Scarperia e San Piero, di Vaglia e di Vicchio, ricadenti nella città metropolitana di Firenze	Barberino di Mugello, di Borgo San Lorenzo, di Dicomano, di Firenzuola, di Marradi, di Palazzo sul Senio, di Scarperia e San Piero, di Vaglia e di Vicchio
ABRUZZO LAZIO MARCHE UMBRIA	<p>Eccezionali eventi sismici che il giorno 24 agosto 2016 hanno colpito il territorio delle regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria.</p> <p>Estensione degli effetti della dichiarazione dello stato di emergenza adottata con la delibera del 25 agosto 2006 in conseguenza degli ulteriori eccezionali eventi sismici che il giorno 26 ottobre 2016 hanno colpito nuovamente il territorio delle regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria</p> <p>Estensione degli effetti della dichiarazione dello stato di emergenza adottata con la delibera del 25 agosto 2006 in conseguenza degli ulteriori eccezionali eventi sismici che il giorno 30 ottobre 2016 hanno colpito nuovamente il territorio delle regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria</p> <p>Estensione degli effetti della dichiarazione dello stato di emergenza adottata con la delibera del 25 agosto 2016 in conseguenza degli ulteriori eccezionali eventi sismici che il giorno 18 gennaio 2017 hanno colpito nuovamente il territorio delle regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria, nonché degli eccezionali fenomeni meteorologici che hanno interessato il territorio delle medesime Regioni a partire dalla seconda decade dello stesso mese</p>	<p>Area Alto Aterno – Gran Sasso Lago: Campotosto (AQ); Capitignano (AQ); Monteleone (AQ); Rocca Santa Maria (TE); Valle Castellana (TE); Cortino (TE); Crognaleto (TE); Montorio al Vomano (TE)</p> <p>Sub ambito territoriale M.ti Reatini: Accumoli (RI); Amatrice (RI); Antrodoco (RI); Borlona (RI); Borgo Velino (RI); Castel S. Angelo (RI); Cittareale (RI); Leonessa (RI); Miglione (RI); Posta (RI)</p> <p>Sub ambito territoriale AP-FM: Amandola (FM); Acquasanta Terme (AP); Arquata del Tronto (AP); Comunanza (AP); Cossignano (AP); Force (AP); Montalto Marche (AP); Montedinove (AP); Montefortino (FM); Montegallo (AP); Montemonaco (AP); Palmiano (AP); Roccafluvione (AP); Rotella (AP); Venarotta (AP)</p> <p>Sub ambito territoriale Nuova Maceratese: Acquacanina (MC); Bolognola (MC); Castelsantangelo N. (MC); Cessapalombo (MC); Fiadra (MC); Fiordimonte (MC); Gualdo (MC); Penna S. Giovanni (MC); Pievebovigliana (MC); Pieve Torina (MC); San Ginesio (MC); S. Angelo Pontano (MC); Sarnano (MC); Ussita (MC); Visso (MC)</p> <p>Area Val Nerina: Arrone (TR); Cascia (PG); Cerreto di Spoleto (PG); Ferentillo (TR); Montefranco (TR); Monteleone Spoleto (PG); Norcia (PG); Paggiodomo (PG); Polino (TR); Preci (PG); S. Anatalia Narco (PG); Scheggino (PG); Sellano (PG); Vallo di Nera (PG)</p>
SICILIA	<p>Evento sismico che ha colpito il territorio dei Comuni di Aci Bonaccorsi, di Aci Catena, di Aci Sant'Antonio, di Acireale, di Milo, di Santa Venerina, di Trecastagni, di Viagrande e di Zafferana Etnea, in provincia di Catania, il giorno 26 dicembre 2018</p> <p>Dichiarazione dello stato di emergenza nel territorio dell'isola di Stromboli, ricompresa nel comune di Lipari, in provincia di Messina, in relazione allo stato di attività del vulcano Stromboli, conseguente agli eventi parossistici verificatisi nei giorni 3 luglio e 28 agosto 2019</p>	<p>Comuni di Aci Bonaccorsi, di Aci Catena, di Aci Sant'Antonio, di Acireale, di Milo, di Santa Venerina, di Trecastagni, di Viagrande e di Zafferana Etnea</p> <p>Territorio dell'isola di Stromboli, ricompresa nel comune di Lipari</p>
MOULSE	Eventi sismici che hanno colpito i comuni della provincia di Campobasso a far data dal 16 agosto 2018	Acquaviva Collecroce, Campomarino, Castelbottaccio, Castelmauro, Guardafiera, Guglionesi, Larino, Lupara, Montecilfone, Montefalcone del Sannio, Montemitro, Montorio nei Frentani, Morrone del Sannio, Palata, Portocannone, Rotello, San Felice del Molise, San Giacomo degli Schiavoni, San Martino in Pensilis, Santa Croce di Magliano e Tavenna
LIGURIA	Dichiarazione dello stato di emergenza a causa del crollo di un tratto del viadotto Polcevera, noto come ponte Morandi, sulla A10, a Genova, avvenuto nella mattinata del 14 agosto 2018	Zone del comune di Genova individuate con decreti n. 15 del 2018 e n. 18 del 2018 del Commissario straordinario per la ricostruzione del viadotto Polcevera dell'autostrada A10 DPCM 4/10/2018

Per i soggetti che hanno barrato la casella della quinta o della sesta sezione il calcolo del contributo è il seguente:

- Se la differenza tra l'ammontare fatturato e corrispettivi di aprile 2020 e di aprile 2019 è negativa, a tale importo si applica la percentuale prevista in relazione alla soglia dei ricavi. Se il risultato è inferiore spetta comunque l'importo minimo;

- Se la differenza tra l'ammontare fatturato e corrispettivi di aprile 2020 e di aprile 2019 è positiva o pari a zero, spetta l'importo minimo del contributo.

## IBAN

<b>IBAN</b>	Indicare il codice IBAN identificativo del conto corrente intestato al soggetto richiedente
<input style="width: 100%; height: 20px;" type="text"/>	

Nel quadro "IBAN" andrà indicato il codice identificativo del conto corrente bancario o postale intestato (o cointestato) al soggetto richiedente.

In fase di controllo l'Agenzia delle Entrate verificherà la corrispondenza dell'intestatario (o cointestatario) del Conto Corrente sulla base dei dati bancari di cui è in possesso. In caso di non corrispondenza dell'intestazione (o cointestazione) la domanda sarà rifiutata, pertanto il soggetto dovrà presentarne una nuova correggendo tale dato.

## RINUNCIA AL CONTRIBUTO

<b>RINUNCIA AL CONTRIBUTO</b>	Il richiedente dichiara di voler rinunciare totalmente al contributo richiesto con l'istanza già presentata (in caso di rinuncia non vanno compilati i riquadri "Requisiti" e "IBAN")	<input type="checkbox"/>
-------------------------------	---	--------------------------

Il quadro "Rinuncia al Contributo" dovrà essere compilato dai soggetti i quali, dopo aver ricevuto l'accettazione della domanda, esprimessero la volontà di rinunciare al contributo pur avendone diritto. La rinuncia può essere trasmessa anche oltre i 60 giorni previsti per la presentazione dell'istanza, anche oltre il termine ultimo del 24 agosto.

La rinuncia per l'istanza del contributo di importo superiore ai 50.000 Euro dovrà essere trasmessa in formato pdf firmato digitalmente all'indirizzo [istanza-CFP150milaeuro@pec.agenziaentrate.it](mailto:istanza-CFP150milaeuro@pec.agenziaentrate.it).

Se nel frattempo l'Agenzia delle Entrate avesse già erogato il contributo con accredito sull'IBAN indicato, il soggetto può restituirlo spontaneamente, aggravato di interessi e con sanzione ridotta come per il ravvedimento operoso, a mezzo F24 e senza possibilità di compensazione.

In caso di rinuncia, l'istanza può essere presentata dagli intermediari delegati al "Cassetto Fiscale" o al portale "Fatture e Corrispettivi" anche se non hanno preventivamente inviato loro l'istanza, mentre per gli intermediari che hanno solo una delega apposita per la presentazione è prevista la presentazione della rinuncia solamente per le istanze da loro inviate.

## SOTTOSCRIZIONE

<b>SOTTOSCRIZIONE</b>				<b>FIRMA</b>	
DATA	giorno	mese	anno		

Nel quadro "Sottoscrizione", come consuetudine, dovrà essere indicata la data di sottoscrizione e la firma autografa del richiedente, o del rappresentante per soggetto diverso da persona fisica o per richiedente minore/interdetto.

## IMPEGNO ALLA TRASMISSIONE TELEMATICA

<b>IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA</b>	Codice fiscale del soggetto incaricato	
	<input type="checkbox"/> Il sottoscritto, consapevole delle responsabilità anche penali derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi degli articoli 75 e 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, dichiara, ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, di aver ricevuto delega dal richiedente all'invio della presente istanza	
		<b>FIRMA</b>

L'ultimo riquadro è riservato all'intermediario incaricato alla presentazione telematica dell'istanza. Andrà quindi indicato il codice fiscale del soggetto intermediario e barrata la casella relativa all'Autocertificazione ai sensi degli articoli 47, 75 e 76 del DPR 445/2000 per quanto attiene l'aver ricevuto un'apposita delega dal richiedente all'invio dell'istanza.



In questa sezione il beneficiario del contributo dovrà indicare una delle due opzioni seguenti:

- Essere iscritto nell'elenco dei fornitori, prestatori di servizi ed esecutori di cui all'art.1 c.52 della legge 190/2012 (Legge Anticorruzione), pertanto l'impresa risulta iscritta nella c.d. "White List" tenuta presso la Prefettura territorialmente competente;
- Non trovarsi nelle condizioni ostative di cui all'art.67 del D.Lgs. 159/2011 – *“coloro che debbano ritenersi, sulla base di elementi di fatto, abitualmente dediti a traffici delittuosi; coloro che per la condotta ed il tenore di vita debba ritenersi, sulla base di elementi di fatto, che vivono abitualmente, anche in parte, con i proventi di attività delittuose; coloro che per il loro comportamento debba ritenersi, sulla base di elementi di fatto, che sono dediti alla commissione di reati che offendono o mettono in pericolo l'integrità fisica o morale dei minorenni, la sanità, la sicurezza o la tranquillità pubblica”* - e che dovranno indicare i codici fiscali di tutti i soggetti sottoposti a verifica antimafia ai sensi dell'art.85 del D.Lgs 159/2011 e dei familiari conviventi maggiorenni, e cioè:
  - Titolare dell'impresa individuale – codice qualifica 1
  - Direttore tecnico – codice qualifica 2
  - Rappresentante legale – codice qualifica 3
  - Componente l'organo di amministrazione – codice qualifica 4
  - Consorziato – codice qualifica 5
  - Socio – codice qualifica 6
  - Socio accomandatario – codice qualifica 7
  - Membro del collegio sindacale, effettivo o supplente – codice qualifica 8
  - Sindaco, nei casi contemplati dall'art. 2477 del codice civile – codice qualifica 9
  - Soggetto che svolge compiti di vigilanza di cui all'art. 6, comma 1, lett. b), del d.lgs 231/2001 – codice qualifica 10
  - Direttore generale – codice qualifica 11
  - Responsabile di sede secondaria oppure di stabile organizzazione in Italia di soggetto
  - non residente – codice qualifica 12
  - Procuratore, Procuratore speciale – codice qualifica 13.

Nella seconda sezione “Elenco Soggetti sottoposti a verifica antimafia” dovranno essere indicati i codici fiscali di tutti i soggetti di cui all’art.85 del D.Lgs. 159/2011 come su elencati, indicando il relativo codice qualifica.

Se per un soggetto dovranno essere indicati più codici fiscali di familiari maggiorenni conviventi, dovrà essere compilato un rigo per ogni familiare.

ELENCO SOGGETTI SOTTOPOSTI ALLA VERIFICA ANTIMAFIA (da compilare qualora il contributo sia di importo superiore a euro 150.000)		Codice Fiscale	Codice qualifica
A1	Codice Fiscale del familiare convivente		
A2	Codice Fiscale del familiare convivente		
A3	Codice Fiscale del familiare convivente		
A4	Codice Fiscale del familiare convivente		
A5	Codice Fiscale del familiare convivente		
A6	Codice Fiscale del familiare convivente		
A7	Codice Fiscale del familiare convivente		
A8	Codice Fiscale del familiare convivente		

Nel caso in cui non siano sufficienti i rigi, il modello “Quadro A” può essere duplicato, inserendo il numero modulo nel campo previsto in alto a destra.

**QUADRO A - DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DI ATTO NOTORIO  
ELENCO SOGGETTI SOTTOPOSTI ALLA VERIFICA ANTIMAFIA**

Mod. n.

## **CONTROLLO DELLE ISTANZE INVIATE**

Le istanze per riconoscimento del contributo a fondo perduto sono soggette a due step di controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate:

### 1. Controlli formali:

- Esistenza dei dati anagrafici del richiedente e dell'eventuale legale rappresentante;
- Esistenza della partita IVA;
- Presenza e corretta compilazione di tutti i campi obbligatori.

Dopo il superamento dei controlli formali verrà rilasciata la ricevuta di presa in carico. In caso di mancato superamento verrà rilasciata la ricevuta di scarto.

La domanda scartata può essere rettificata con i dati corretti ed inviata nuovamente.

2. Controlli sostanziali: l'Agenzia delle entrate effettua il controllo di coerenza di alcuni dati quali correttezza che il codice fiscale del richiedente sia effettivamente intestatario del conto corrente indicato nella domanda.

Al termine dei controlli sostanziali, se superati, verrà rilasciata una ricevuta di accoglimento dell'istanza ed esecuzione del mandato di pagamento. In caso contrario verrà rilasciata una ricevuta di scarto.

Se la domanda sarà accolta non sarà possibile procedere ad alcuna istanza sostitutiva, ma solo alla rinuncia al contributo.

## **CONTROLLO DEI DATI DICHIARATI**

L'Agenzia delle Entrate provvede al controllo dei dati dichiarati nelle istanze ai sensi degli art. 31 e seguenti del DPR 600/1973 (disposizioni in materia di accertamento), ed effettua inoltre controlli in relazione ai dati fiscali delle fatture elettroniche e dei corrispettivi telematici, ai dati delle comunicazioni di liquidazione periodica IVA nonché ai dati delle dichiarazioni IVA.

Verranno inoltre effettuati, indipendente dall'importo del contributo, controlli specifici per la prevenzione di tentativi di infiltrazioni criminali, con protocollo di intesa tra Ministero dell'Interno, Ministero delle Finanze e Agenzia delle Entrate.

L'Agenzia delle Entrate trasmetterà i dati indicati nelle istanze ed i contributi erogati alla Guardia di Finanza, per il controllo di polizia economico-finanziaria.

Nel caso in cui il contributo sia in tutto od in parte non spettante, l'Agenzia delle Entrate procede al recupero del contributo, irrogando una sanzione dal 100% al 200% del contributo non spettante ai sensi dell'art.13 comma 5 del D.Lgs 471/1997, che non potrà essere oggetto di definizione agevolata.

Si applica inoltre la pena prevista dall'art. 316-ter del Codice Penale, che prevede l'arresto da 6 mesi a 3 anni, ovvero per contributo inferiore a 4.000 Euro la sanzione amministrativa da 5.164 Euro a 25.822 Euro, con un massimo pari 3 volte l'importo del contributo percepito indebitamente.

Se l'irregolarità è inerente all'autocertificazione antimafia si applica inoltre la pena di reclusione da 2 a 6 anni.

Il contributo non spettante, anche se erogato nonostante presentazione di istanza di rinuncia, può essere restituito spontaneamente aggravato di interessi e con sanzione ridotta come per il ravvedimento operoso, a mezzo F24 e senza possibilità di compensazione.

# L'Approfondimento – 3

## D.L. Rilancio: il nuovo super bonus al 110%

---

di Federico Camani

### PREMESSA

Il D.L. 34/2020 ha introdotto, con l'articolo 119, l'attesissima detrazione IRPEF nella misura del 110%. Dagli interventi mirati alla ristrutturazione edilizia a quelli collegati con la riqualificazione energetica, per passare agli interventi antisismici e alle colonnine di ricarica per veicoli elettrici, si è voluto stimolare il settore edilizio nonché dare la possibilità ad un'ampia platea di contribuenti di poter usufruire di condizioni super agevolate per eseguire le sopracitate tipologie di interventi.

La disposizione normativa introdotta con il D.L. 34/2020 non è, tuttavia, di facile interpretazione. Si attende, infatti, il vaglio di un provvedimento attuativo dell'Agenzia delle Entrate dove possano essere chiariti dubbi e perplessità soprattutto in merito alle tipologie di interventi agevolabili e agli ambiti soggettivi di applicazione dell'agevolazione prevista.

In merito alle modalità di utilizzo della medesima agevolazione, si segnala che le novità di maggiore interesse riguardano la possibilità di usufruire del c.d. sconto in fattura o, alternativamente, della cessione del credito ad un intermediario finanziario.

In merito alle tipologie di interventi agevolabili la norma si ricollega, indirettamente, alla Legge 296/2006.

Quanto all'ambito soggettivo di applicazione, si denotano varie casistiche, tra cui la possibilità di applicare l'agevolazione anche ai locali commerciali di parti comuni di edifici posseduti da esercenti impresa, arti e professioni. Tuttavia, si segnala che la platea di contribuenti sui quali potrà ricadere il beneficio della detrazione al 110% è molto ampia.

In questo intervento si illustrano, in attesa di un prossimo (e speriamo celere) provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, gli ambiti oggettivi e soggettivi di applicazione della detrazione al 110%, con un piccolo focus finale sulla possibilità o meno di cedere il credito ad un intermediario finanziario o direttamente al fornitore, possibilità che andrà attentamente valutata e commisurata, come si vedrà, in base alla capienza IRPEF del contribuente interessato.

## IL SUPER BONUS AL 110%

Nell'ambito oggettivo di applicazione, l'articolo 119, D.L. 34/2020 (c.d. decreto "rilancio"), che si riaggancia indirettamente all'articolo 1, commi da 344 a 347, Legge 296/2006, introduce le tipologie di interventi che possono godere della detrazione fiscale al 110%. Nello specifico, trattasi di interventi che devono essere effettuati tra il 01.07.2020 e il 31.12.2021, ovvero:

- interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali e orizzontali che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo. In tale circostanza, la detrazione non può essere superiore a 60.000 euro, moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio. I materiali isolanti utilizzati devono rispettare i criteri ambientali minimi di cui al decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare 11 ottobre 2017 (in G.U. n. 259/2017);
- interventi sulle parti comuni degli edifici per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato della Commissione (UE) 18.2.2013 n. 811, a pompa di calore, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo, ovvero con impianti di microcogenerazione. In questo caso, la detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a 30.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio ed è riconosciuta anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito;
- interventi sugli edifici unifamiliari per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a pompa di calore, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo, ovvero con impianti di microcogenerazione. La detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a 30.000 euro ed è riconosciuta anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito.

Si rammenta che l'aliquota del 110%, per le spese sostenute dal 01.07.2020 al 31.12.2021, è estendibile anche a tutti gli altri interventi di riqualificazione energetica di cui all'articolo 14 del D.L. 63/2013 (ad esempio, l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica o schermature solari), nei limiti di spesa previsti per ciascun intervento ed a condizione che siano eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi sopraelencati. Se l'intervento consiste nella sostituzione degli impianti di riscaldamento, la detrazione spetta anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito.

Premesso, inoltre, che l'Agenzia delle Entrate, con apposito provvedimento, indicherà modalità e tempistiche di fruizione del credito nonché tutte le tipologie di interventi che potranno beneficiare del c.d. super bonus al 110%, con riferimento al tema della riqualificazione energetica si rammenta che:

- tali tipologie di interventi beneficiano, normalmente, della detrazione al 50 o 65%, come in passato;
- tale detrazione può essere elevata al 110%, se trattasi di intervento abbinato a quelli riportati nelle lettere a), b) e c), comma 1, articolo 119, D.L. 34/2020 (sopracitati).

In merito, si precisa che:

- per gli altri interventi del “mondo” risparmio energetico si rammenta che sono previste limitazioni ancorate all'ammontare massimo di detrazione e non al limite di spesa e dunque deve farsi riferimento alla vigente disposizione normativa;
- in merito ai predetti interventi, non cambia la fruizione della detrazione che resta ripartibile in 10 quote annuali di pari importo. Il comma 2, infatti, estende solo la misura della detrazione del 110%, non anche la ripartizione in 5 anni.

Si precisa, ancora una volta, che la norma in questione è applicabile a condizione che le spese siano “sostenute” nell'arco temporale fra il 01.07.2020 e il 31.12.2021. I lavori già in corso al 01.07.2020, dunque, potranno essere portati in detrazione a condizione che le spese siano sostenute dopo tale data.

Tale richiamo normativo include, altresì, ulteriori due condizionalità, ovvero:

- la detrazione al 110% è usufruibile a condizione che i pagamenti avvengano mediante bonifico bancario “speciale” ove sia indicato il codice fiscale del detrattore e quello della ditta che esegue i lavori. L’Agenzia delle Entrate ha garantito, tuttavia, che possono essere inclusi ulteriori tipologie di pagamenti, se eseguiti con modalità “tracciate” e a condizione che l’azienda abbia dichiarato il ricavo. Tale disciplina si ricollega alla vecchia normativa che già regolava il bonus “edilizia” e il bonus “riqualificazione energetica”;
- i limiti di spesa sopracitati (60.000 euro per gli interventi di isolamento termico ed equiparati, 30.000 euro per la sostituzione degli impianti di climatizzazione ed equiparati nelle parti comuni degli edifici e negli edifici unifamiliari) sono distinti per tipologia di lavoro e non più, come in passato, al limite di spesa. Questo significa che colui che usufruisce della detrazione può eseguire più lavori sullo stesso edificio a condizione che gli stessi siano di tipologie diverse. Le condizionalità che soprastavano ai precedenti bonus, ovvero il limite di spesa sostenuto nello stesso anno e per lo stesso immobile, sembrano svanire. Ora, la nuova condizionalità è legata solo ed esclusivamente al fatto che le tipologie di interventi siano diverse tra loro, in modo tale che gli interventi stessi (diversi tra loro) possano essere portati in detrazione anche se eseguiti nello stesso anno e nel medesimo edificio.

## **IL “SISMA BONUS” AL 110%**

Per le spese sostenute dal 01.07.2020 al 31.12.2021, è altresì elevata al 110% l’aliquota delle detrazioni spettanti per gli interventi di cui ai commi da 1-bis a 1-septies dell’articolo 16, D.L. 63/2013. Si tratta, appunto, degli interventi che permettono di beneficiare del c.d. “sisma-bonus”.

Tuttavia, il rinvio ai commi da 1-bis a 1-septies è particolarmente ampio. In merito, si ricorda che:

- i commi 1-bis e 1-ter richiamano gli interventi relativi all’adozione di misure antisismiche con particolare riguardo all’esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica realizzati sulle parti strutturali degli edifici; la norma in questione disciplina l’adozione degli interventi per gli edifici in fascia di rischio sismico 1, 2 e 3;

- il comma 1-quinquies sottolinea che la norma in questione è applicabile anche alle parti comuni degli edifici condominiali;
- il rinvio normativo all'articolo 16, D.L. 63/2013 estende l'applicabilità della detrazione al 110% a tutti gli interventi c.d. antisismici, a prescindere dal miglioramento della classe sismica;
- vi è la possibilità di cedere il credito anche ad un'impresa di assicurazione nel caso in cui ricorra la contestuale stipula di una polizza che copra il rischio di eventi calamitosi; in questo caso, peraltro, la detrazione IRPEF con riferimento alla polizza stipulata si innalza dal 19 al 90%;
- la detrazione al 110% non è applicabile qualora le tipologie di intervento siano effettuate su edifici ubicati in zona sismica 4 (ovvero in zone a basso rischio sismico);
- il comma 1-sexsies contiene il richiamo agli Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, nonché agli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di in "*house providing*" e che siano costituiti e operanti alla data del 31 dicembre 2013, per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica, nonché dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci
- il comma 1-septies, infine, si riferisce alla demolizione e ricostruzione di interi edifici allo scopo di ridurre il rischio sismico, anche con variazione volumetrica rispetto all'edificio preesistente, ove le norme urbanistiche vigenti consentano tale aumento, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare, che provvedano, entro 18 mesi dalla data di conclusione dei lavori, alla successiva alienazione dell'immobile.

In questo caso, si ritiene che il limite di spesa detraibile resti ancorato all'importo di 96.000 euro e che, nel computo dello stesso, si deve tener conto delle spese sostenute negli anni precedenti per le quali si è già fruito della detrazione. Inoltre, il limite di spesa opera nel corso dell'anno in riferimento allo stesso immobile e, quindi, deve farsi attenzione alla contemporanea presenza di altri interventi di recupero del patrimonio edilizio.

Si ritiene opportuno ricordare che, ferma restando la necessità di affidarsi a tecnici competenti, per quanto illustrato nel tempo dall'amministrazione finanziaria, gli interventi di messa in sicurezza statica e quelli relativi all'adozione di misure antisismiche sono, in genere, riferiti ad opere di consolidamento statico riconducibili alla manutenzione straordinaria o alla ristrutturazione edilizia. Gli interventi possono interessare anche le strutture di fondazione, nonché la rete dei servizi ed in particolare acquedotti, fognature, elettricità.

La legge, però, oltre a disporre che gli interventi in questione devono essere realizzati sulle parti strutturali degli edifici o complessi di edifici collegati strutturalmente e comprendente interi edifici, stabilisce che nell'ambito dei centri storici essi "*devono essere eseguiti sulla base di progetti unitari e non su singole unità immobiliari*". La norma, pertanto, rende necessario non solo la cooperazione tra proprietari interessati, ma anche l'intervento attivo degli enti locali.

Ai fini dell'applicazione della disposizione, dunque, è necessario che siano i privati, di norma, a predisporre "progetti unitari", ed a sottoporli all'esame del comune, per una approvazione di tipo "edilizio", ovvero sia mediante una concessione, anche se non può essere esclusa l'iniziativa dei comuni, intesa a fornire, quanto meno, le linee di indirizzo per la formazione dei progetti unitari. Si evidenzia, infine, che le disposizioni in questione, per ovvi motivi tecnici ed esecutivi, è estesa a tutti i casi di miglioramento o di adeguamento della sicurezza statica ed antisismica, in quanto l'ulteriore specificazione del legislatore nel caso dei centri storici è una indicazione di metodo circa la particolare cautela da tenere nel caso di edifici realizzati con tecnologie e materiali oggi non utilizzati correntemente.

## **IMPIANTI FOTOVOLTAICI AL 110%**

Premesso che la detrazione al 110% è stata estesa anche a tutti gli interventi comprensivi di installazione di pannelli fotovoltaici e sistemi di accumulo connessi alla rete elettrica, con riferimento alle spese sostenute dal 01.07.2020 al 31.12.2021 è opportuno ricordare che:

- il limite di spesa massimo è fissato a 48.000 euro;

- e, in ogni caso, un parametro di spesa ancorato ai KW di potenza, stabilendo che la spesa non può eccedere 2.400 euro per ogni KW di potenza nominale dell'impianto solare fotovoltaico che, in caso di interventi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere d), e) ed f), D.P.R. 380/2001, è ridotto a 1.600 euro per ogni KW di potenza nominale;
- la ripartizione della detrazione è distribuita su 5 quote annuali di pari importo a condizione che l'installazione degli impianti sia eseguita congiuntamente a uno degli interventi di cui ai commi 1 o 4, articolo 119, D.L. 34/2020;
- l'agevolazione nella misura del 110% e nel rispetto dei limiti di spesa dapprima riassunti è vincolata, come già detto, all'esecuzione o degli interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali e orizzontali che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo, o alla sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale oppure agli interventi c.d. "*sisma bonus*". In assenza congiunta di tali interventi, l'eventuale installazione dell'impianto fotovoltaico ottiene la detrazione classica prevista per gli interventi di recupero edilizio (ossia agevolazione al 50%).

## **COLONNINE DI RICARICA AL 110%**

L'ultima tipologia di intervento per cui è prevista la detrazione nella misura del 110% è quella riferita all'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici, disciplinata dall'articolo 16-*ter*, D.L. 63/2013.

In tale ipotesi, si ricorda che:

- il limite di spesa "dovrebbe" rimanere invariato e pari a 3.000 euro;
- la detrazione è ripartita tra gli aventi diritto in 5 quote annuali di pari importo (fatta salva la cessione del credito);
- è prevista, come condizione indispensabile, che l'installazione sia eseguita congiuntamente a uno degli interventi di cui al comma 1, articolo 119, D.L. 34/2020 (vale a dire interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali e orizzontali che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25% della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo, o sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale).

## **AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE**

La detrazione “potenziata” al 110% spetta soltanto per i suddetti interventi effettuati:

- dai condomìni (quindi, per gli interventi sulle parti comuni condominiali), per qualsiasi tipologia di intervento sopracitata;
- dalle persone fisiche al di fuori dell’esercizio di attività di impresa, arti e professioni, sulle singole unità immobiliari, per qualsiasi tipologia di intervento sopracitata;
- dagli Istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei Comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica, per qualsiasi tipologia di intervento sopracitata;
- dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa, per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci, per qualsiasi tipologia di intervento sopracitata.

Per gli interventi di cui al comma 4, ossia il “sisma bonus”, nonché per gli interventi riferiti ai pannelli fotovoltaici e ai sistemi di accumulo (commi da 5 a 7), ma soltanto se congiunti al “sisma bonus”, l’agevolazione può essere fruita anche in riferimento agli edifici unifamiliari aventi destinazione diversa dall’abitazione principale.

Di fatto, è opportuno ricordare che la norma in questione consente la detrazione al 110% anche ai soggetti esercenti attività d’impresa, arte o professione proprietari di parti comuni degli edifici condominiali, siano essi adibiti ad abitazione principale o a locale commerciale (in via interpretativa, sembra confermarsi la conclusione raggiuntasi con la Circolare 57/1998, Agenzia Entrate).

La detrazione con aliquota del 110% non spetta, per espressa previsione normativa, se le spese per gli interventi di riqualificazione energetica effettuati dalle persone fisiche (al di fuori di attività di impresa, arti e professioni) si riferiscono a interventi su edifici unifamiliari non adibiti ad abitazione principale.

## **LA CESSIONE DEL CREDITO**

L’articolo 121, D.L. 34/2020 disciplina modalità e possibilità di fruizione del credito che si genera a seguito degli interventi che godono della detrazione fiscale.

Premesso che la disposizione normativa amplia la possibilità di usufruire della cessione del credito e/o dello sconto in fattura a tutte le previsioni in materia di interventi di recupero del patrimonio edilizio e di risparmio energetico (quindi, non solo agli interventi al 110%), l'arco temporale in base al quale è possibile usufruire di tali agevolazioni è riferito al biennio 2020/2021, di fatto recuperando anche quelle operazioni effettuate nei primi tre mesi dell'anno corrente.

Il comma 1, articolo 121, D.L. 34/2020, permette alternativamente al contribuente di optare per:

- un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto (c.d. sconto in fattura) fino a un importo massimo pari al corrispettivo dovuto, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari;
- la trasformazione del corrispondente importo in credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari.

In merito alla possibilità di trasformare il bonus in credito d'imposta, è opportuno ricordare che le detrazioni incidono sull'imposta lorda, ma una volta che la stessa si è azzerata non possono essere ulteriormente fruite. Solo in limitate ipotesi è previsto il rimborso dell'ammontare eccedente, come nel caso della detrazione per almeno 4 figli.

Questo significa che, salva l'ipotesi in cui è possibile "recuperare" in riferimento alle eventuali ritenute subite, nelle altre circostanze bisogna misurare con attenzione la "capienza" dell'IRPEF lorda a debito, che peraltro potrebbe essere già ridotta in considerazione delle altre detrazioni (da lavoro dipendente, per i familiari a carico, per le spese su oneri rilevanti quali il mutuo prima casa, le spese mediche, le spese di istruzione, etc.).

Il problema sorge soprattutto per i redditi non elevati, laddove l'imposta tende ad azzerarsi molto velocemente in presenza di oneri particolarmente costosi. In queste circostanze, l'alternativa di ricorrere soprattutto allo sconto in fattura (dunque ottenere di fatto l'agevolazione nella misura del 100% del costo) deve essere vagliata con particolare attenzione, senza riflettere molto sul 10% di agevolazione teorica a cui si rinuncia.

A parte il vantaggio di non subire esborsi monetari e nemmeno di dover “combattere” con la burocrazia di una eventuale cessione del credito a favore di altri soggetti, è altamente probabile che in realtà non si rinuncia al 10% di agevolazione in più, ma si recupera una parte di agevolazione che altrimenti sarebbe persa.

Di fatto, se a seguito di un intervento pari a 66.000 euro si potesse portare in detrazione, a causa della propria capienza IRPEF, solamente 50.000 euro, si perderebbero 16.000 di ulteriori detrazioni che, optando per lo sconto in fattura, non andrebbero perse.

Da qui nasce, quindi, l'esigenza di dover scrupolosamente valutare tutte le possibili alternative per garantire al contribuente il maggior vantaggio fiscale.

Resta al vaglio dell'Amministrazione Finanziaria la decisione in base alla quale dare la possibilità, ai cittadini privati, di usufruire della cessione del credito all'istituto bancario, con emissione diretta del credito stesso nel proprio conto corrente.

## L'angolo Giuridico

### **Il superamento della distinzione tra leasing traslativo e leasing di godimento: i recenti interventi della Corte di Cassazione**

---

*di Oscar Ugo*

In via generale, per una migliore comprensione delle considerazioni che seguono, si premette brevemente che il leasing è il contratto un soggetto (cd. concedente) acquista o produce, per conto di un altro soggetto (cd. utilizzatore), un bene strumentale all'attività di quest'ultimo, concedendoglielo in godimento per un periodo di tempo prefissato e dietro il pagamento di un determinato canone periodico, oltre interessi.

Si distingue tra leasing finanziario, ipotesi in cui il concedente acquista da un terzo beni strumentali, per concederli in uso all'utilizzatore, e leasing operativo, ipotesi in cui, generalmente, è lo stesso produttore del bene a concederlo in uso all'utilizzatore.

In ogni caso, la funzione del leasing è quella di finanziare indirettamente l'utilizzatore affinché abbia la disponibilità immediata della cosa, permettendogli di non intaccare la propria liquidità o di evitare il ricorso al credito bancario.

Alla scadenza del contratto – o, più raramente, anche durante la sua vigenza – l'utilizzatore ha la facoltà di divenire proprietario del bene, pagando una somma prestabilita (cd. riscatto).

Ai fini che qui interessano, si sottolinea che, storicamente, la giurisprudenza era solita distinguere il leasing in due sottocategorie, ovvero il cd. leasing traslativo e il cd. leasing di godimento.

In particolare, nel leasing traslativo si intende realizzare un preminente effetto, appunto, traslativo, sulla scorta del fatto che il bene oggetto del contratto è destinato a conservare, alla scadenza del rapporto, un valore residuo particolarmente apprezzabile per l'utilizzatore, di regola notevolmente superiore al prezzo di riscatto, e ciò anche in considerazione del fatto che i canoni “scontano” anche una quota del prezzo del bene in previsione del suo successivo acquisto da parte dell'utilizzatore.

Il riscatto, infatti, in tale ipotesi, non costituisce un'eventualità marginale ed accessoria, ma rientra nella funzione assegnata dalle parti al contratto.

Invece, nel leasing di godimento si prevede che il bene esaurisca la sua utilità economica entro un determinato periodo di tempo che coincide, solitamente, con la durata del rapporto contrattuale tra le parti.

Alla scadenza, infatti, il bene oggetto del contratto di leasing ha esaurito la propria utilità e non conserva un valore economico apprezzabile.

Ciò premesso, la qualificazione di uno specifico rapporto quale leasing traslativo o, invece, quale leasing di godimento, determina(va) significative conseguenze circa la disciplina rispettivamente applicabile, ed in particolare, riguardo agli effetti conseguenti alla risoluzione del contratto nell'ipotesi di inadempimento dell'utilizzatore.

Nell'ipotesi di leasing di godimento, infatti, trova applicazione l'art. 1458, comma 1, c.c., norma che prevede che nei contratti ad esecuzione continuata o periodica l'effetto della risoluzione non si estende alle prestazioni già eseguite.

Conseguentemente, in caso di risoluzione per inadempimento dell'utilizzatore del contratto di leasing di godimento, il concedente non è tenuto a restituire i canoni precedentemente corrisposti dal primo.

Con riferimento al leasing traslativo, invece, un consolidato orientamento giurisprudenziale<sup>7</sup> sosteneva l'applicazione, in via analogica, dell'art. 1526 c.c. – previsto in materia di vendita con riserva di proprietà – con la conseguenza che, ai fini che qui interessano, nell'ipotesi di risoluzione del contratto di leasing per inadempimento dell'utilizzatore, il concedente doveva restituire le rate riscosse, salvo il diritto ad un equo compenso per l'uso della cosa.

In caso contrario, il concedente, trattenendo i canoni percepiti, avrebbe potuto ottenere una somma superiore al ristoro per il godimento del bene, costituendo il canone, in tale ipotesi, un corrispettivo sia del godimento, sia della prevista (ma non avvenuta) cessione del bene.

La Suprema Corte ha mutato radicalmente il proprio precedente indirizzo mediante la lettura sistematica della disciplina del leasing risultante dal recente intervento normativo in materia di cui alla legge n. 124/2017<sup>8</sup>.

Quest'ultima, infatti, ha introdotto un'espressa definizione del leasing finanziario tipizzando così la fattispecie del leasing – priva di specifica disciplina nel Codice Civile – come unitaria, valorizzandone la causa di finanziamento.

<sup>7</sup>Cfr. Cass. Civ. nn. 2538/2016, 8687/2015, 6578/2013, 12415/2012, 13418/2008, 11893/2008, 4969/2007, 24214/2006, 574/2005, 18229/2003, 12823/2003, 9161/2002.

<sup>8</sup> La formulazione utilizzata dal legislatore si richiama alla definizione utilizzata nella l. n. 208/2015 in tema di locazione finanziaria di immobile da adibire ad abitazione principale, con la naturale differenza che la legge n. 124/2017 si riferisce a qualsiasi tipologia di bene.

La norma richiamata definisce il leasing finanziario come il contratto nel quale il concedente si obbliga ad acquistare (o a far costruire un bene) su scelta e secondo le indicazioni dell'utilizzatore, e lo fa mettere a disposizione per un dato tempo verso un determinato corrispettivo che deve tener conto del prezzo di acquisto (o di costruzione) e della durata del contratto; sempre secondo il "nuovo" dettato normativo, alla scadenza del contratto l'utilizzatore ha diritto di acquistare la proprietà del bene ad un prezzo prestabilito ovvero, in caso di mancato esercizio del diritto, l'obbligo di restituirlo.

Quanto alle conseguenze della risoluzione per inadempimento, l'art. 1, comma 138, della l. n. 124/2017 ha previsto il diritto del concedente alla restituzione del bene, nonché l'obbligo di corrispondere all'utilizzatore quanto ricavato dalla vendita o da altra collocazione del medesimo – effettuata a valori di mercato – dedotto il complessivo importo pari alla somma del (i) l'ammontare dei canoni scaduti e non pagati fino alla data della risoluzione (ii) l'ammontare dei canoni a scadere, in linea capitale (iii) il prezzo pattuito per l'esercizio dell'opzione finale di acquisto, nonché (iv) le spese anticipate per il recupero del bene, la stima e la sua conservazione per il tempo necessario alla vendita<sup>9</sup>.

\*

Tutto ciò premesso, con la recente sentenza della Corte di Cassazione n. 18543/2019 (che richiama la precedente pronuncia n. 8980/2019) si è assistito al definitivo superamento della distinzione tra leasing traslativo e leasing di godimento<sup>10</sup>.

Secondo la Corte di Cassazione, infatti, il legislatore ha scelto di procedere ad una ricostruzione unitaria del contratto di leasing, disattendendo il tradizionale indirizzo giurisprudenziale che distingueva tra leasing di godimento e leasing traslativo.

Conseguentemente, il Giudice di legittimità ha affermato che il contratto di leasing ha assunto i caratteri di una fattispecie negoziale autonoma, distinta dalla vendita con riserva di proprietà.

L'art. 1526 c.c. non potrà quindi più trovare applicazione, e ciò, non solo per i contratti stipulati dopo l'entrata in vigore della Legge n. 124/2017, bensì, anche per quelli antecedenti; conseguentemente, le conseguenze della risoluzione per inadempimento dell'utilizzatore del contratto di leasing dovranno essere determinate con riferimento all'art. 1, comma 138, della l. n. 124/2017.

---

<sup>9</sup> Inoltre, *"resta fermo nella misura residua il diritto di credito del concedente nei confronti dell'utilizzatore quando il valore realizzato con la vendita o altra collocazione del bene è inferiore all'ammontare dell'importo dovuto dall'utilizzatore a norma del periodo precedente"*.

<sup>10</sup> Distinzione affermata a partire dalle pronunce della Corte di Cassazione nn. 5570, 5572 e 5573 del 1989.

Tale considerazione, infatti, trova espresso riscontro nelle recenti pronunce soprarichiamate, secondo le quali deve farsi concreta applicazione della c.d. interpretazione storico-evolutiva della disciplina del leasing, così come risultante dopo l'intervento legislativo del 2017.

Le predette, statuiscono, infatti, che *“una determinata fattispecie negoziale, per quegli aspetti che non abbiano esaurito i loro effetti, in quanto non siano stati ancora accertati e definiti con statuizione passata in giudicato, non può che essere valutata sulla base dell’ordinamento vigente, posto che l’attività ermeneutica non può dispiegarsi “ora per allora”, ma all’attualità”*.

Concludendo, i richiamati interventi della Corte di Cassazione evidenziano come, nell'ipotesi di contenzioso in materia di leasing, e, nello specifico, ricevuto un decreto ingiuntivo da parte della società concedente, sia necessario affidarsi ad un legale esperto della materia.

Ciò al fine di ottenere la migliore difesa in giudizio, ovvero sia la corretta rideterminazione del debito maturato dall'utilizzatore, che, sulla scorta delle recenti pronunce di legittimità evidenziate, potrebbe corrispondere ad un importo inferiore rispetto a quello preteso in via monitoria dalla società concedente.

## Le prossime scadenze



16 giugno 2020

### **VERSAMENTO MENSILE – IVA**

Liquidazione e versamento dell'IVA relativa al mese precedente. Versamento telematico

---

### **RITENUTE SUI REDDITI DI LAVORO AUTONOMO, DIPENDENTE E SU PROVVIGIONI**

Il versamento riguarda le ritenute sugli importi corrisposti il mese precedente. Versamento telematico

---

### **VERSAMENTO RATA IVA - DICHIARAZIONE**

Versamento della rata dell'Iva relativa all'anno d'imposta 2020 derivante dalla dichiarazione annuale con relativi interessi

---

### **IMU – TASI (NEI CASI PREVISTI)**

Versamento della 1° o unica rata dell'importo complessivamente dovuto per il 2020

---

### **VERSAMENTO CONTRIBUTI ARTIGIANI E COMMERCianti – INPS**

Versamento dei contributi da parte dei lavoratori iscritti alla Gestione INPS artigiani e commercianti (minimale). Versamento telematico per i titolari di partita IVA

---

22 giugno 2020

### **DICHIARAZIONE PRECOMPILATA**

Termine per poter annullare il Mod. 730 precompilato precedentemente inviato

---

25 giugno 2020

**ELENCHI INSTRASTAT**

Termine presentazione telematica degli elenchi delle cessioni degli acquisti intracomunitari di beni, prestazioni servizi relativi al mese precedente

---