



Aggiornamento
Professionale
Settimanale

quaderno

settimanale

Focus settimanale:

- Entro 1° ottobre comunicazione domicilio digitale
- INPS: dal 1.10.2020 SPID obbligatorio per l'accesso
- Triangolazione comunitaria – trasporto dei beni
- Circolare n. 25/2020 spiega il decreto “rilancio” – seconda parte
- La rivalutazione dei beni d'impresa

Indice:

Flash di stampa



4

L'Agenzia interpreta



9

Il Giudice ha sentenziato



..... 12

In breve..... 14

Entro 1° ottobre comunicazione domicilio digitale..... 14

INPS: dal 1.10.2020 SPID obbligatorio per l'accesso 16

L'Approfondimento – 1 18

Triangolazione comunitaria – trasporto dei beni 18

L'Approfondimento – 2 28

Circolare n. 25/2020 spiega il decreto “rilancio” – seconda parte..... 28

L'Approfondimento – 3 37

La rivalutazione dei beni d'impresa..... 37

L'angolo Giuridico 50

Assemblee societarie in videoconferenza o audioconferenza..... 50

Le prossime scadenze



..... 53

*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 mail: info@sercontel.it

Flash di stampa



<p>Nuovo riallineamento con imposta al 3%</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 21.9.2020</p>	<p>Come è accaduto per le precedenti norme di rivalutazione anche quella attuale prevede l'applicazione del riallineamento sia per i soggetti Oic adopter sia per i soggetti las adopter in forza dei richiami contenuti nell'art. 110 c.c. 7 e 8 D.L. 104/2020. Il riallineamento potrà essere riconosciuto fiscalmente tramite il versamento di un'imposta sostitutiva pari al 3%, che costituisce un valore molto contenuto, considerato che solitamente questo tipo di operazioni comportano il pagamento di aliquote che in situazioni ordinarie vanno dal 12 al 16%. Il riallineamento eseguito nel 2020 viene riconosciuto a far data dal 2021 in materia di deducibilità fiscale degli ammortamenti e di computo dei beni nel plafond per le spese di manutenzione ordinaria.</p>
<p>Sospensione delle notifiche per avvisi di accertamento e cartelle</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 21.9.2020</p>	<p>Il Decreto Rilancio con l'art. 157 ha previsto che le comunicazioni di irregolarità e gli avvisi di accertamento devono essere emessi entro la fine del 2020, ma possono essere notificati nell'anno successivo. Tali avvisi dovranno contenere le motivazioni chiarendo le ragioni di indifferibilità e urgenza per evitare che tali atti siano annullabili.</p>
<p>Buono mobilità come fringe benefit</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 21.9.2020</p>	<p>I dipendenti che renderanno gli spostamenti casa-lavoro ecologicamente sostenibili, potranno beneficiare di agevolazioni fiscali. Il buono mobilità è considerato un fringe benefit e come tale non concorre alla formazione del reddito se non è superiore al 258,23 euro nel periodo d'imposta (516,46 euro nell'anno 2020)</p>
<p>Trattamento dei dati personali</p>	<p>ITALIA OGGI 21.9.2020</p>	<p>Il Comitato Europeo per la protezione dei dati personali ha diffuso le linee guida sui concetti di titolare del trattamento e responsabile del trattamento. Il documento evidenzia che la società di servizi di conservazione dei dati è un responsabile del trattamento mentre l'impresa di pulizie</p>

		non è un responsabile del trattamento dei dati.
Smart working e congedo straordinario	IL SOLE 24 ORE 21.9.2020	Dal 9.9.2020 il D.L. 111/2020 ha previsto che se un figlio è messo in quarantena per aver avuto contatti con l'istituto scolastico in cui si è sviluppato il Covid-19 i genitori lavoratori dipendenti hanno diritto di optare per lo smart working o per un congedo straordinario, retribuito a metà. Non vige l'obbligo di non andare a lavoro né di informare il datore di lavoro.
Nuove specifiche tecniche per la fatturazione elettronica	IL SOLE 24 ORE 22.9.2020	Dal 1.10.2020 potranno essere utilizzate le nuove specifiche tecniche (versione 1.6.1) della fattura elettronica, che sono contenute nel provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 166579/2020. Tali nuove specifiche potranno per un periodo transitorio fino al 1.1.2021 essere utilizzate anche con le specifiche precedenti. Da tale data sarà obbligatorio per tutti l'utilizzo delle specifiche tecniche versione 1.6.1. Le novità principali riguardano nuovi codici "Tipo Documento", miglior dettaglio dei codici "Natura" e dell'operazioni con i nuovi codici "Tipo ritenuta" e "Modalità pagamento"
Condono e superbonus 110%	ITALIA OGGI 22.9.2020	La consulenza giuridica n. 910-1/2020 l'Agenzia delle Entrate delle Marche ha confermato che il contribuente può fruire della detrazione maggiorata al 110% anche per gli immobili con abusi sanabili e tollerabili, se è stata presentata domanda di condono, sebbene ancora in attesa della conclusione dell'iter.
Cessione credito d'imposta 110% Poste italiane	ITALIA OGGI 22.9.2020	Poste Italiane dalla fine di settembre metterà a disposizione nell'area pubblica del proprio sito internet un simulatore del prezzo di acquisto dei crediti d'imposta previsti dal Decreto Rilancio che potranno essere ceduti anche a tale ente.
Documento elettronico per accise su carburanti	IL SOLE 24 ORE 22.9.2020	L'Agenzia delle Dogane con la Circolare n. 34/2020 ha previsto la possibilità per le imprese di posticipare di massimo 60 giorni l'utilizzo del sistema informatizzato di

		<p>circolazione di benzina e gasolio già assoggettati ad accisa che dovrebbe entrare in vigore 1.10.2020. Se le imprese presenteranno apposita istanza potranno continuare ad emettere il documento in formato cartaceo.</p>
<p>Esonero contributivo o cassa integrazione</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 22.9.2020</p>	<p>L'Inps con la circolare 105/2020 ha fornito indicazioni sull'esonero contributivo, alternativo alla cassa integrazione Covid-19. In particolare è stato chiarito che è possibile accedere agli ammortizzatori sociali nei mesi di maggio e giugno 2020 facendo riferimento alle singole matricole Inps mentre l'esonero contributivo riguarda le singole unità produttive.</p>
<p>Superbonus 110%</p>	<p>ITALIA OGGI 23.9.2020</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate ha fornito risposte alle domande più frequenti in tema di detrazione maggiorata al 11% pubblicandole sul proprio portale web. Ha chiarito in particolare che la detrazione non spetta né con riguardo alle spese sostenute per l'intervento sul cappotto né di conferimento alle spese sostenute per interventi di sostituzione degli infissi in presenza di un edificio interamente posseduto da comproprietario e coniuge in assenza di condominio.</p>
<p>Tentativi di truffa mediante mail Agenzia delle Entrate</p>	<p>ITALIA OGGI 23.9.2020</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate ha reso noto che sono in corso nuovi tentativi di frode a danno degli utenti mediante mail che sembrano riconducibili all'Agenzia delle Entrate.</p>
<p>Agevolazione Sabatini-ter</p>	<p>ITALIA OGGI 24.9.2020</p>	<p>Il Ministero dello Sviluppo Economico con la circolare direttoriale 22.9.2020 n. 239062 ha chiarito che l'erogazione del contributo Sabatini-ter potrà avvenire in un'unica soluzione a fronte di finanziamenti di importo non superiore a 200 mila euro.</p>
<p>Tari nuova definizione rifiuti urbani</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 24.9.2020</p>	<p>Il D.Lgs. 116/2020 ha apportato modifiche alla disciplina di rifiuti, in particolare si segnala che le utenze non domestiche possono conferire al di fuori del servizio pubblico i propri rifiuti urbani previa dimostrazione di averli avviate al recupero</p>

		mediante attestazione rilasciata dal soggetto che effettua l'attività del recupero dei rifiuti stessi. La nuova definizione del rifiuto urbano si applicherà dal 1.1.2021.
Reintroduzione di merci in esenzione di dazio	IL SOLE 24 ORE 24.9.2020	L'Agenzia delle Dogane ha introdotto una nuova autorizzazione per semplificare le operazioni di rientro in esenzione del dazio dei resi precedentemente esportati mediante piattaforme e-commerce. Tale autorizzazione è riservata al momento ai soggetti che effettuano frequenti operazioni di reintroduzione nel territorio nazionale di merci esportate (almeno 100 operazioni al mese), tra i requisiti importanti segnaliamo l'obbligatorietà dell'identità tra il soggetto che esporta e quello che reimporta merci.
Fondo Patrimonio Pmi	IL SOLE 24 ORE 25.9.2020	è possibile presentare le domande per accedere al Fondo Patrimonio Pmi grazie all'ultimo tassello dell'apertura della sezione dedicata sul sito web di Invitalia. Potranno accedere alle obbligazioni o agli strumenti di debito le società di capitali italiane con fatturato 2019 tra 10 e 50 milioni di euro che abbiano subito riduzioni di fatturato di almeno il 33% per il bimestre marzo-aprile 2020.
Blocco temporaneo dei decreti Superbonus 110%	IL SOLE 24 ORE 26.9.2020	Blocco a sorpresa per l'attuazione delle norme sul superbonus: occorrerà più tempo per la pubblicazione dei decreti Mise in materia di asseverazioni e requisiti tecnici.
Tardiva presentazione dichiarazione annuale Iva	IL SOLE 24 ORE 26.9.2020	La dichiarazione Iva 2020 per l'anno 2019 il termine ordinario di presentazione era il 30.04.2020 poi prorogato al 30.06.2020. Per i contribuenti che non hanno ancora presentato la dichiarazione hanno tempo fino al 28.09.2020 per presentare il modello Iva 2020 con l'applicazione di una mini-sanzione.
Pec facoltativa per gli agricoltori in regime di esonero	IL SOLE 24 ORE 26.9.2020	In vista dell'obbligo di comunicazione del proprio domicilio digitale entro il 1 ottobre 2022 al Registro delle Imprese si evidenzia come nel caso degli agricoltori in regime di esonero (art. 34 c. 6 D.P.R. 633/1972)

l'iscrizione al Registro delle Imprese è facoltativa quindi se tale iscrizione è facoltativa anche la comunicazione del domicilio digitale sembra segua la stessa regola e quindi non sia obbligatoria la comunicazione.

L'Agenzia interpreta



Stp escluse dai contributi a fondo perduto	INTERPELLO N. 377 DEL 18.9.2020	L'Agenzia delle Entrate ha specificato che le società tra professionisti stono escluse dall'elenco di beneficiari dei contributi a fondo perduto previsti dal Decreto Rilancio.
Imposta di successione per esecutore testamentario	INTERPELLO N. 379 DEL 18.9.2020	L'Agenzia delle Entrate ha precisato che deve pagare l'imposta di successione l'esecutore testamentario che è tra i soggetti obbligati a presentare la dichiarazione di successione ed è possessore dei beni dell'eredità
Imposta di registro fissa all'azione revocatoria	INTERPELLO N. 380 DEL 18.9.2020	L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che si applica l'imposta di registro in misura fissa all'azione revocatoria fallimentare.
Imposta di bollo assegni circolari	INTERPELLO N. 382 DEL 18.9.2020	L'Agenzia delle Entrate ha precisato che per l'assegno circolare diverso da quello in forma libera i soggetti passivi obbligati al pagamento dell'imposta di bollo sono sia la banca che il cliente che le chiede la relativa omissione.
Rilevanza Irap dei redditi per gestori di portafogli	INTERPELLO N. 121 DEL 24.4.2020	L'Agenzia delle Entrate ha analizzato il regime Irap applicabile ai soggetti che gestiscono un portafoglio finanziario costituito da derivati su commodities. Ha ritenuto che i componenti di reddito derivati sia dalla valutazione a fine esercizio sia dal realizzo degli strumenti finanziari assumano rilievo ai fini Irap in quanto rappresentativi dell'attività caratteristica della società.
	INTERPELLO N. 323 DEL 8.9.2020	
Rilevanza indennità risarcitoria a seguito sentenza o assicurazione	CONSULENZA GIURIDICA N. 9/2020	L'Agenzia delle Entrate ha precisato che la competenza tributaria di componenti di reddito legati a sentenze o lodi arbitrali segue le regole dell'iscrizione contabile. Quindi un provento derivante da risarcimento danni riconosciuto con sentenza deve essere imputato a reddito e tassato nell'esercizio in cui la sentenza è passata in giudicato.

Durf con split payment e reverse charge	RISOLUZIONE N. 53 DEL 22.9.2020	L'Agenzia delle Entrate ha precisato che le imprese che utilizzano split payment e reverse charge avranno meno problemi a rispettare i parametri di regolarità fiscale per il rilascio del Durf e potranno considerare l'Iva teoria cioè quella della quale sono debitori anche se materialmente non la versano. Per il calcolo della soglia del 10% tra i versamenti deve essere considerata anche l'Iva relativa alle operazioni rese dalle imprese appaltatrici affidatarie o subappaltatrici alla pubblica amministrazione e ai soggetti ed essa equiparati obbligati allo split payment.
Debito Imu e possibile compensazione	INTERPELLO N. 385 DEL 22.9.2020	L'Agenzia delle Entrate ha ritenuto sufficiente un debito a ruolo per Imu superiore a 1.500 euro per bloccare la compensazione in F24 di un credito IVA con ritenute d'acconto poiché Imu non è un tributo erariale.
Cedolare secca locazioni commerciali	INTERPELLO N. 388 DEL 22.9.2020	L'Agenzia delle Entrate ha specificato che ai canoni di locazione per contratti stipulati dalle persone fisiche al di fuori dell'esercizio di un'attività d'impresa o di arti e professioni aventi a oggetto immobili a uso commerciale nel caso di rinnovo contrattuale effettuato nel 2019 è possibile applicare la cedolare secca.
Contributo a fondo perduto escluso per autonomi dipendenti	INTERPELLO N. 394 DEL 23.9.2020	L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il contributo a fondo perduto (previsto dall'art. 25 D.L. 34/2020) non spetta ai lavoratori autonomi che sono anche dipendenti nel caso siano iscritti a entrambe le casse di previdenza.
Premi di risultato come causa ostativa per accesso al regime margine	INTERPELLO N. 398 DEL 23.9.2020	L'Agenzia delle Entrate ha affermato che i premi di risultato concorrono alla determinazione del limite di 30.000 euro di redditi di lavoro dipendente e assimilati percepiti i quali fanno scattare la causa ostativa per l'accesso al regime forfettario.
Consultazione e acquisizione delle	PROVVEDIMENTO DIRETTORIALE	L'Agenzia delle Entrate ha prorogato al 28.2.2021 il termine entro il quale è

fatture elettroniche prolungata fino al 28.2.2021	N. 311557 DEL 23.9.2020	possibile effettuare l'adesione al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche.
Superbonus 110% singoli appartamenti condominiali	INTERPELLO N. 408 DEL 24.9.2020	L'Agenzia delle Entrate ha affermato che il cappotto termico è incentivato al 110% anche su singoli appartamenti in condominio, purché vengano rispettati tre requisiti: <ul style="list-style-type: none"> - Autorizzazione dell'assemblea condominiale a realizzare i lavori; - Superamento del limite del 25% dell'involucro; - Doppio salto di classe per tutto l'edificio come previsto dal Decreto Rilanci.
Proventi da "peer to peer lending"	RISOLUZIONE N. 56/E/2020 DEL 25.9.2020	I proventi da peer to peer lending corrisposti attraverso una piattaforma estera non beneficiano dell'imposta sostitutiva, devono essere segnalati nel quadro RW ma non scontano l'Ivafe.

Il Giudice ha sentenziato



<p>Notifica cartelle con PEC non presente in Ipa</p>	<p>C.T.P. PROVINCIALE DI FOGGIA SENTENZA N. 447/2020</p>	<p>La C.T.P. provinciale di Foggia ha affermato la legittimità della notifica della cartella di pagamento e del conseguente atto di pignoramento anche se proveniente da un indirizzo Pec non presente nell'elenco ufficiale Ipa (Indice delle Pubbliche Amministrazioni) in quanto la condizione necessaria è l'iscrizione nei registri Ini-Pec del destinatario della notificazione e non anche del mittente.</p>
<p>Inerenza dei costi collegata all'oggetto sociale</p>	<p>C.T.P. PROVINCIALE DI FORLÌ SENTENZA N. 81/1/2020</p>	<p>La C.T.P. provinciale di Forlì afferma con la sentenza citata che le spese e gli altri componenti negativi del reddito d'impresa sono deducibili se correlati all'attività o a beni da cui possono derivare potenzialmente ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito.</p>
<p>Deducibilità trattamento fine mandato amministratore</p>	<p>CASSAZIONE ORDINANZA N. 17367 DEL 19.8.2020</p>	<p>La Cassazione ha sancito la deducibilità dal reddito della società dell'accantonamento per il trattamento di fine mandato riconosciuto all'amministratore a condizione che risulti deliberato con data certa anteriore all'inizio del rapporto.</p>
<p>Prescrizione credito Iva società cessata</p>	<p>CASSAZIONE ORDINANZA N. 17495/2020</p>	<p>La Cassazione ha affermato che il rimborso del credito Iva di un contribuente che ha cessato la propria attività è soggetto al termine di prescrizione ordinario decennale applicabile anche nel caso in cui il credito sia stato inizialmente inserito a compensazione.</p>
<p>Socio di società estinta restituzione credito d'imposta</p>	<p>CASSAZIONE SENTENZA N. 19641/2020 DEL 21.9.2020</p>	<p>La Cassazione ha affermato che il socio della società estinta ha diritto di ottenere la restituzione dell'intero credito d'imposta dell'ente. La cancellazione dal Registro imprese comporta un fenomeno successorio e le attività si trasferiscono in regime di proprietà</p>

indivisa tra tutti i soci.

**Prescrizione
contributi Inps**

CASSAZIONE
ORDINANZA
N. 6106/2020
DEL 4.3.2020

La Cassazione ha affermato che la decorrenza dei termini di prescrizione dei contributi Inps segue la scadenza per il loro versamento. Quindi il momento di decorrenza della prescrizione dei contributi del professionista iscritto alla gestione separata Inps deve identificarsi con la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi ad opera del titolare della posizione assicurativa.

**Autorizzazione per
gli affitti brevi**

CORTE DI GIUSTIZIA
EUROPEA
CAUSE RIUNITE
C-724/18 – C-
727/18

La Corte di Giustizia Europea ha chiarito che la richiesta di un'autorizzazione preventiva per affitti turistici di breve durata non contrasta con la normativa europea.

**Rottamazione lite
fiscale**

CASSAZIONE
SENTENZA
N. 20058
DEL 24.9.2020

La Cassazione ha affermato che la lite fiscale può essere rottamata qualora il contribuente abbia impugnato la cartella di pagamento notificata senza accertamento.

In breve

Entro 1° ottobre comunicazione domicilio digitale

di Francesco Costa

Prima di iniziare a trattare tale argomento dobbiamo necessariamente ritornare indietro di qualche anno richiamando l'art. 16 del D.L. 185/2008 che in quell'anno aveva introdotto e quindi già previsto per le imprese e professionisti di dotarsi obbligatoriamente di un indirizzo di posta elettronica certificata. Questo valeva non solo per le imprese e professionisti privati, ma anche per le pubbliche amministrazioni.

Fatta questa premessa possiamo collegarci al D.L. 185/2008 e con la novità introdotta quest'anno dal Decreto Semplificazioni (D.L. 76/2020) e cioè l'obbligo per tutte le imprese e i professionisti di comunicare il proprio domicilio digitale presso il Registro delle Imprese o presso gli Ordini Professionali o Collegi di appartenenza.

Qui viene spontanea la domanda ma che cos'è questo domicilio digitale di cui si parla nella norma citata?

Il domicilio digitale ad oggi (ma siamo in attesa di norme di attuazione dei servizi elettronici e di recapito certificati e qualificati) non è altro che la Pec cioè la Posta Elettronica Certificata unico strumento in questo momento attraverso il quale è possibile eleggere il proprio domicilio digitale certificato.

Ed ecco quindi spiegato questo "nuovo" obbligo che tanto nuovo non è visto che era già stato previsto dall'art. 16 del D.L. 185/2008, ma per il quale si aggiunge una data entro la quale comunicarlo e nuove sanzioni per chi non adempie all'obbligo.

Partiamo dalla data entro la quale comunicare il proprio domicilio digitale che è il 1 ottobre 2020.

Per quanto riguarda le imprese costituite in forma societaria nel caso in cui non adempiono all'obbligo sono sottoposte alla sanzione prevista dall'art. 2630 del Codice Civile in misura raddoppiata (da un minimo di 206 euro ad un massimo di 2.640 euro). Inoltre l'ufficio del registro delle imprese assegnerà d'ufficio un nuovo e diverso domicilio digitale per il ricevimento delle comunicazioni e notifiche attestato presso il cassetto digitale dell'imprenditore ed erogato dal gestore del sistema informativo nazionale delle Camere di Commercio (art. 8 comma 6 L. 580/1993). Nel caso invece il domicilio digitale

comunicato sia inattivo il Registro delle Imprese chiederà alla società di provvedere all'indicazione di un nuovo domicilio digitale entro il termine di trenta giorni, decorsi i quali procederà con propria determina alla cancellazione dell'indirizzo dal registro delle imprese ed avvierà contestualmente la procedura sanzionatoria.

Passiamo ad esaminare le imprese individuali per le quali le uniche differenze rispetto alle imprese in forma societaria è il sistema sanzionatorio che è previsto dall'art. 2194 del codice civile in misura triplicata (da un minimo di 30 euro ad un massimo di 1.548 euro).

In caso di impresa individuale di nuova costituzione l'ufficio del registro delle imprese che riceverà una domanda di iscrizione senza l'indicazione del domicilio digitale sospenderà la domanda in attesa che la stessa venga integrata con il domicilio digitale.

Infine passiamo a trattare i professionisti i quali devono obbligatoriamente comunicare il proprio domicilio digitale al proprio Ordine o Collegio di appartenenza, in caso di mancata comunicazione il Collegio o l'Ordine applicheranno la sanzione della sospensione dal relativo albo o elenco fino alla comunicazione del domicilio.

La norma prevede specifiche sanzioni in capo agli Ordini e Collegi i quali ai sensi dell'art. 16 comma 7 D.L. 185/2008 hanno l'onere di pubblicare in un elenco riservato consultabile in via telematica esclusivamente dalle pubbliche amministrazioni i dati identificativi degli iscritti e il relativo domicilio digitale.

Concludiamo questo argomento specificando che per i professionisti non iscritti ad Albi ed elenchi istituiti con legge dello Stato non sono tenuti ad alcun adempimento per quanto concerne l'art. 37 del D.L. 76/2020.

INPS: dal 1.10.2020 SPID obbligatorio per l'accesso

di Alberto De Stefani

Dal prossimo 1 ottobre l'INPS ha comunicato che il PIN, per poter accedere ai propri servizi, non verrà più rilasciato. Ad eccezione di minori di diciotto anni e dei soggetti extracomunitari, infatti, il PIN sarà sostituito dallo SPID.

A partire da questa data comunque, il PIN dell'INPS continuerà a funzionare per tutta la durata della fase transitoria, durante la quale i contribuenti avranno tempo e modo per munirsi della nuova identità digitale SPID.

Vediamo in questo breve articolo cos'è e come funziona lo SPID.

Innanzitutto, lo SPID è un sistema di autenticazione con cui si genera un'identità digitale unica che consente a cittadini e imprese di accedere, da ogni dispositivo, a tutti i servizi online di Pubbliche amministrazioni, europee e aderenti. In questo modo le molteplici password e chiavi di accesso verranno sostituite da un unico profilo.

Esistono tre diversi livelli di sicurezza richiesti per l'accesso, ai quali corrispondono diversi livelli di identità SPID.

- Livello 1: permette l'accesso ai servizi con nome utente e password;
- Livello 2: consente l'accesso ai servizi con nome utente e password, oltre ad un codice temporaneo che viene inviato via sms o tramite un'applicazione del cellulare dedicata;
- Livello 3: permette l'accesso ai servizi con nome utente e password, oltre ad un dispositivo di accesso.

Il livello di sicurezza necessario per accedere ai servizi scelti viene scelto in modo autonomo dall'utente.

Lo SPID è rilasciato dai Gestori di Identità Digitale. Si tratta di soggetti privati accreditati da AgID che, nel rispetto delle regole vigenti, offrono le identità digitali e gestiscono inoltre l'autenticazione degli utenti.

Per poter ottenere la propria identità digitale, il contribuente dovrà farne richiesta al suo gestore preferito. Quest'ultimo, dopo una breve verifica dei dati forniti, rilascerà le credenziali al soggetto richiedente. È possibile consultare l'elenco dei gestori di identità digitale sul sito: <https://www.spid.gov.it/richiedispid>

Per ottenere lo SPID, come prima cosa, si deve essere maggiorenni. Al fine dell'autenticazione inoltre è necessario disporre di:

- Un indirizzo e-mail;
- Numero di telefono cellulare;
- Un documento di identità valido (carta d'identità, patente, passaporto, permesso di soggiorno);
- Una tessera sanitaria con il codice fiscale;
- Un computer dotato di webcam e microfono;
- Uno smartphone.

Inoltre, durante la registrazione, potranno essere richieste le foto dei documenti sopra elencati per poi allegarli al form di compilazione.

L'Approfondimento – 1

Triangolazione comunitaria – trasporto dei beni

di *Alessandro Marcolla*

PREMESSA

Con ordinanza n. 14031/2020 la Suprema Corte ha affrontato la questione relativa al corretto trattamento IVA da riservare ad una triangolazione comunitaria in cui una impresa italiana opera nella veste di primo cedente.

Come avremo modo di osservare nel proseguo, la Consulta nel dirimere la controversia è giunta ad una conclusione, che sebbene corretta, fonda le proprie basi su argomentazioni non del tutto coerenti con la fattispecie considerata.

LA CONTROVERSIA

Nel primo e nel secondo grado di giudizio la giurisprudenza di merito aveva proceduto ad annullare due avvisi di accertamento, relativi alle dichiarazioni IVA degli anni 2003 e 2004, notificati dall'Ufficio ad una società italiana, che nell'ambito di una triangolazione comunitaria, operando in qualità di primo cedente, aveva ceduto beni ad una società francese, che a sua volta ceduto e provveduto al trasporto/spedizione degli stessi ad una società inglese.

Nel caso di specie l'Amministrazione Finanziaria contestava alla società italiana l'errata applicazione del regime di non imponibilità, ex art. 41, comma 1, lett. a) del DL n. 331/1993¹, dato che il trasporto/spedizione dei beni non era stato eseguito dalla società italiana, ma bensì dal cessionario francese.

Contrariamente alla posizione dell'Ufficio, i giudici di merito nei due gradi di giudizio avevano avvalorando la tesi del contribuente, ritenendo che gli accordi stipulati

¹ L'art. 41, comma 1, lett. a) del DL n. 331/1993 afferma che: "1. Costituiscono cessioni non imponibili:

a) le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto, nei confronti di cessionari soggetti di imposta o di enti, associazioni ed altre organizzazioni indicate nell'art. 4, quarto comma, del DPR n. 633/1972, non soggetti passivi d'imposta; i beni possono essere sottoposti per conto del cessionario, ad opera del cedente stesso o di terzi, a lavorazione, trasformazione, assiemaggio o adattamento ad altri beni. La disposizione non si applica per le cessioni di beni, diversi dai prodotti soggetti ad accisa, nei confronti dei soggetti indicati nell'art. 38, comma 5, lett. c), del presente decreto, i quali, esonerati dall'applicazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari effettuati nel proprio Stato membro, non abbiano optato per l'applicazione della stessa; le cessioni dei prodotti soggetti ad accisa sono non imponibili se il trasporto o spedizione degli stessi sono eseguiti in conformità degli artt. 6 e 8 del presente decreto".

sin dall'inizio fornivano prova dell'unitarietà dell'operazione realizzata. Di fatto, i beni risultavano vincolati alla consegna al cessionario finale inglese, ed entrambe le lettere di vettura internazionale davano prova del trasferimento dei beni dall'Italia all'Inghilterra.

TRIANGOLAZIONE COMUNITARIA – LE CONDIZIONI PER LA NON IMPONIBILITÀ DELL'OPERAZIONE

Nella triangolazione comunitaria operano tre diversi soggetti, rispettivamente identificati ai fini IVA in tre diversi Paesi Comunitari e che:

- pongono in essere due cessioni di beni:
 - ✓ una prima cessione tra il primo cedente e il cessionario intermedio;
 - ✓ una seconda cessione tra il cessionario intermedio e il cessionario finale;
- realizzano un unico trasferimento di beni dal Paese membro di partenza (Stato del primo cedente) a quello di destinazione (Stato del cessionario finale).

Detto ciò, osserviamo che l'operazione descritta beneficia di una procedura ad hoc, disciplinata dagli artt. 141 e 197 della Direttiva n. 2006/112/CE, che consente al cessionario intermedio di non identificarsi ai fini IVA né nel Paese membro del primo cedente e né in quello del cessionario finale.

Più precisamente, derogando all'art. 2, § 1, lett. b) della Direttiva IVA², in ragione del quale sono assoggettati ad imposta gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso nel territorio di un Paese membro, l'art. 141 della stessa direttiva sancisce che **“Ciascuno Stato membro prende misure particolari per non assoggettare all'IVA gli acquisti intracomunitari di beni effettuati nel proprio territorio, a norma dell'art. 40, qualora siano soddisfatte le condizioni seguenti:**

- a) l'acquisto di beni sia effettuato da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in questione, ma identificato ai fini dell'IVA in un altro Stato membro;**

² L'art. 2, § 1, lett. b) della Direttiva n. 2006/112/CE stabilisce che: “1. Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

- b) gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro:
- i) da un soggetto passivo che agisce in quanto tale o da un ente non soggetto passivo, quando il venditore è un soggetto passivo che agisce in quanto tale che non beneficia della franchigia per le piccole imprese prevista agli artt. da 282 a 292 e che non rientra nelle disposizioni previste agli artt. 33 e 36;
 - ii) quando si tratta di mezzi di trasporto nuovi, da un soggetto passivo, o da un ente non soggetto passivo, i cui altri acquisti non sono soggetti all'IVA in forza dell'art. 3, paragrafo 1, o da qualsiasi altra persona non soggetto passivo;
 - iii) quando si tratta di prodotti soggetti ad accisa, per i quali le accise relative sono esigibili nel territorio dello Stato membro a norma della direttiva 92/12/CEE, da un soggetto passivo o da un ente non soggetto passivo i cui altri acquisti non sono soggetti all'IVA, in forza dell'art. 3, paragrafo 1”.

- b) l'acquisto di beni sia effettuato ai fini di una cessione successiva di tali beni, effettuata nello Stato membro in questione dal soggetto passivo di cui alla lettera a);**
- c) i beni acquistati in tal modo dal soggetto passivo di cui alla lettera a) siano direttamente spediti o trasportati a partire da uno Stato membro diverso da quello all'interno del quale egli è identificato ai fini dell'IVA e a destinazione della persona nei confronti della quale egli effettua la cessione successiva;**
- d) il destinatario della cessione successiva sia un altro soggetto passivo o un ente non soggetto passivo, identificati ai fini dell'IVA nello Stato membro in questione;**
- e) il destinatario di cui alla lettera d) sia stato designato, conformemente all'articolo 197, come debitore dell'imposta dovuta per la cessione effettuata dal soggetto passivo che non è stabilito nello Stato membro in cui l'imposta è dovuta”.**

A norma dell'art. 197 della Direttiva n. 2006/112/CE viene previsto, inoltre, che **“1. L'IVA è dovuta dal destinatario della cessione di beni, quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:**

- a) l'operazione imponibile è una cessione di beni effettuata alle condizioni di cui all'art. 141;**
- b) il destinatario di tale cessione di beni è un altro soggetto passivo, oppure un ente non soggetto passivo, identificati ai fini dell'IVA nello Stato membro dove è effettuata la cessione;**
- c) la fattura emessa dal soggetto passivo non stabilito nello Stato membro del destinatario è redatta conformemente agli artt. da 220 a 236.**

2. Qualora sia designato un rappresentante fiscale come debitore dell'imposta in applicazione dell'articolo 204, gli Stati membri possono prevedere una deroga al paragrafo 1 del presente articolo”.

Dalla lettura del citato art. 197 si evince chiaramente che in ambito comunitario sono previsti due casi, uno obbligatorio e l'altro facoltativo, di disapplicazione della procedura semplificata, di cui all'art. 141 della Direttiva IVA.

In particolare, è stabilita::

1. l'esclusione obbligatoria dalla procedura semplificata, quando il soggetto intermedio, cosiddetto **“promotore della triangolazione”**, utilizza la propria posizione IVA, aperta in un Paese membro, per cedere i beni ad un altro soggetto

economico stabilito nello stesso Paese membro dell'operatore intermedio. In un simile caso, infatti, il soggetto intermedio deve obbligatoriamente effettuare:

- ✓ un acquisto diretto dei beni nei confronti del primo cedente, utilizzando la posizione IVA aperta nel Paese di destinazione;
- ✓ una successiva cessione interna al cessionario finale.

Esempio – esclusione obbligatoria

Supponiamo che un'impresa italiana (IT1), identificata ai fini IVA in Germania, acquisti beni presso un operatore francese e ceda a sua volta i beni acquistati ad un'altra impresa italiana (IT2), dando incarico all'operatore francese di:

- **spedire i beni alla società italiana (IT2);**
- **emettere fattura nei confronti dell'impresa italiana (IT1), utilizzando la posizione IVA tedesca.**

Ebbene, in una situazione di tal genere non è possibile, ai sensi dell'art. 197, § 1 della Direttiva n. 2006/112/CE, considerare l'operazione come una triangolazione comunitaria. Pertanto, l'impresa italiana (IT1) deve necessariamente effettuare:

- **un acquisto intracomunitario tramite la propria posizione IVA italiana;**
- **una cessione interna in Italia, assoggettando ad IVA i beni ceduti all'impresa italiana (IT2).**

2. l'esclusione facoltativa in base alla quale i singoli Paesi membri possono stabilire nel proprio ordinamento interno che la procedura semplificata non possa essere applicata qualora l'impresa promotrice della triangolazione, stabilita nel Paese intermedio, risulti identificata ai fini IVA nel Paese membro di destinazione dei beni.

Ad oggi una opzione di tal genere è stata adottata dai seguenti Stati: Austria, Bulgaria, Croazia, Repubblica Ceca, Cipro, Danimarca, Estonia, Grecia, Irlanda, Lussemburgo, Malta, Portogallo, Spagna, Regno Unito.

Per questi motivi, se in uno di questi Paesi il promotore della triangolazione ha una posizione IVA aperta nel Paese UE di destinazione non è possibile applicare la procedura semplificata.

Esempio – esclusione facoltativa

Ipotizziamo che un'impresa italiana (IT1), identificata ai fini IVA in Grecia, decida di acquistare beni da un fornitore tedesco e di rivendere gli stessi ad un'altra impresa greca, dando incarico al soggetto tedesco di:

- **spedire i beni all'impresa greca;**

- ***emettere fattura nei confronti dell'impresa italiana;***

Dal canto suo l'impresa italiana emetterebbe fattura per cessione intracomunitaria in triangolazione nei confronti dell'impresa greca senza utilizzare la propria posizione IVA greca.

Ebbene, una simile operazione non è consentita dalla normativa interna greca, dato che la Grecia ha esercitato la facoltà concessa dall'art. 197, § 2 della Direttiva n. 2006/112/CE.

Per questi motivi:

- ***l'impresa italiana (IT1) non può porre in essere una triangolazione comunitaria e deve necessariamente comunicare al fornitore tedesco la propria posizione IVA greca;***
- ***il fornitore tedesco emetterà una fattura di cessione intracomunitaria all'impresa italiana (IT1), posizione IVA greca;***
- ***l'impresa italiana (IT1), posizione IVA greca, emette fattura di cessione interna alla Grecia.***

IL PARERE DELLA CORTE DI CASSAZIONE IN MERITO ALLA QUESTIONE DEL TRASPORTO/SPEDIZIONE DEI BENI NEL PAESE MEMBRO DI DESTINAZIONE

Con ordinanza n. 14031/2020 la Suprema Corte, in linea con la posizione dell'Ufficio, ha chiarito che per rientrare nell'ambito di una triangolazione comunitaria è necessario che il trasporto/spedizione sia eseguito dal primo cedente. Pertanto, sposando questa posizione sembrerebbe escluso che si possa parlare di triangolazione comunitaria quando il trasporto/spedizione è curato dal cessionario intermedio o da quello finale.

Tuttavia, i giudici di Cassazione, richiamando il consolidato orientamento giurisprudenziale in tema di triangolazioni intracomunitarie e all'esportazione hanno confermato la non imponibilità dell'operazione posta in essere dal primo cedente.

Come stabilito, infatti, dall'art. 58 del DL n. 331/1993 e dall'art. 8, comma 1, lett. b) del DPR n. 633/1972, norme applicabili quando primo cedente e cessionario intermedio sono operatori nazionali e il destinatario finale è un soggetto di un Paese UE o extra UE:

- ***“non sono imponibili, anche agli effetti del secondo comma dell'art. 8, DPR n. 633/1972, le cessioni di beni, anche tramite commissionari, effettuate nei confronti di cessionari o commissionari di questi se i beni sono trasportati o spediti in altro Stato membro a cura o a nome del cedente, anche per***

incarico dei propri cessionari o commissionari di questi.....” (art. 58 del DL n. 331/1993);

- ***“le cessioni, anche tramite commissionari, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni fuori del territorio della Comunità economica europea, a cura o a nome dei cedenti o dei commissionari, anche per incarico dei propri cessionari o commissionari di questi.....”*** (art. 8, comma 1, lett. a) del DPR n. 633/1972).

Dalla lettura delle due disposizioni si evince chiaramente che per il riconoscimento del regime di non imponibilità della cessione interna è necessario che il trasporto/spedizione sia **“a cura a nome del cedente”**.

A tutto ciò si aggiunga che ai sensi dell'art. 13, comma 1 della Legge n. 413/1991³, ai fini della non imponibilità della cessione interna non ha alcuna rilevanza che la fattura di spedizione/trasporto dei beni all'estero sia emessa nei confronti del primo cedente o del cessionario nazionale. Risultando, pertanto, del tutto irrilevante il soggetto nei confronti del quale viene emessa la fattura di spedizione/trasporto.

LA POSIZIONE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

Con un approccio eccessivamente formale l'Ufficio ha inizialmente sostenuto che i beni oggetto di trasporto/spedizione in altro paese UE o extra UE si considerano consumati nel territorio nazionale, se prima dell'invio all'estero detti beni entrano nella disponibilità del promotore della triangolazione. Pertanto, per la realizzazione di una corretta triangolazione:

- è necessario che il contratto di trasporto/spedizione sia stipulato dal primo cedente;
- è irrilevante il soggetto al quale è intestata la fattura del vettore.

Rettificando parzialmente la propria posizione iniziale, l'Amministrazione Finanziaria con la Risoluzione n. 35/E/2010 ha chiarito che si rientra nel campo della non imponibilità anche quando il promotore della triangolazione stipula il contratto su mandato e in nome del primo cedente. A ben vedere, infatti, in una siffatta situazione il

³ L'art. 13, comma 1 della Legge n. 413/1991 prevede che: “Ai fini dell'applicazione delle disposizioni contenute nella lett. a) del primo comma dell'art. 8 del DPR n. 633/1972, e successive modificazioni, le cessioni ivi previste devono intendersi non imponibili sempreché l'esportazione risulti da documento doganale, o da vidimazione apposta dall'ufficio doganale su un esemplare della fattura o della bolla di accompagnamento emessa dai cedenti a norma dell'art. 2 del DPR n. 627/1978, nonché sulle fatture emesse dai cessionari, a nulla rilevando, per la documentazione della cessione all'esportazione, che i documenti di cui all'art. 21 del predetto DPR n. 633/1972 siano emessi dagli spedizionieri o trasportatori nei confronti dei cedenti o altri soggetti”.

promotore della triangolazione potrebbe operare in veste di puro intermediario del primo cedente. È il caso che si verifica ad esempio quando il vettore ritira la merce presso il primo cedente e la consegna direttamente al destinatario finale estero.

Alla luce di quanto riportato risulta chiara l'interpretazione normativa dell'Ufficio che è quella di evitare che il promotore della triangolazione acquisisca la disponibilità dei beni oggetto di trasporto/spedizione all'estero.

IL PARERE DELLA GIURISPRUDENZA

Contrariamente alla rigorosa posizione amministrativa la giurisprudenza di legittimità è giunta ad una diversa conclusione, che privilegia l'aspetto sostanziale della triangolazione rispetto a quello formale.

A dirla tutta, però, la Corte di Cassazione inizialmente⁴ aveva abbracciato l'orientamento restrittivo dell'Ufficio ritenendo che ai fini della triangolazione fosse necessario che l'invio dei beni all'estero:

- avvenisse a cura o a nome del cedente, anche se su incarico del cessionario;
- senza possibilità di inserimento in tale contesto del cessionario.

Con un orientamento ormai consolidato, la giurisprudenza di legittimità più recente ha, invece, specificato che, per qualificare come cessione non imponibile una operazione triangolare, la locuzione "**a cura**" deve essere intesa considerando il fine della norma.

Fine della norma che è quello di evitare la realizzazione di operazioni fraudolenti. Situazioni che effettivamente potrebbero verificarsi laddove il cessionario, in assenza di un preventivo contratto stipulato con il cedente, potesse decidere in totale autonomia di inviare i beni in un Paese Ue o extra UE.

Di conseguenza, stando così le cose:

- non è necessario che il trasporto/spedizione venga effettuato sulla base di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest'ultimo;
- è sufficiente che il contribuente sia in grado di provare con idonea documentazione che l'operazione fin dall'origine sia stata voluta da tutte le parti contraenti come una cessione nazionale realizzata in funzione del trasporto/spedizione al cessionario finale estero.

⁴ In tal senso le sentenze n. 5065/1998, n. 22445/2008 e n. 22233/2011.

LA POSIZIONE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA

La rigorosa interpretazione dell'Agenzia delle Entrate si pone anche in netto contrasto con le linee interpretative della Corte di Giustizia Europea.

Per i giudici comunitari, infatti, la non imponibilità della cessione interna deve essere riconosciuta a prescindere dalla circostanza che il soggetto abbia o meno la disponibilità dei beni durante il trasporto/spedizione al destinatario finale estero.

In buona sostanza, per la giurisprudenza comunitaria ai fini di una triangolazione:

- rileva la volontà delle parti, che è quella di non introdurre i beni in consumo in Italia;
- non ha alcuna rilevanza il soggetto che ha la disponibilità fisica dei beni da inviare all'estero.

IL TRASPORTO/SPEDIZIONE NELLE TRIANGOLAZIONI COMUNITARIE

Le precisazioni fornite dalla giurisprudenza nazionale e comunitaria ci portano a ritenere applicabile il regime di non imponibilità della cessione interna anche nel caso oggetto della citata ordinanza n. 14031/2020, ovvero in presenza di tre operatori economici, identificati ai fini IVA in tre diversi Paesi membri.

Nel caso di specie, infatti, la Corte di Cassazione, dopo aver richiamato espressamente l'art. 58 del DL n. 331/1993, che regola la diversa ipotesi della triangolazione in cui operano due soggetti italiani (primo cedente e cessionario intermedio) e un soggetto membro di un altro Stato UE (destinatario finale), precisa che ***“tale fattispecie si caratterizza per l'intervento di tre distinti operatori economici e per il fatto che la merce oggetto della cessione, e che deve essere spedita o trasportata dal territorio dello Stato membro di partenza in quello dello Stato membro del cessionario, non è utilizzata direttamente dall'acquirente ma è, fin dall'origine, vincolata alla consegna a un terzo soggetto passivo che la immette al consumo o la destina agli impieghi della propria attività economica nello Stato membro di destinazione della merce, per cui la cessione viene effettuata non al destinatario finale della merce ma ad un soggetto passivo, realmente interposto, che effettua l'acquisto esclusivamente in funzione della successiva esportazione ovvero della operazione intracomunitaria, in quanto a ciò giuridicamente vincolato dall'accordo stipulato con il cedente”***.

Gli stessi giudici aggiungono, inoltre, che ***“la finalizzazione della cessione nazionale al trasporto a cessionario residente all'estero deve guidare***

l'interpretazione dell'espressione letterale «a cura» del cedente, contenuta nel predetto art. 58, comma 1, nel senso che l'operazione, fin dalla sua origine e nella sua rappresentazione documentale, deve essere voluta, nella comune volontà degli originari contraenti, come cessione nazionale in vista di trasporto a cessionario residente all'estero e non anche che la spedizione o il trasporto devono avvenire in esecuzione di un contratto concluso direttamente dal cedente o in rappresentanza di quest'ultimo".

Il tutto per arrivare a concludere che il giudice di appello ha correttamente applicato la norma al caso in questione, posto che il regime di non imponibilità deve essere riconosciuto anche quando il trasporto/spedizione dei beni non è avvenuto a cura e a nome del primo cedente, ma da un vettore designato dal cessionario, ovvero nel caso in esame dal soggetto francese ***“essendo sufficiente che la consegna a tale ultimo soggetto sia stata prevista, sin dall'origine, in funzione della consegna della merce al destinatario finale residente in diverso Stato membro”***.

ALCUNE CONSIDERAZIONI

I giudici di legittimità, pur pervenendo ad un risultato corretto, hanno fornito argomentazioni che non sembrano del tutto convincenti, essendo il caso trattato, una triangolazione comunitaria e non una triangolazione nazionale, di cui all'art. 58 del DL n. 331/1993.

A ben vedere, infatti, diversamente dalla triangolazione comunitaria, la triangolazione nazionale vincola la condizione del trasporto/spedizione all'applicazione, da parte del primo cedente, del regime di non imponibilità ex art. 41, comma 1, lett. a) del DL n. 331/1993, che riguarda ***“le cessioni a titolo oneroso di beni, trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, dal cedente o dall'acquirente, o da terzi per loro conto”***.

Tuttavia, pare evidente che il riconoscimento della non imponibilità possa valere anche quando il trasporto/spedizione nello Stato UE di destinazione è organizzato da un soggetto non italiano, ovvero francese nel nostro caso.

Ciò, infatti, sembra desumersi dall'art. 141, comma 1, lett. c) della Direttiva n. 2006/112/CE dove:

- è stabilito che i beni acquistati dal soggetto intermedio ***“devono essere direttamente spediti o trasportati a partire da uno Stato membro diverso da***

quello all'interno del quale egli è identificato ai fini dell'Iva e a destinazione della persona nei confronti della quale egli effettua la cessione successiva";

- non si richiede che l'invio dei beni venga effettuato a cura o in nome del primo cedente.

Quanto appena riportato è in linea, talaltro, con quanto stabilito dall'art. 36-bis della stessa Direttiva IVA, in vigore dal 1.1.2020 per le vendite "**a catena**".

In particolare, nelle vendite "**a catena**" quando:

- il trasporto/spedizione è a carico del cedente italiano non è possibile applicare l'art. 36-bis della Direttiva n. 2006/112/CE.

Pertanto, l'operazione si configura come una cessione intracomunitaria nei confronti del cessionario intermedio, il quale a sua volta effettua un acquisto intracomunitario nel Paese membro di destinazione, senza obbligo di aprire una posizione IVA in loco, posto che lo stesso designa il cessionario finale al pagamento dell'imposta;

- il trasporto/spedizione è a carico del cessionario intermedio si applica l'art. 36-bis della Direttiva n. 2006/112/CE, dimodoché la cessione intracomunitaria risulta essere quella realizzata dal cedente italiano nei confronti del cessionario intermedio.

Tuttavia, analogamente al caso precedente, il cessionario intermedio effettua un acquisto intracomunitario nel Paese UE di destinazione dei beni, senza obbligo di aprire una posizione IVA in loco, posto che lo stesso designa il cessionario finale al pagamento dell'imposta.

L'Approfondimento – 2

Circolare n. 25/2020 spiega il decreto “rilancio” – seconda parte

di Federico Camani

PREMESSA

Come anticipato con l'intervento della scorsa settimana, si forniscono alcune risposte a quesiti forniti dai cittadini, attraverso l'interpretazione della norma e la lettura nonché interpretazione della Circolare n. 25/E/2020 dell'Agenzia delle Entrate.

CUMULABILITÀ DELLA SOSPENSIONE DEI TERMINI PROCESSUALI

Con l'articolo 83, comma 2, D.L. 18/2020, è stata introdotta una sospensione dei termini processuali per la notifica del ricorso avverso l'avviso di accertamento. Tale sospensione va ad aggiungersi a quella già prevista dall'articolo 6, comma 3, D.lgs. 218/1997.

Ci si chiede se la sospensione dei termini processuali, introdotta con l'articolo 83, comma 2, D.L. 18/2020, sia cumulabile con quella già prevista dall'articolo 6, comma 3, D.lgs. 218/1997. Inoltre, si chiede di specificare se il termine per la proposizione del ricorso fruisca anche della sospensione feriale di 31 giorni prevista dall'articolo 1, Legge 742/1969.

La risposta al quesito sopracitato viene fornita dall'articolo 158, D.L. 34/2020 il quale ci conferma, attraverso una disposizione di natura interpretativa, che la sospensione dei termini processuali già previsti dall'articolo 6, comma 3, D.lgs. 218/1997 per l'accertamento con adesione (“... per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza”) è cumulabile con la sospensione prevista dall'articolo 83, comma 2, D.L. 18/2020 ed è cumulabile altresì con la sospensione feriale dei termini (nell'ordine di 31 giorni) prevista dall'articolo 1, Legge 742/1969.

In linea generale, quindi, la proposizione del ricorso avverso avviso di accertamento e/o i termini per la conclusione del procedimento di adesione fruiscono di una sospensione di:

- 90 giorni dalla data di presentazione dell'istanza (articolo 6, comma 3, D.lgs. 218/1997);
- 64 giorni, prevista dal combinato disposto dall'articolo 83, comma 2, D.L. 18/2020;
- 31 giorni, c.d. sospensione feriale dal 1° al 31 agosto, prevista dall'articolo 1, Legge 742/1969.

Nel caso specifico in cui il termine di impugnazione dell'avviso di accertamento, già sospeso di 90 giorni per effetto dell'articolo 6, comma 3, D.lgs. 218/1997, e di ulteriori 64 giorni previsti dall'articolo 83, comma 2, D.L. 18/2020, venga a ricadere nell'arco temporale che va dal 1° al 31 agosto, esso può beneficiare della c.d. sospensione feriale cumulativamente alle sospensioni già previste dalla norma. A significare che, un accertamento notificato il 15 febbraio 2020, il cui termine di impugnazione in virtù della predetta sospensione di 64 giorni scada il 16 settembre 2020, potrà godere anche della c.d. sospensione feriale di ulteriori 31 giorni, determinando quindi un ulteriore proroga della scadenza al 17 ottobre 2020 (indipendentemente che la scadenza dell'impugnazione cada all'interno o in un momento successivo dell'arco temporale compreso fra il 1° e il 31° agosto).

PROROGA DEI TERMINI DI RIPRESA DEI VERSAMENTI SOSPESI IRPEF, INPS, INAIL, IVA

Con la norma dettata dall'articolo 127, D.L. 34/2020, sono stati prorogati al 16 settembre 2020 i termini di versamento di:

- ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati;
- trattenute relative all'addizionale regionale e comunale;
- contributi previdenziali e assistenziali;
- IVA;
- premi per l'assicurazione obbligatoria (INAIL),

per tutti coloro che hanno ottenuto specifiche riduzioni percentuali di fatturato ovvero di ricavi e compensi (comparati con gli stessi periodi dell'anno precedente) nei mesi di marzo, aprile e maggio 2020.

Sono state, altresì, rinviate al 16 settembre le scadenze dei versamenti inclusi fra l'8 marzo e il 31 marzo dei soggetti individuati dall'articolo 62, commi 2 e 3, D.L. 18/2020, nonché dall'articolo 61 del predetto decreto, relativamente a:

- ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati;
- trattenute relative all'addizionale regionale e comunale;
- IVA;
- contributi previdenziali e assistenziali;
- premi per l'assicurazione obbligatoria (INAIL).

I versamenti sospesi dall'articolo 61 e 62, D.L. 18/2020, hanno potuto godere di una proroga, come sopra accennato, scadente il 16 settembre 2020. Di qui, la possibilità di versare quanto dovuto:

- in un'unica soluzione entro lo scorso 16 settembre;
- in un massimo di 4 rate mensili a partire dal 16 settembre, senza sanzioni e interessi.

Tuttavia, si ricorda che con l'articolo 97, D.L. 104/2020 (c.d. decreto "agosto"), il legislatore è intervenuto stabilendo, in alternativa all'unica soluzione al 16 settembre o alla rateizzazione in un numero di 4 rate mensili, "la possibilità di beneficiare di un'ulteriore rateizzazione per i versamenti sospesi e richiamati dagli articoli 61 e 62, D.L. 18/2020, nell'ordine del:

- 50% delle somme oggetto di sospensione in un'unica soluzione entro lo scorso 16 settembre 2020, ovvero mediante rateizzazione fino ad un massimo di 4 rate mensili di pari importo a partire dalla medesima data;
- e per il restante 50% mediante rateizzazione sino ad un massimo di 24 rate mensili di pari importo a partire dal 16 gennaio 2021.

Rammentiamo che non è intervenuta la sospensione dei termini fino al 16 settembre per le ritenute sul lavoro autonomo (codice 1040) e la tassa sulla vidimazione dei libri sociali, le quali avevano ottenuto solamente un allungamento al 20 marzo.

LA PROROGA DELLE RATE DEL SALDO IVA ANNUALE

Ciò premesso, ci si chiede se i versamenti delle rate in autoliquidazione (previste per i mesi di marzo, aprile e maggio 2020) del saldo IVA da dichiarazione annuale, con riferimento al debito che residua al netto della prima rata ordinariamente versata nel mese di marzo, possano beneficiare dell'ulteriore proroga al 16 settembre 2020.

Premesso che:

- l'articolo 61, D.L. 18/2020, ha previsto per numerosi settori e operatori colpiti dall'emergenza epidemiologica la sospensione dei versamenti in autoliquidazione relativi all'IVA scadente nel mese di marzo, incluso il versamento del saldo IVA annuale, prevedendone la ripresa della riscossione a partire dal mese di maggio;
- l'articolo 62, D.L. 18/2020, ha sospeso per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione con volume d'affari non superiore a 2 milioni di euro i versamenti da autoliquidazione scadenti nel periodo compreso fra l'8 e il 31 marzo 2020; la medesima disposizione spettava anche ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, a prescindere dal volume d'affari conseguito l'anno precedente, aventi domicilio fiscale, sede legale o sede operativa nelle

province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza ovvero nei comuni indicati nell'allegato 1 al DPCM del 1° marzo 2020;

- l'articolo 18, D.L. 23/2020 ha sospeso, infine, per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, in relazione ai mesi di aprile e maggio 2020, i termini dei versamenti in autoliquidazione relativi all'imposta sul valore aggiunto; tali soggetti sono stati individuati in base ai ricavi e compensi conseguiti nel periodo d'imposta 2019 e in base all'andamento del fatturato e dei corrispettivi di marzo e aprile 2020, rispetto agli stessi mesi del 2019; la medesima disposizione di proroga spettava anche a tutti i soggetti che hanno intrapreso l'esercizio d'impresa, arte o professione dopo il 31 marzo 2019, a prescindere dalla riduzione del fatturato o dei corrispettivi; la stessa spettava, altresì, ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione che avevano il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nelle province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza, a prescindere dall'entità dei ricavi o compensi del periodo d'imposta 2019 ma tenuto conto dell'andamento del fatturato e dei corrispettivi di marzo e aprile 2020, rispetto agli stessi mesi del 2019,

la Circolare 9/E/2020 dell'Agenzia delle Entrate ha disposto che potevano rientrare nella sospensione disciplinata dall'articolo 18, D.L. 23/2020, anche i versamenti delle due rate relative al saldo IVA annuale da eseguirsi nei mesi di marzo, aprile e maggio, al netto della prima rata versata in marzo, entro il 16 settembre 2020.

In alternativa, con l'articolo 97, D.L. 104/2020 è stata prevista un'ulteriore dilazione dei versamenti sospesi, dando la possibilità ai contribuenti di dilazarli per il primo 50% in un massimo di 4 rate mensili a partire dal 16 settembre 2020 e per il restante 50% in un massimo di 24 rate mensili a partire dal 16 gennaio 2021.

Detto ciò, il contribuente che possieda i requisiti per beneficiare della sospensione del versamento del saldo IVA da eseguirsi in marzo 2020 e che abbia comunque versato la prima rata scadente il 16 marzo scorso potrà, al pari di colui che non abbia legittimamente versato nulla a marzo 2020, versare ciò che residua del debito annuale IVA in un'unica soluzione al 16 settembre 2020, ovvero mediante rateizzazione in un massimo di 28 rate mensili (così come disposto dal D.L. 104/2020).

RIMESSIONE IN TERMINI E SOSPENSIONE DEL VERSAMENTO DEGLI AVVISI DA CONTROLLO AUTOMATIZZATO E FORMALE DELLE DICHIARAZIONI

Con l'articolo 144, D.L. 34/2020, è stata prevista la remissione in termini e la proroga dei termini per il versamento, anche rateale, delle somme dovute a seguito delle attività di controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni, ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R.600/1973 e 54-bis, D.P.R. 633/1972, scadenti nel periodo intercorrente fra l'8 marzo e il 31 maggio.

Il D.L. 34/2020 ha previsto dapprima la remissione in termini dei versamenti scadenti fra l'8 marzo e il 18 maggio e, successivamente, la proroga dei termini per i versamenti scadenti fra il 19 maggio e il 31 maggio 2020.

Tutti i versamenti prorogati potevano essere pagati in unica soluzione entro il 16 settembre o, in alternativa, in un numero massimo di 4 rate mensili di pari importo, a partire dal 16 settembre 2020.

Ciò premesso, ci si chiede se la proroga disposta dall'articolo 144, D.L. 34/2020, riguardi esclusivamente i termini di versamento delle somme dovute oppure possa essere estesa anche ai termini entro cui il contribuente possa fornire chiarimenti ed, eventualmente, la rideterminazione degli esiti.

Considerato che, in base alle norme che disciplinano le attività di controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni:

- il contribuente ha 30 giorni di tempo per fornire eventuali chiarimenti e segnalare dati o elementi non considerati e/o valutati erroneamente, al fine di ottenere la rideterminazione delle somme dovute;
- il termine di 30 giorni per fornire chiarimenti e/o segnalazioni coincide con il termine ordinario entro cui deve essere eseguito il pagamento dell'intero importo dovuto, con il beneficio della riduzione delle sanzioni a 1/3;
- il termine per l'esecuzione del pagamento e il termine per la presentazione di eventuali chiarimenti e segnalazioni sono strettamente collegati fra di loro,

la proroga disposta dall'articolo 144, D.L. 34/2020, ai versamenti delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni può essere estesa anche al termine per fornire chiarimenti e ottenere la rideterminazione degli esiti, mantenendo il beneficio della riduzione delle sanzioni. Pertanto, entrambi i termini beneficiano della proroga al 16 settembre 2020.

Nel caso in cui un contribuente abbia optato per il pagamento rateale delle somme dovute a seguito di controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni e nello specifico

caso in cui la prima rata sia scaduta nel periodo compreso fra l'8 marzo e il 31 maggio 2020, la proroga produce un effetto traslativo anche sulle scadenze delle rate successive. Quindi, dato che:

- le rate trimestrali scadono l'ultimo giorno del trimestre successivo alla scadenza della prima rata;
- nei piani di rateazione la scadenza della rata successiva alla prima è determinata in base alla scadenza della prima rata,

nel caso in cui il termine di versamento della prima rata ricada nel periodo di sospensione (8 marzo – 31 maggio) la proroga produce un effetto traslativo anche sulle scadenze successive e tutto il piano di rateazione sarà ricostruito sulla scadenza prorogata della prima rata, ovvero a partire dal 16 settembre 2020.

Se, nel periodo di sospensione dovesse ricadere il termine di versamento di una rata successiva alla prima, la proroga interesserà esclusivamente solo tale rata, senza influenzare il resto del piano di rateazione che manterrebbe le scadenze originarie.

RIMBORSI DI IMPOSTE DIRETTE E INDIRETTE SENZA COMPENSAZIONE CON DEBITI ERARIALI

Al fine di immettere maggiore liquidità nel sistema economico, l'articolo 145, D.L. 34/2020, ha consentito ai contribuenti di ottenere i rimborsi di imposte dirette e indirette senza tener conto della procedura di compensazione automatica di eventuali debiti iscritti a ruolo. Lo stesso articolo 145, D.L. 34/2020, recitava che "nel 2020, in sede di erogazione dei rimborsi fiscali non si applica la compensazione tra il credito d'imposta ed il debito iscritto a ruolo prevista dall'articolo 28-ter del D.P.R. 602/1973".

Dalla lettura testuale della norma, si può facilmente desumere che i rimborsi di imposte dirette e indirette devono essere erogati senza effettuare alcuna compensazione con eventuali debiti iscritti a ruolo.

Ci si chiede se, da tale chiave di lettura, la norma in questione sia applicabile anche ai rimborsi IVA nonché ai rimborsi spettanti ai soggetti deceduti e ai soggetti titolari di partita IVA che abbiano cessato l'attività.

Sino ad oggi gli uffici autorizzati all'erogazione delle richieste di rimborso dovevano preventivamente richiedere all'agente della riscossione le somme necessarie a compensare eventuali debiti iscritti a ruolo, nonché richiedere la sussistenza di precise condizioni patrimoniali e di regolarità contributiva ai fini dell'esonero della presentazione della garanzia. Condizioni patrimoniali e risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta

che la maggior parte delle imprese non sarebbe riuscita a soddisfare, stante l'attuale situazione economica.

Tuttavia, la sospensione della compensazione tra credito d'imposta e debito iscritto a ruolo di cui all'articolo 145, D.L. 34/2020, non comporta modifiche all'obbligo degli uffici di richiedere all'agente della riscossione i dati relativi alle partite di ruolo di cui il contribuente destinatario del rimborso sia intestatario, secondo quanto stabilito dal decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 22 dicembre 2017 (Circolare 25/E/2020).

Gli uffici, quindi, possono utilizzare i dati forniti dall'agente della riscossione e procedere alla compensazione legale del rimborso di cui all'articolo 23, D.lgs. 472/1997.

La procedura vale anche per i rimborsi intestati a soggetti deceduti e ai soggetti titolari di partita Iva la cui attività risulti cessata.

In merito alle condizioni patrimoniali e di regolarità contributiva richieste ai fini dell'esonero della presentazione della garanzia, si ritiene che la loro sussistenza debba essere valutata secondo criteri ordinari, in assenza di modifiche di cui al D.L. 34/2020.

DIFFERIMENTO PERIODO DI SOSPENSIONE DELLA NOTIFICA DEGLI ATTI E DELL'ESECUZIONE DEI PROVVEDIMENTI DI SOSPENSIONE DELLA LICENZA AMMINISTRATIVA ALL'ESERCIZIO DELL'ATTIVITÀ E ISCRIZIONE AD ALBI E ORDINI

Con l'articolo 67, D.L. 18/2020, sono stati sospesi, dall'8 marzo al 31 maggio, i termini relativi alle attività di liquidazione, controllo, accertamento, riscossione e di contenzioso da parte degli uffici degli enti impositori.

Tra i termini sospesi rientravano anche quelli previsti dall'articolo 12, D.lgs. 471/1997, per la notifica degli atti di sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'attività medesima e i provvedimenti di sospensione dell'iscrizione ad albi e ordini professionali a carico dei soggetti ai quali erano state constatate più violazioni degli obblighi di emissione di scontrini, ricevute fiscali, certificazione dei corrispettivi o degli obblighi di regolarizzazione di acquisto di mezzi tecnici per le telecomunicazioni.

Considerata l'emergenza epidemiologica e il periodo di chiusura che la maggior parte delle attività economiche ha dovuto affrontare, l'articolo 151, comma 1, D.L. 34/2020, ha disposto la proroga della sospensione dei termini al 31 gennaio 2021. Il beneficio della proroga decade, tuttavia, qualora il contribuente, dopo l'entrata in vigore della norma,

commetta anche solo una delle quattro distinte violazioni previste dall'articolo 12, commi 2 e 2-sexies, D.lgs. 471/1997.

Considerati i provvedimenti da notificare a decorrere dal 1° febbraio 2020, ci si chiede quindi se gli atti possano essere emessi entro il 31 dicembre (con decadenza dell'azione amministrativa entro il 31 gennaio 2021) oppure sia necessario rispettare l'ordinaria data di scadenza fissata al 31 gennaio 2021.

Premesso che l'articolo 151, D.L. 34/2020 ha introdotto una disciplina speciale relativa alla notifica e all'esecuzione dei provvedimenti di sospensione di cui all'articolo 12, D.lgs. 471/1997, prorogando il termine di sospensione al 31 gennaio 2021, si ritiene che per il calcolo della decadenza dell'azione amministrativa si debba tener conto del termine di tale sospensione, ovvero della data del 31 gennaio 2021. Ciò premesso e tenuto conto che l'articolo 12, comma 2-bis, D.lgs. 471/1997 prevede che "gli atti di sospensione devono essere notificati, a pena di decadenza, entro sei mesi da quando è stata contestata la quarta violazione", il computo del termine di decadenza deve avvenire escludendo il predetto periodo di sospensione dall'8 marzo 2020 al 31 gennaio 2021, prendendo forma a partire dal 1° febbraio 2021.

MISURE PER L'EDITORIA – CREDITO D'IMPOSTA INVESTIMENTI PUBBLICITARI

A seguito dell'emergenza epidemiologia da coronavirus, numerose realtà editoriali (tra cui giornali ed emittenti radiotelevisive) che svolgono una funzione informativa indispensabile, stanno vivendo un significativo aggravamento delle loro condizioni economico/patrimoniali.

Per contrastare la crisi degli investimenti pubblicitari (ben visti dalle realtà editoriali), il D.L. 18/2020 ha introdotto un regime straordinario di accesso al credito d'imposta già vigente, prevedendo la possibilità di accedere al beneficio nella misura unica del 30% del valore degli investimenti pubblicitari, con la possibilità di prenotare il credito nel periodo intercorrente tra il 1° e il 31 marzo 2020.

Con l'articolo 186, D.L. 34/2020, l'agevolazione già prevista nella misura del 30% è stata innalzata al 50% del valore degli investimenti effettuati e la possibilità di trasmissione telematica di accesso al credito è stata prorogata anche al periodo compreso fra il 1° e il 30 settembre 2020.

Ci si chiede quali siano i requisiti per accedere al credito d'imposta.

Premesso che il credito d'imposta segue le norme già previste dal Regolamento di cui al DPCM 90/2018 e che può essere concesso ai medesimi soggetti previsti dalla norma istitutiva dell'agevolazione, si evidenzia che:

- il credito è corrisposto nella misura del 50% del valore degli investimenti effettuati e, in ogni caso, nei limiti del regime "de minimis" previsto dai Regolamenti europei, nel rispetto dello stanziamento previsto per l'anno 2020 pari a 60 milioni;
- l'agevolazione è estesa anche agli investimenti sulle emittenti televisive e radiofoniche nazionali non partecipate dallo Stato;
- il credito d'imposta spetta in relazione agli investimenti effettuati, nulla considerando il sostenimento di analoghi investimenti nell'anno precedente quale requisito indispensabile per il riconoscimento del credito d'imposta "a regime", unitamente alla condizione del valore incrementale degli stessi investimenti;
- le comunicazioni telematiche di accesso al credito possono essere trasmesse entro il 30 settembre 2020.

L'Approfondimento – 3

La rivalutazione dei beni d'impresa

di Gianfranco Costa

PREMESSA

La Legge di Bilancio 2020, all'articolo 1, commi 696-703, della L. 160/2019, aveva riproposto con la modifica di aliquote la rivalutazione dei beni posseduti dall'impresa.

Ora, il DL 104/2020, conosciuto come "Decreto Agosto", all'articolo 110 propone una nuova versione della rivalutazione, introducendo le seguenti novelle:

- aliquota dell'imposta sostitutiva: 3%;
- possibilità di rivalutare singoli beni anziché l'intera categoria omogenea;
- i beni da rivalutare devono essere presenti nel bilancio dell'esercizio in corso al 31/12/2019;
- esercizio nel quale imputare la rivalutazione: quello in corso al 31/12/2020.

PROCEDURA FACOLTATIVA

Va preliminarmente evidenziato che la disciplina sulle rivalutazioni è facoltativa: non sussiste quindi l'obbligo di rivalutare i beni dell'impresa anche se gli stessi sono iscritti a bilancio per importi di molto inferiore a quello reale.

Inoltre è utile ricordare che al contribuente è data la possibilità di scegliere quali beni rivalutare. Si rammenta che la nuova rivalutazione non impone di dover rivalutare l'intera "categoria omogenea".

L'ulteriore elemento, come vedremo in seguito, è dato dalla possibilità di affrancare la riserva derivante dalla rivalutazione.

AMBITO SOGGETTIVO

I soggetti che possono utilizzare l'agevolazione della rivalutazione dei beni di impresa sono:

- le Srl, le S.p.A., le S.a.p.A., le società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;
- gli Enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

- gli Enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- le società, gli Enti e persone fisiche non residenti che esercitano attività commerciali nel territorio dello Stato attraverso stabili organizzazioni.

La rivalutazione è possibile indipendentemente dal tipo di contabilità adottata, ed è possibile anche per le imprese individuali e le società di persone.

Per quanto riguarda i soggetti titolati ad operare la rivalutazione, fra di loro vanno annoverati anche i titolari dei diritti reali di godimento, quali l'affittuario, l'usufruttuario e di titolare del diritto di superficie.

LE CONDIZIONI PER IL RICONOSCIMENTO FISCALE DELLA RIVALUTAZIONE

La norma stabilisce che i beni oggetto di rivalutazione devono risultare *“dal bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2019”*. I beni oggetto di rivalutazione devono, quindi, presenziare ininterrottamente dall'esercizio chiuso entro il 31/12/2017 i seguenti requisiti:

- il possesso continuato;
- la collocazione nell'attivo immobilizzato;
- il rapporto di controllo e di collegamento, per le partecipazioni.

Come già precisato dalla Circolare n. 57/E del 18/6/2001, i cespiti condotti in locazione finanziaria e riscattati nell'esercizio 2020 non possono formare oggetto di rivalutazione, in quanto non iscritti in bilancio, durante il periodo di locazione, tra le immobilizzazioni materiali nel bilancio chiuso entro il 31/12/2019.

AMBITO OGGETTIVO

I beni oggetto della rivalutazione sono:

- beni materiali e immateriali diversi da quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, sono quindi esclusi dalla rivalutazione i cosiddetti beni-merce;
- le partecipazioni in società controllate e collegate iscritte tra le immobilizzazioni.

I beni che possono essere oggetto di rivalutazione sono pertanto raggruppati in tre categorie distinte:

- beni materiali;
- beni immateriali;
- partecipazioni in società.

Beni materiali

Possono essere rivalutati i seguenti beni:

- gli immobili;
- gli impianti;
- i macchinari e i mobili.

Sono, invece, esclusi dalla rivalutazione quindi i beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa ("beni-merce").

Beni immateriali

Vi rientrano e quindi sono oggetto di rivalutazione:

- i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
- i diritti di concessione e i marchi di fabbrica.

Sono invece esclusi dall'agevolazione in quanto trattasi di immobilizzazioni immateriali (classe B.I. dell'attivo patrimoniale) non tutelati giuridicamente quali, le spese relative a più esercizi – voci B.I.1. e 2 (costi di impianto e ampliamento, costi di ricerca e sviluppo) e l'avviamento. Per tali beni non è prevista un'esclusione *ex lege* ma la loro natura di costi pluriennali, anziché di beni giuridicamente tutelati, fa propendere per l'impossibilità di una rivalutazione.

Partecipazioni

Trattasi di partecipazioni in società controllate o collegate iscritte nell'attivo dello Stato Patrimoniale quali immobilizzazioni finanziarie.

Il Decreto 14.02.1991, attuativo della Legge n. 408 del 1990, escludeva espressamente la possibilità di rivalutare *"i titoli di ogni specie diversi dalle azioni"* nonché *"le quote consortili e associative, le quote di associazione in partecipazione, le quote di partecipazione a fondi comuni di investimento e similari"*.

È da ritenere che le medesime preclusioni valgano anche con riferimento alla attuale disciplina, dato che le uniche partecipazioni rivalutabili sono quelle in società (controllate o collegate) e non anche quelle in altre entità.

Si dovranno fare delle valutazioni in presenza di partecipazioni esenti di cui all'articolo 87 del nuovo TUIR.

Beni non ammortizzabili

Possono essere rivalutati anche i beni oggettivamente non ammortizzabili quali, ad esempio, i terreni e i beni mobili non deperibili (ad esempio, gli oggetti d'arte). Il Decreto Agosto ha individuato un'unica aliquota per quantificare l'imposta sostitutiva dovuta sulla rivalutazione (in passato erano previste due distinte aliquote).

Beni di costo inferiore a euro 516,46

Risultano rivalutabili anche i beni ammortizzabili di costo unitario non superiore ad euro 516,46 sia nel caso in cui sia stato attuato il normale processo di ammortamento che in ipotesi di integrale deduzione nell'esercizio ai sensi dell'articolo 102, comma 5 del nuovo TUIR, sempreché risultino iscritti nel bilancio o nell'inventario (C.M. 10.04.1991, n. 9/9/388). Si ritiene, inoltre, che, se per effetto della rivalutazione il bene assume un valore inferiore a euro 516,46, il nuovo valore possa essere speso interamente nell'esercizio.

Beni utilizzati da terzi

Del pari, non risulta essere obbligatoriamente previsto l'utilizzo diretto dei beni da parte del soggetto che li intende rivalutare. Conseguentemente c'è la possibilità di incrementare il valore anche dei beni concessi in locazione o in comodato.

Beni gratuitamente devolvibili

Inoltre, sempre per l'assenza di preclusioni di legge relative alla destinazione dei beni, sono rivalutabili anche quelli gratuitamente devolvibili alla scadenza di una concessione. Tali beni, infatti, ancorché destinati a essere successivamente devoluti all'Ente concedente in forza di un atto di concessione, permangono comunque nel patrimonio del concessionario per tutta la durata della concessione e devono quindi essere iscritti nei relativi bilanci.

Beni totalmente ammortizzati

Un'ulteriore questione riguarda la possibilità di rivalutare i beni di costo originario totalmente ammortizzati. Si ritiene che a tale domanda possa essere data risposta positiva in analogia a quanto già chiarito dal Ministero in occasione della precedente rivalutazione. Fu, infatti, precisato che i beni strumentali possono essere rivalutati anche quando risultino completamente ammortizzati, sempre che risultino iscritti per memoria in

bilancio o nel rendiconto o, con riguardo ai soggetti non obbligati a tenuta della contabilità ordinaria, nelle prescritte scritture semplificate.

In relazione ai beni immateriali completamente ammortizzati, precisava ulteriormente il Ministero, considerato che per essi viene eseguito l'ammortamento "entro-conto o diretto" e, pertanto, non risultano più iscritti nella situazione patrimoniale, si precisa che la rivalutazione può essere eseguita a condizione che siano tuttora giuridicamente tutelati.

Va altresì osservato che l'attuale disciplina civilistica prevede l'effettuazione degli ammortamenti "entro-conto o diretti" anche per i beni materiali. Ne deriva la possibilità che anche tali beni, se completamente ammortizzati, non risultino iscritti nell'attivo patrimoniale. Gli stessi, però, devono comunque risultare dal bilancio e, nello specifico, in Nota Integrativa che costituisce parte integrante del bilancio. Secondo il Principio Contabile n. 16, infatti, i cespiti completamente azzerati, ma ancora funzionanti, devono essere esposti in Nota Integrativa con evidenziazione del costo originario e degli ammortamenti accumulati.

LA RIVALUTAZIONE NELL'IPOTESI DI AFFITTO O USUFRUTTO D'AZIENDA

Nell'ipotesi in cui non sia stata contrattualmente prevista la deroga alle disposizioni dell'articolo 2561 del Codice Civile, concernenti l'obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni ammortizzabili, gli ammortamenti vengono calcolati e dedotti dall'affittuario o usufruttuario e, pertanto sarà quest'ultimo che potrà effettuare la rivalutazione (C.M. n. 13/2001). Al termine dell'affitto o dell'usufrutto, l'azienda sarà trasferita al concedente, comprensiva dei beni rivalutati e della relativa riserva di rivalutazione, nell'ipotesi in cui quest'ultima non sia stata già utilizzata per copertura di perdite o distribuita.

L'imposta sostitutiva riferibile alla riserva trasferita al concedente costituirà per quest'ultimo credito d'imposta usufruibile in caso di distribuzione della stessa.

Nell'ipotesi in cui, invece, le parti, in deroga all'articolo 2561 del Codice Civile, si siano accordate prevedendo che il concedente continuerà a calcolare gli ammortamenti, la rivalutazione potrà essere effettuata solo da quest'ultimo.

LA RIVALUTAZIONE NELLE PROCEDURE CONCORSUALI

Già nelle precedenti rivalutazioni si era posto il problema dei soggetti interessati da procedure concorsuali o da liquidazione volontaria.

Si ritiene che rimangano validi i chiarimenti forniti da Assonime nella Circolare n. 13/2001.

Infatti, per quanto attiene i soggetti sottoposti alle procedure concorsuali dovrebbe vigere l'esclusione dalla disciplina della rivalutazione.

Al contrario i soggetti in liquidazione volontaria dovrebbero poter essere ammessi alla rivalutazione. Ciò che sarà da valutare è la convenienza. Infatti, è necessario che i beni non vengano ceduti prima del quarto anno successivo affinché la plusvalenza venga determinata tenendo conto dei nuovi valori attribuiti.

BENI ESCLUSI DALLA RIVALUTAZIONE

La norma stabilisce due elementi discriminati per poter fruire della rivalutazione:

- che i beni da rivalutare debbono essere presenti fra le immobilizzazioni nel bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2019;
- che tali beni non siano beni oggetto dell'attività.

Con la tabella sottostante si ritiene di riepilogare i beni che non possono essere considerati fra quelli rivalutabili:

BENI ESCLUSI DALLA RIVALUTAZIONE
Azioni o quote che, pur essendo relative a società controllate o collegate, non costituiscono immobilizzazioni
Azioni o quote di società che non siano controllate o collegate
Costi pluriennali (costi per studi e ricerche, spese pubblicitarie, spese di impianto e di ampliamento, spese di costituzione, ecc.)
Fabbricati che formano oggetto dell'attività di produzione o di scambio dell'impresa
Avviamento
Altri valori numerari (esempio: banche, cassa, ecc.)
Effetti cambiari
Crediti verso clienti
Magazzino

BILANCIO CUI IMPUTARE LA RIVALUTAZIONE

La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2019, può essere effettuata distintamente per ciascun bene e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa. Per i soggetti con esercizio solare, la rivalutazione va contabilizzata nell'esercizio 2020.

RIVALUTAZIONE E CATEGORIE OMOGENEE

Nelle precedenti rivalutazioni dei beni d'impresa e delle partecipazioni era previsto che essa dovesse avvenire per categoria omogenea di beni.

La rivalutazione introdotta dal Decreto Agosto consente di rivalutare i singoli beni e, per la sua validità, non è richiesto il coinvolgimento degli altri beni appartenenti alla categoria omogenea.

LE MODALITÀ DI RIVALUTAZIONE DEI BENI AMMORTIZZABILI

L'Amministrazione Finanziaria ha avuto già modo di trattare l'argomento relativo alle modalità di rivalutazioni contabili dei beni fermo restando che occorre comunque che siano rispettati i principi civilistici e di redazione del bilancio.

La rivalutazione dei beni ammortizzabili materiali e immateriali può essere effettuata rivalutando sia i costi storici, sia i fondi di ammortamento in misura tale da mantenere invariata la durata del processo di ammortamento e la misura dei coefficienti. La formula per identificare la percentuale di incremento da utilizzare per aggiornare il costo storico ed il fondo è la seguente:

$$\frac{(\text{residuo fiscale} + \text{rivalutazione})}{\text{residuo fiscale}} \times 100 = \% \text{ aggiornamento valori registro B.S.A.}$$

Esempio:

Costo storico	1.000
Fondo ammortamento	800
Coefficiente ammortamento	20%
Rivalutazione	400
$600/200 \times 100 =$	300%
Costo storico rivalutato	3.000
Fondo ammortamento rivalutato	2.400
Quota ammortamento	600

In questo modo la durata dell'ammortamento rimane invariata e si ammortizza nell'anno sia la quota residua storica, sia la rivalutazione. Le scritture contabili sono:

Automezzi	a	Riserva rivalutaz. ex L. n. 342/00	2.000
Riserva rivalutaz. ex L. n. 342/00	a	F.do amm.to automezzi	2.400
Riserva rivalutaz. ex L. n. 342/00	a	Erario per imposta sostit. rivalutaz.	48

Rivalutando soltanto i valori dell'attivo lordo; la scrittura contabile sarà:

Automezzi	a	Diversi	10.000
	a	Riserva rivalutaz. ex L. n. 342/00	8.800
	a	Erario per imposta sostit. rivalutaz.	1.200

In questo modo si ha un incremento della quota di ammortamento ed un allungamento dei tempi di ammortamento con conseguente aumento del valore fiscale residuo. Riducendo in tutto o in parte i fondi di ammortamento; la scrittura contabile quindi:

F.do amm.to automezzi	a	Diversi	10.000
	a	Riserva rivalutaz. ex L. n. 342/00	8.800
	a	Erario per imposta sostit. rivalutaz.	1.200

Ciò facendo, la quota di ammortamento rimane invariata, ma si allungano i tempi di ammortamento ed il valore fiscale residuo.

I criteri seguiti per la rivalutazione devono essere indicati nella Nota Integrativa del bilancio, mentre occorre evidenziare che come contropartita della rivalutazione deve essere iscritta una speciale riserva regolata dall'articolo 13 della Legge n. 342/2000.

LIMITE MASSIMO DI VALUTAZIONE

prescindere dalla modalità adottata, il valore attribuibile al bene per effetto della rivalutazione (al netto del fondo di ammortamento) non può comunque essere superiore al cosiddetto valore economico, da intendersi come valore di mercato (controvalore realizzabile dalla cessione a terzi del bene) o come valore interno d'uso (valore determinabile dall'utilizzo diretto del bene nell'ambito dell'area di business in cui opera l'impresa). Laddove l'impresa opti per la contemporanea rivalutazione, in misura proporzionale, del costo storico del bene e del relativo fondo di ammortamento, dovrà essere altresì tenuto in considerazione un ulteriore limite: il valore lordo del bene non può infatti essere superiore al valore di "sostituzione a nuovo" del bene che, come già

chiarito da Assonime, deve essere individuato nel costo di acquisto di un bene della medesima tipologia, ovvero nel valore attuale del bene stesso incrementato dei costi di ripristino della sua originaria funzionalità.

Con riferimento ai beni ammortizzabili, i valori iscritti in bilancio o in inventario per ogni singolo bene devono essere posti in correlazione con l'ammontare del relativo fondo di ammortamento, comprensivo della quota imputabile all'esercizio nel quale la rivalutazione stessa viene effettuata; in tal modo ai fini del rispetto del limite massimo rivalutabile va assunto il costo residuo del bene e non il valore iscritto in bilancio.

I CRITERI DA SEGUIRE PER LA RIVALUTAZIONE

Il valore dei beni non può essere rivalutato illimitatamente.

È infatti disposto che i valori iscritti in bilancio ed inventario a seguito della rivalutazione non possono in nessun caso superare i valori effettivamente attribuibili ai beni con riguardo:

- alla loro consistenza;
- alla capacità produttiva;
- all'effettiva possibilità economica di utilizzazione;
- ai valori correnti;
- alle quotazioni rilevate nei mercati italiani ed esteri.

Si può pertanto affermare che i valori di riferimento saranno diversi in relazione alle diverse tipologie di beni e cioè:

Beni ammortizzabili	Valore di mercato o, se superiore, valore economico aziendale
Beni non ammortizzabili diversi dalle partecipazioni	Valore di mercato
Partecipazioni quotate	Valori di Borsa
Partecipazioni non quotate	Valore effettivo del patrimonio netto della partecipata

Amministratori e sindaci devono menzionare e motivare nelle loro relazioni i criteri seguiti per la rivalutazione e attestare il rispetto dei limiti precedenti.

IL COSTO DELLA RIVALUTAZIONE

Il costo previsto dalla rivalutazione dei beni di impresa si determina applicando, sui maggiori valori iscritti a bilancio, una imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP nella misura del 3%.

Le imposte sostitutive dovute vanno versate in un massimo di 3 rate di pari importo di cui la prima con scadenza entro il termine previsto per il saldo delle imposte sui redditi. Le altre due rate scadranno sempre entro i termini per il versamento del saldo delle imposte dei due periodi successivi.

Gli importi dovuti possono essere compensati con eventuali crediti disponibili.

Relativamente al trattamento contabile e fiscale dell'imposta sostitutiva, oltre a prevederne l'indeducibilità ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, è previsto che l'imposta vada computata direttamente in diminuzione del saldo attivo di rivalutazione, per cui essa non transita dal Conto Economico.

L'AFFRANCAMENTO DEL SALDO DI RIVALUTAZIONE

È prevista anche la possibilità di affrancamento immediato del saldo scaturente dall'operazione di rivalutazione, con il pagamento di un'imposta sostitutiva pari al 10%. Tale imposta dovrà essere anch'essa obbligatoriamente versata in unica soluzione entro il termine per il pagamento del saldo delle imposte sui redditi.

LIQUIDAZIONE E ACCERTAMENTO

Relativamente alla liquidazione, accertamento, riscossione, sanzioni, ecc., relative all'imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione e per l'affrancamento della riserva di rivalutazione, si rendono applicabili le disposizioni concernenti le imposte sui redditi.

UTILIZZO DELLA RISERVA DI RIVALUTAZIONE

Si dovrà distinguere fra le riserve di rivalutazione affrancate e quelle non affrancate.

Riserve di rivalutazione affrancate

Nel caso si sia provveduto, limitatamente alla rivalutazione dei beni (e con esclusione di quella delle aree), all'affrancamento del saldo di rivalutazione con il pagamento dell'imposta sostitutiva del 10%, tali riserve divengono libere e distribuibili.

Riserve di rivalutazione non affrancate

La riserva di rivalutazione può essere ridotta solo con l'osservanza della procedura prevista dai commi 2 e 3 dell'articolo 2445 del Codice Civile (riduzione del capitale per esuberanza).

Può essere altresì utilizzata per coprire perdite di esercizio, ma in tal caso non si può dar luogo a distribuzione di utili se non è reintegrata o ridotta in misura corrispondente con delibera di assemblea straordinaria (senza applicazione dell'articolo 2445 del Codice Civile).

In caso di attribuzione ai soci (anche per riduzione del capitale a cui il saldo è stato imputato) le somme attribuite, aumentate dell'imposta sostitutiva corrispondente, concorrono a formare il reddito della società e dei soci in tale periodo. In tal caso alla società è attribuito un credito d'imposta IRPEF o IRES pari all'imposta sostitutiva pagata in precedenza.

EFFETTI FISCALI DELLA RIVALUTAZIONE

Il Legislatore ha previsto che gli effetti della rivalutazione dei beni d'impresa non sia immediato. Il differimento degli effetti della rivalutazione si esplica in due momenti diversi. Per la deduzione degli ammortamenti e per la partecipazione del nuovo valore alla formazione del plafond su cui calcolare l'ammontare delle manutenzioni e riparazioni deducibili viene sancito il riconosciuto a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale è stata eseguita. Pertanto, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, l'effetto fiscale decorrerà dall'esercizio 2021.

Diversamente, per la determinazione delle plusvalenze o delle minusvalenze in caso di cessione del bene rivalutato, il nuovo valore avrà effetto a partire dal quarto anno successivo alla rivalutazione e quindi, per i soggetti con esercizio solare, a partire dal 01.01.2024. Quindi, se la vendita avviene fino al 31/12/2023, le plusvalenze saranno determinate senza considerare la rivalutazione; diversamente, se la cessione avviene dal 1/1/2024 si terrà conto dei nuovi valori.

I VANTAGGI DELLA RIVALUTAZIONE

A fronte del pagamento di un'imposta sostitutiva, gli aspetti positivi da un punto di vista prettamente tributario derivanti dall'adesione alla rivalutazione dei beni di impresa sono:

- deduzione degli ammortamenti sui maggiori valori, anche se posticipati al periodo d'imposta successivo;

- aumento della quota di deducibilità delle manutenzioni ordinarie, con la medesima decorrenza di cui al punto precedente;
- riduzione della plusvalenza derivante da dismissione del bene rivalutato. Va rilevato su quest'ultimo punto che il nuovo regime di esenzione delle cessioni di partecipazioni qualificate delle società di capitali, introdotto con la riforma fiscale, ridurrà notevolmente i benefici derivanti dalla rivalutazione per cui su questo aspetto servirà fare molta attenzione sulla convenienza o meno di pagare l'imposta sostitutiva.

Esempio: la società Edilizia S.p.A. (impresa di costruzioni) decide di rivalutare, una gru acquistata con un leasing finanziario che ha un valore di mercato pari ad euro 45.000,00. Tale bene è stato oggetto di riscatto al termine del contratto di leasing per un importo di euro 1.500.

ESEMPIO DI RIVALUTAZIONE DI BENE CON IL VALORE MASSIMO RIVALUTABILE	
Valore della gru sul mercato	45.000
Iscritta a bilancio a seguito del riscatto	1.500
Coefficiente di ammortamento	20%
Valore netto contabile prima della rivalutazione	1.500
Fondo di ammortamento	300
Valore massimo di rivalutazione = (valore gru sul mercato – valore netto contabile prima della rivalutazione + quota di ammortamento)	43.800

LA SOCIETÀ DECIDE DI PROVVEDERE ALLA RIVALUTAZIONE DELLA GRU RISCATTATA DAL LEASING	
Costo rivalutato	47.000
Quota ammortamento	9.400
Fondo ammortamento rivalutato	9.400
Valore netto contabile rivalutato	37.600

CALCOLO DEI LIMITI PREVISTI PER LA RIVALUTAZIONE DEI BENI	
Quota maggiore di ammortamento stanziata in bilancio (43.800 x 20%)	8.760

CALCOLO DELLE IMPOSTE DOVUTE	
Imposta sostitutiva (43.800 x 3%)	1.314

REGISTRAZIONE CONTABILE DELLA RIVALUTAZIONE		
S.P. BII2 Attrezzatura industriale e commerciale	43.800	
S.P. AIII Riserve di rivalutazione ex articolo 13, L. n. 342/2000		39.486
S.P. D11 Debiti tributari		1.314

Va evidenziato che il saldo attivo di rivalutazione iscritto in una speciale riserva come rilevato nella scrittura contabile appena esposta, non può essere liberamente utilizzato dal contribuente; vengono infatti poste le limitazioni e regolamentazioni nel caso di riduzione della riserva costituita in precedenza ricordate.

Il saldo attivo potrà essere utilizzato a copertura di perdite, ma ciò comporterà l'impossibilità di distribuire utili prima che la riserva di rivalutazione non sia stata completamente reintegrata o ridotto con deliberazione dall'assemblea straordinaria.

MANUTENZIONI E RIPARAZIONI

Un ulteriore effetto fiscale della rivalutazione si ha con riguardo alle spese di manutenzione, ammodernamento e trasformazione non imputate ad incremento del costo dei beni, le quali, come noto, sono deducibili dal reddito d'impresa, ai sensi del comma 6 dell'articolo 102 del DPR 917/1986, nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal relativo registro. Alla rivalutazione dei beni ammortizzabili infatti consegue un incremento del plafond entro il quale è possibile portare in deduzione le suddette spese di manutenzione.

Per quanto riguarda la decorrenza dell'effetto del maggior valore va evidenziato che, nel rimandare gli effetti fiscali ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP a decorrere dall'esercizio successivo a quello di rivalutazione, di fatto ricomprende in tale rinvio anche gli effetti del maggior valore sul quale commisurare le spese di manutenzione deducibili nell'esercizio ai fini fiscali.

L'angolo Giuridico

Assemblee societarie in videoconferenza o audioconferenza

di avv. Oscar Ugo

Il cd. Decreto Cura Italia, recante *“Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19”* e, in particolare, l'art. 106 del medesimo, rubricato *“Norme in materia di svolgimento delle assemblee di società”*⁵, ai fini che qui interessano, prevede testualmente che:

- 1) in deroga a quanto previsto dagli articoli 2364, secondo comma⁶, e 2478-bis⁷, del codice civile o alle diverse disposizioni statutarie, l'assemblea ordinaria è convocata entro centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio;
- 2) con l'avviso di convocazione delle assemblee ordinarie o straordinarie le società per azioni, le società in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, e le società cooperative e le mutue assicuratrici possono prevedere, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie, l'espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza e l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione; le predette società possono altresì prevedere che l'assemblea si svolga, anche esclusivamente, mediante mezzi di telecomunicazione che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto, ai sensi e per gli effetti di cui agli articoli 2370, quarto comma⁸, 2479-bis, quarto comma⁹, e

⁵ Inoltre, la lettera q) dell'art. 1 del D.P.C.M. dell'8 marzo 2020 ha stabilito, nello svolgimento di riunioni, in tutti i casi possibili, l'adozione di modalità di collegamento da remoto.

⁶ La norma evidenziata prevede che *“l'assemblea ordinaria deve essere convocata almeno una volta l'anno, entro il termine stabilito dallo statuto e comunque non superiore a centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale. Lo statuto può prevedere un maggior termine, comunque non superiore a centottanta giorni, nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato ovvero quando lo richiedono particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società; in questi casi gli amministratori segnalano nella relazione prevista dall'articolo 2428 le ragioni della dilazione”*.

⁷ La disposizione in oggetto stabilisce che *“il bilancio deve essere redatto con l'osservanza delle disposizioni di cui alla sezione IX, del capo V del presente libro. Esso è presentato ai soci entro il termine stabilito dall'atto costitutivo e comunque non superiore a centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale, salva la possibilità di un maggior termine nei limiti ed alle condizioni previsti dal secondo comma dell'articolo 2364”*.

⁸ La norma evidenziata prevede che *“lo statuto può consentire l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione ovvero l'espressione del voto per corrispondenza o in via elettronica. Chi esprime il voto per corrispondenza o in via elettronica si considera intervenuto all'assemblea”*.

⁹ Secondo cui, come noto, *“l'assemblea è presieduta dalla persona indicata nell'atto costitutivo o, in mancanza, da quella designata dagli intervenuti. Il presidente dell'assemblea verifica la regolarità della*

- 2538, sesto comma¹⁰, codice civile senza in ogni caso la necessità che si trovino nel medesimo luogo, ove previsti, il presidente, il segretario o il notaio;
- 3) le società a responsabilità limitata possono, inoltre, consentire, anche in deroga a quanto previsto dall'articolo 2479, quarto comma¹¹, del codice civile e alle diverse disposizioni statutarie, che l'espressione del voto avvenga mediante consultazione scritta o per consenso espresso per iscritto.

Premesso il richiamo alle modifiche introdotte dal cd. Decreto Cura Italia sulle disposizioni ad oggi vigenti, deve rammentarsi che nonostante la cd. Riforma del diritto societario del 2003 abbia previsto lo svolgimento delle assemblee sociali mediante mezzi di telecomunicazione¹², ad oggi alcuni statuti societari contengono la previsione che le modalità telematiche siano subordinate alla presenza del presidente della riunione e del segretario che cura la verbalizzazione nel luogo in cui l'adunanza è convocata¹³.

Sul punto, con la massima n. 187 dell'11 marzo 2020 è intervenuto il Consiglio notarile di Milano – Commissione società, secondo cui l'intervento in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione, ove consentito dallo statuto o comunque ammesso dalla disciplina vigente¹⁴, può riguardare la totalità dei partecipanti alla riunione, e, quindi, anche il presidente.

Quanto al fatto che la massima in questione subordinerebbe la legittimità dell'adunanza in modalità completamente telematiche al fatto che il segretario verbalizzante (o il notaio) si trovi nel luogo indicato nell'avviso di convocazione, convince l'opinione di chi evidenzia che qualora *“l'interesse del partecipante fisico riceva piena soddisfazione (e cioè egli possa accedere fisicamente e partecipare in tempo reale, senza alcuna deminutio), non può francamente essere che, il fatto della convocazione in*

costituzione, accerta l'identità e la legittimazione dei presenti, regola il suo svolgimento ed accerta i risultati delle votazioni; degli esiti di tali accertamenti deve essere dato conto nel verbale”.

¹⁰ La disposizione in oggetto dispone che *“l'atto costitutivo può prevedere che il voto venga espresso per corrispondenza, ovvero mediante altri mezzi di telecomunicazione. In tal caso l'avviso di convocazione deve contenere per esteso la deliberazione proposta. Se sono poste in votazione proposte diverse da quelle indicate nell'avviso di convocazione, i voti espressi per corrispondenza non si computano ai fini della regolare costituzione dell'assemblea”.*

¹¹ La norma statuisce infatti che *“qualora nell'atto costitutivo non vi sia la previsione di cui al terzo comma e comunque con riferimento alle materie indicate nei numeri 4) e 5) del secondo comma del presente articolo nonché nel caso previsto dal quarto comma dell'articolo 2482-bis oppure quando lo richiedono uno o più amministratori o un numero di soci che rappresentano almeno un terzo del capitale sociale, le decisioni dei soci debbono essere adottate mediante deliberazione assembleare ai sensi dell'articolo 2479-bis”.*

¹² Il riferimento è al quarto comma dell'art. 2370 c.c.

¹⁴ Il richiamo è, evidentemente, al D.C.P.M. dell'8 marzo 2020, come evidenziato da A. BUSANI, *Società, così l'audio-videoconferenza per le assemblee e le riunioni del Cda*, in *Il Sole 24 Ore*, 6 marzo 2020.

un certo luogo, costringa anche il segretario verbalizzante, dato che egli può benissimo percepire egualmente gli eventi assembleari (e dato che la Massima in commento dà per scontato che lo stesso presidente dell'adunanza possa presiedere da remoto)¹⁵.

Le clausole statutarie che prevedono nel luogo di convocazione o, comunque, nel medesimo luogo, la presenza del presidente e del segretario, secondo il Consiglio notarile di Milano, devono, di regola, ritenersi funzionali soltanto alla formazione contestuale del verbale dell'assemblea, sottoscritto sia dal presidente che dal segretario: conseguentemente, non è impedito lo svolgimento della riunione mediante la partecipazione esclusivamente telematica, e il verbale assembleare potrà essere successivamente redatto e sottoscritto dal presidente e dal segretario¹⁶.

Per completezza, si aggiunge che la Commissione Società del Comitato Notarile del Triveneto, con la Massima n. H.B.39 del 9/2017, aveva stabilito, con riferimento alle S.p.A. "chiuse", che, anche in assenza di una specifica previsione statutaria, deve in ogni caso ritenersi possibile l'intervento in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione, qualora siano rispettati i principi del metodo collegiale e la parità di trattamento dei soci.

Inoltre, si evidenzia che il mezzo di telecomunicazione impiegato per lo svolgimento telematico dell'assemblea deve essere in grado di riprodurre una situazione corrispondente a quella che si avrebbe con la "normale" presenza fisica dei partecipanti nel medesimo luogo, permettendo al presidente dell'assemblea di (i) accertare l'identità e la legittimazione degli intervenuti, (ii) regolare lo svolgimento dell'adunanza e (iii) constatare e proclamare i risultati della votazione.

Nondimeno, gli intervenuti devono essere messi nella condizione di partecipare alla discussione ed alla votazione, mentre il soggetto verbalizzante deve poter percepire adeguatamente gli eventi assembleari oggetto di verbalizzazione.

¹⁵ A. BUSANI, *Il luogo di convocazione. Tutti partecipanti «da remoto», anche segretario e notaio*, in *Il Sole 24 Ore*, 16 marzo 2020.

¹⁶ O, in alternativa, dal solo notaio in caso di verbale in forma pubblica nei casi previsti dalla legge.

Le prossime scadenze



30 settembre 2020

MODELLO REDDITI 2020

Termine entro il quale i soggetti non titolari di partita IVA che hanno scelto di rateizzare le imposte derivanti dalla dichiarazione devono effettuare i relativi versamenti

MODELLO 730

Termine di presentazione del modello 730 precompilato e termine di trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate delle dichiarazioni presentate dal contribuente dal 1 al 30.09

IVA – ENTI NON COMMERCIALI

Termine di presentazione della dichiarazione relativa agli acquisti intracomunitari registrati nel mese precedente e del versamento delle relative imposte.

RIMBORSO IVA ESTERA

Termine di presentazione della richiesta di rimborso dell'IVA aggiunto di altro Stato Europeo assolta sugli acquisti

FATTURE ELETTRONICHE

Termine di adesione al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche (Prov. Ag. Entr. 4.5.2020)

GRUPPO IVA - COSTITUZIONE

Termine di presentazione del modello per la costituzione del gruppo IVA (modello AGI/1), con efficacia dal 1.1.2021 (Prov. Ag. Entr. 19.9.2018)

CONTRATTI DI LOCAZIONE - IMPOSTA DI REGISTRO

Termine ultimo per versare l'imposta di registro sui nuovi

contratti di locazione di immobili, con decorrenza 1° del mese, e di quella inerente ai rinnovi ed alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca

RIVALUTAZIONE TERRENI E PARTECIPAZIONI

Termine di versamento della 1° o unica rata dell'imposta sostitutiva dovuta in relazione alla rideterminazione del valore dei terreni e delle partecipazioni posseduti al 1.7.2020 (art. 137 D.L. 34/2020)

CARTELLE DI PAGAMENTO

Termine di pagamento scadenti nel periodo dal 8.3 al 31.8 derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione nonché dagli avvisi di accertamento sospesi a seguito dell'emergenza Coronavirus

1 ottobre 2020

INPS – PIN

Dal 1.10.2020 l'Inps non rilascerà più il PIN come credenziali di accesso ai servizi dell'istituto. Il Pin sarà sostituito da SPID (comunicato Inps del 6.8.2020)

10 ottobre 2020

MODELLO 730

Il contribuente comunica al sostituto d'imposta di non voler effettuare il 2° unico acconto dell'Irpef o di volerlo effettuare in misura inferiore rispetto a quello indicato nel modello 730-3

LAVORATORI DOMESTICI

Termine di versamento dei contributi previdenziali/assistenziali a cadenza trimestrale relativi ai lavoratori domestici
