

**R** review



# TeamSystem Review

| n. 278

# Perché rendere cartaceo ciò che nasce digitale?

Da oggi c'è **TeamSystem Digital Sign**, la soluzione per firmare elettronicamente i documenti, in piena conformità con le norme eIDAS e in completa sicurezza (Banking Security Level).

Gestisce la **firma qualificata** per documenti come bilanci e contratti e la **firma avanzata** per le dichiarazioni. È prevista inoltre la **firma automatica** qualificata per sottoscrivere documenti come il LUL e la **firma grafometrica**.

TeamSystem Digital Sign è integrata con TeamSystem Studio per l'invio in sottoscrizione dei documenti elaborati dal gestionale di Studio.

Per maggiori informazioni:

**[www.teamsystem.com/digital-sign](http://www.teamsystem.com/digital-sign)**

## Schede operative

Omessi versamenti periodici: gli effetti sui quadri del modello di dichiarazione Iva 2020	<b>2</b>
La detrazione per interventi di riqualificazione energetica. Il via libera della Cassazione per gli immobili bene merce	<b>10</b>
Le informative da inserire a bilancio quali esimenti dei reati tributari	<b>16</b>
<i>Fringe benefits</i> per auto aziendali: le novità dal 2020	<b>21</b>

## Scadenzario

Scadenze del mese di marzo	<b>25</b>
----------------------------	-----------

## Omessi versamenti periodici: gli effetti sui quadri del modello di dichiarazione Iva 2020

**T**ra le novità che presenta quest'anno la dichiarazione annuale Iva 2020 relativa al periodo d'imposta 2019, quella che ha determinato il maggiore impatto nella struttura del modello dichiarativo è certamente legata alla questione degli omessi versamenti derivanti dalle liquidazioni Iva periodiche, e alle conseguenze che gli eventuali tardivi versamenti producono sulla determinazione del credito risultante dalla dichiarazione medesima.

### Le novità del modello

In particolare, gli interventi sul modello dichiarativo legati alla descritta tematica sono sostanzialmente 4:

1. l'introduzione di un nuovo quadro VP che nella sostanza ripropone il contenuto nell'omonima comunicazione trimestrale dei dati risultanti dalle liquidazioni periodiche (la cosiddetta Lipe);
2. l'implementazione nel quadro VL di 2 nuove caselle (la 4 e la 5) all'interno del rigo VL30 riservato all'ammontare di Iva periodica dovuta e versata in relazione all'anno 2019 e fino al termine di presentazione della medesima dichiarazione annuale;
3. l'introduzione di un nuovo quadro VQ destinato alla determinazione del credito Iva maturato per effetto di versamenti che le istruzioni definiscono "non spontanei";
4. l'inserimento nel quadro VL di un nuovo rigo VL12, strettamente collegato alle risultanze del nuovo quadro VQ e derivante da versamenti periodici omessi relativi agli anni precedenti.

Come vedremo dall'esempio formulato nel prosieguo del contributo, la compilazione dei quadri citati si presenta già da quest'anno piuttosto articolata anche se, come si dice in gergo, "il bello deve ancora venire". Questo perché, in particolar modo il nuovo quadro VQ si presenta come un prospetto a formazione progressiva nel quale verranno fatti confluire i versamenti relativi agli anni precedenti eseguiti nel corso del periodo d'imposta oggetto di dichiarazione ma suddivisi per anno di formazione. Ciò accade quando il "recupero" degli omessi versamenti Iva periodici avviene in forma dilazionata su un arco temporale di più anni (situazione che si verifica in occasione delle possibili rateazioni che permette l'Agenzia delle entrate a seguito dell'inoltro al contribuente di un avviso di liquidazione ex articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972, piuttosto che di una rateazione concessa dall'Agenzia delle entrate-Riscossione a fronte della notifica al contribuente di una successiva iscrizione a ruolo).

### Il nuovo quadro VP

Con una modifica apportata al primo comma dell'articolo 21-bis, D.L. 78/2010 a opera dell'articolo 12-quater, D.L. 34/2019 convertito nella L. 58/2019 (c.d. Decreto Crescita) è stata introdotta la possibilità di non presentare la comunicazione trimestrale degli esiti delle liquidazioni periodiche (la cosiddetta Lipe) relativa al quarto trimestre (già con riferimento, quindi, al 4° trimestre dell'anno 2019), laddove la dichiarazione Iva annuale contenente i medesimi dati venga trasmessa entro il mese di febbraio dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta. In pratica, quindi, la Lipe relativa al IV trimestre 2019 potrà non essere presentata autonomamente laddove si proceda alla trasmissione della dichiarazione annuale Iva 2020, relativa al periodo d'imposta 2019, tassativamente entro la data del 29 febbraio 2020 (in luogo dell'ordinario e più ampio termine di presentazione fissato al 30 aprile 2020).

# Schede operative

Allo scopo di consentire quanto in precedenza descritto, viene inserito nel modello di dichiarazione Iva annuale il nuovo quadro VP che riproduce sostanzialmente i contenuti del modello Lipe e che, come detto, non potrà essere compilato qualora la dichiarazione sia presentata successivamente al 29 febbraio 2020. Si ritiene, al contrario, che il quadro VP del modello di dichiarazione annuale debba essere presentato anche successivamente al 29 febbraio laddove si ravvisi la necessità di procedere alla correzione di un quadro VP precedentemente compilato nei termini previsti (è il caso, ad esempio, di una correttiva nei termini da presentare dopo il 29 febbraio 2020 ma entro il 30 aprile 2020 o, successivamente, di una dichiarazione integrativa).

Nelle istruzioni alla compilazione del modello viene precisato che, in linea generale, le modalità di compilazione del nuovo quadro VP fanno rinvio alle istruzioni per la compilazione della Lipe, a eccezione però della compilazione dei campi 4 e 5 del rigo VP1, in relazione ai quali viene precisato che:

- la casella del campo 4 deve essere barrata se i dati indicati nel quadro si riferiscono alla liquidazione dell'Iva di gruppo di cui all'articolo 73, D.P.R. 633/1972;
- il campo 5 deve essere compilato esclusivamente nei casi di operazioni straordinarie ovvero trasformazioni sostanziali soggettive avvenute nel corso dell'anno indicando la partita Iva del soggetto trasformato (società incorporata, scissa, soggetto conferente o cedente l'azienda, etc.) nel modulo (o nei moduli) utilizzato per indicare i dati relativi all'attività da quest'ultimo svolta.

Inoltre, trattandosi dei dati relativi al quarto trimestre, il quadro VP del modello dichiarativo annuale non prevede, rispetto al modello Lipe, il rigo VP12 "interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali" in quanto lo stesso, riferito ai trimestrali per opzione, non va evidenziato con riferimento ai dati dell'ultimo trimestre dell'anno. L'ultima considerazione è legata alla periodicità delle liquidazioni del contribuente: nel caso di contribuente mensile, infatti, così come la Lipe deve essere compilata con distinti moduli in relazione a ciascun mese, anche nel modello di dichiarazione annuale dovranno essere compilati distinti moduli VP per i mesi di ottobre, novembre e dicembre 2019. A tal proposito le istruzioni alla compilazione del nuovo quadro VP precisano che la compilazione di più moduli non modifica il numero di moduli di cui si compone la dichiarazione che vanno indicati nel frontespizio.

## Excursus dichiarativo degli omessi versamenti Iva periodici

Vediamo di analizzare il tema delle conseguenze che gli omessi versamenti Iva periodici possono produrre sulla misura del credito Iva determinato in sede di dichiarazione annuale e come lo stesso è stato affrontato dall'Amministrazione finanziaria. Si tratta di un'analisi necessaria per ben comprendere l'intricata logica con la quale è stato costruito il modello Iva di quest'anno.

Tutto è partito dalla dichiarazione annuale Iva 2018 relativo all'anno 2017, anno nel quale è stato introdotto l'adempimento della Lipe, alla quale viene assegnata proprio la funzione di intercettare, con più rapidità rispetto al passato, le situazioni di evasione da riscossione. A fronte del mancato riscontro tra l'importo evidenziato nella Lipe e quanto emerge dai modelli di pagamento F24 l'Agenzia delle entrate, infatti, dopo un primo veloce avviso di riscontro dell'anomalia, procede a trasmettere al contribuente a stretto giro l'avviso di liquidazione ai sensi dell'articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972, inibendo il possibile ricorso del contribuente allo strumento del ravvedimento operoso. Proprio in ragione di tale novità viene inserito nel modello dichiarativo annuale Iva 2018 relativo all'anno 2017 un nuovo rigo VL30, dalle cui modalità compilative si evidenzia che nel caso in cui il contribuente non abbia provveduto ad alcun versamento in relazione agli importi a debito emergenti dalle diverse liquidazioni periodiche, comunque nel campo 1 si doveva l'importo dovuto ancorché non versato, con conseguente evidenza nel successivo rigo VL32 "Iva a debito" di un importo pari a zero, coerentemente con la situazione di omesso versamento, intercettato dalle Lipe.

### I rigi del modello di dichiarazione annuale Iva 2018 (anno 2017)

VL30 Ammontare IVA periodica	
IVA periodica dovuta	IVA periodica versata
2	3
10.000 ,00	5.000 ,00

Maggiore tra casella 2 e casella 3 → 10.000 ,00

# Schede operative

Fino a qui tutto bene, senonché, una siffatta modalità compilativa che tiene conto della sola Iva dovuta, nel caso di importo di Iva a credito da evidenziare nel successivo rigo VL33 avrebbe determinato, in applicazione delle regole compilative riguardanti tale ultimo rigo, un effetto distorsivo del credito determinando quindi una mancata emersione del credito Iva effettivamente utilizzabile (secondo l'Agenzia delle entrate, infatti, il credito Iva utilizzabile deve necessariamente essere determinato tenendo conto dei versamenti effettivamente eseguiti). A questo problema (quello della mancata emersione del credito effettivamente utilizzabile) cercano di porre rimedio le istruzioni alla compilazione del successivo modello dichiarativo Iva 2019 relativo all'anno 2018 le quali, in corrispondenza del successivo rigo VL33, che accoglie l'importo complessivo risultante a credito del contribuente, precisano che nel calcolare la differenza tra importi a credito e importi a debito, non va considerato il totale indicato nel campo 1 del modello VL30, bensì quello indicato nel campo 3 dello stesso rigo VL30 (ovvero l'Iva periodica versata). E ciò al fine di tenere conto, nel calcolo del credito emergente dalla dichiarazione, esclusivamente dei versamenti effettuati. Se poi da tale calcolo emerge un importo negativo il rigo VL33 non andava compilato.

Vediamo, pertanto, con un esempio, come tra gli anni dichiarativi 2017 e il 2018 si sono modificate le regole di esposizione del credito Iva in presenza di omessi versamenti.

## ESEMPIO

Un contribuente presenta per l'anno 2018 la seguente situazione:

- imposta dovuta: 5.000 euro (rigo VL3);
- Iva periodica dovuta: 13.000 euro (VL30 campo 2);
- Iva periodica versata: 9.000 euro (VL30 campo 3) in quanto non si è provveduto a versare le mensilità di agosto, settembre e ottobre 2018;
- saldo della liquidazione del mese di dicembre: credito per 8.000 euro.

## Il quadro VL della dichiarazione Iva 2018 per il 2017

QUADRO VL		DEBITI	CREDITI
LIVIDAZIONE DELL'IMPOSTA ANNUALE	<b>VL1 IVA a debito</b> (somma dei rigi VE26 e VJ19)	,00	
	<b>VL2 IVA detraibile</b> (da rigo VF71)		,00
Sez. 1 - Determinazione dell'IVA dovuta o a credito per il periodo d'imposta	<b>VL3 IMPOSTA DOVUTA</b> (VL1 - VL2) ovvero	5.000 ,00	
	<b>VL4 IMPOSTA A CREDITO</b> (VL2 - VL1)		,00
<b>VL30</b> Ammontare IVA periodica			13.000 ,00
	IVA periodica dovuta <sup>2</sup> 13.000 ,00	IVA periodica versata <sup>3</sup> 9.000 ,00	
<b>VL31</b> Ammontare dei debiti trasferiti (*)			,00
<b>VL32</b> IVA A DEBITO [(VL3 + rigi da VL20 a VL23) - (VL4 + VL11, campo 1 + rigi da VL24 a VL31)] ovvero		,00	
<b>VL33</b> IVA A CREDITO [(VL4 + VL11, campo 1 + rigi da VL24 a VL31) - (VL3 + rigi da VL20 a VL23)]			8.000 ,00
<b>VL34</b> Crediti d'imposta utilizzati in sede di dichiarazione annuale			,00
<b>VL35</b> Crediti ricevuti da società di gestione del risparmio utilizzati in sede di dichiarazione annuale			,00

Ai fini della determinazione del credito risultante dalla dichiarazione relativa al 2017, quindi, assumeva rilevanza l'importo risultante dal campo 1 del rigo VL30 (ossia il maggiore tra l'importo indicato nel campo 2 e l'importo indicato nel campo 3) e, quindi, gli omessi versamenti non influivano sulla determinazione del saldo della dichiarazione.

Con le regole di compilazione del successivo modello dichiarativo Iva 2019 per l'anno 2018 (confermate anche nel modello di quest'anno), il calcolo del credito risultante dalla dichiarazione Iva 2019 per il 2018 andava eseguito tenendo conto dell'importo effettivamente versato nell'ambito delle liquidazioni (campo 3 del rigo VL30) con la conseguenza che il saldo è ridotto degli omessi versamenti periodici (nell'esempio pari a 4.000 euro).

## Il quadro VL della dichiarazione Iva 2019 per il 2018

<b>VL30</b> Ammontare IVA periodica				1	13.000,00
	IVA periodica dovuta	IVA periodica versata			
	2	3			
	13.000,00	9.000,00			
<b>VL31</b> Ammontare dei debiti trasferiti (*)					,00
<b>VL32</b> IVA A DEBITO					,00
ovvero					
<b>VL33</b> IVA A CREDITO					4.000,00

Occorre infine notare che, laddove l'importo derivante dalla differenza tra l'imposta dovuta (VL3) e l'Iva periodica versata (VL30, campo 3) fosse risultato negativo, e cioè se i versamenti periodici fossero inferiori a 5.000, il rigo VL33 non doveva essere compilato.

Riepilogando quindi, nel rigo VL33 (Iva a credito):

- si consideravano i versamenti effettuati (campo 3 del rigo VL30) e non campo 1;
- se dal calcolo emergeva un importo negativo il rigo VL33 non andava compilato.

Dalla modalità di compilazione del rigo VL33 introdotta lo scorso anno ne è pertanto discesa una evidente penalizzazione per il contribuente che comunque intendesse recuperare i mancati versamenti periodici, poiché fino a quando ciò non accade il modello di dichiarazione annuale non evidenzierà alcun credito o comunque lo evidenzierà in misura inferiore a quello emergente dalle scritture contabili, impedendone l'effettiva compensazione a partire dalla presentazione del modello di dichiarazione annuale.

Nel caso poi di mancati versamenti recuperati successivamente alla presentazione del modello dichiarativo annuale il contribuente, al fine di far emergere il credito, avrebbe dovuto (o almeno così si pensava) fare necessariamente ricorso alla presentazione di una dichiarazione Iva integrativa nella quale inserire i successivi versamenti.

Nello scorso autunno, a dare indicazioni sulla corretta procedura da applicare è intervenuta l'Agenzia delle entrate con la risposta a interpello n. 449/2019 che, seppur riferita alla procedura della liquidazione Iva di gruppo, contiene precisazioni applicabili alla generalità dei soggetti Iva. Nel documento di prassi, dopo aver premesso che ai fini della determinazione del credito Iva annuale non si deve tenere conto dell'Iva dovuta ma solo dell'Iva periodica versata inclusa quella risultante dagli avvisi di liquidazione ex articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972, l'Agenzia delle entrate precisa che in quest'ultimo caso:

- i versamenti rateali andranno indicati per la quota parte dell'imposta corrisposta fino alla data di presentazione della dichiarazione Iva annuale e comunque non oltre il termine di presentazione ordinario di presentazione della stessa (per l'anno 2019 il 30 aprile 2020);
- il pagamento delle rate successive, nel corso degli anni corrispondenti al piano di rateazione, comporterà l'emersione di un credito Iva da indicare in un apposito campo della dichiarazione annuale di ciascun anno di riferimento.

Nella sostanza, nell'ipotesi di rateazione degli esiti del controllo automatizzato derivanti dal mancato versamento dell'Iva periodica, il credito Iva da versamenti omessi si costituisce nel momento e nella misura in cui vengono eseguiti i pagamenti, anche se a distanza di anni. Nessuna possibilità quindi di anticipare l'emersione del credito corrispondente ai versamenti rateali eseguiti nel corso dell'anno attraverso la presentazione di dichiarazione Iva annuali integrative del modello Iva precedente.

Rimaneva il dubbio di come conciliare in dichiarazione versamenti Iva relativi a periodi d'imposta precedenti: a tal fine è stato creato il quadro VQ.

## Il nuovo quadro VQ

Il campo nel quale emergerà il credito maturato per effetto dei tardivi versamenti relativi al periodo d'imposta 2018 è quindi il campo 7 del rigo VQ1 del nuovo quadro VQ inserito nell'attuale modello di dichiarazione Iva annuale. Tale quadro VQ, la cui introduzione è stata come detto "anticipata" dalla stessa Agenzia delle entrate con la risposta al citato interpello, si articola in 10 caselle e consente la

determinazione del credito maturato a seguito di versamenti di Iva periodica definiti "non spontanei". Prima di iniziare il commento a un esempio di compilazione del predetto quadro forniamo qualche indicazione preliminare che proviene dalle istruzioni alla compilazione del quadro. Le stesse, infatti, precisano che:

- per l'anno 2019, in quanto primo anno di compilazione del quadro, la colonna 4 del rigo VQ1 (Iva periodica versata a seguito di comunicazioni in anni precedenti) non deve essere compilata; ciò in quanto la stessa fa riferimento all'Iva periodica risultante da avvisi di liquidazione ex articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972 e cartelle di pagamento versata fino alla data di presentazione della dichiarazione annuale Iva relativa all'anno precedente cioè fino al 30 aprile 2019. Il suo importo - negli anni a venire - sarà dato dalla somma delle colonne 4,5 e 6 del quadro VQ dell'anno precedente;
- qualora l'anno indicato in colonna 1 sia il 2019 (e cioè quello oggetto della presente dichiarazione), le colonne 5 (Iva periodica versata a seguito di comunicazione d'irregolarità), 6 (Iva periodica versata a seguito di cartella di pagamento) e 7 (credito maturato) non devono essere compilate. Questo in quanto per l'anno corrente gli importi omessi "recuperati" entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale trovano collocazione delle nuove caselle 4 e 5 introdotte direttamente nel rigo VL30 della presente dichiarazione Iva 2020.

Le istruzioni alla compilazione del quadro VQ, infine, evidenziano che la compilazione di più moduli a causa della presenza di più quadri VQ non modifica il numero di moduli di cui si compone la dichiarazione da indicare sul frontespizio.

Vediamo ora l'esempio.

## ESEMPIO - Compilazione del quadro VQ

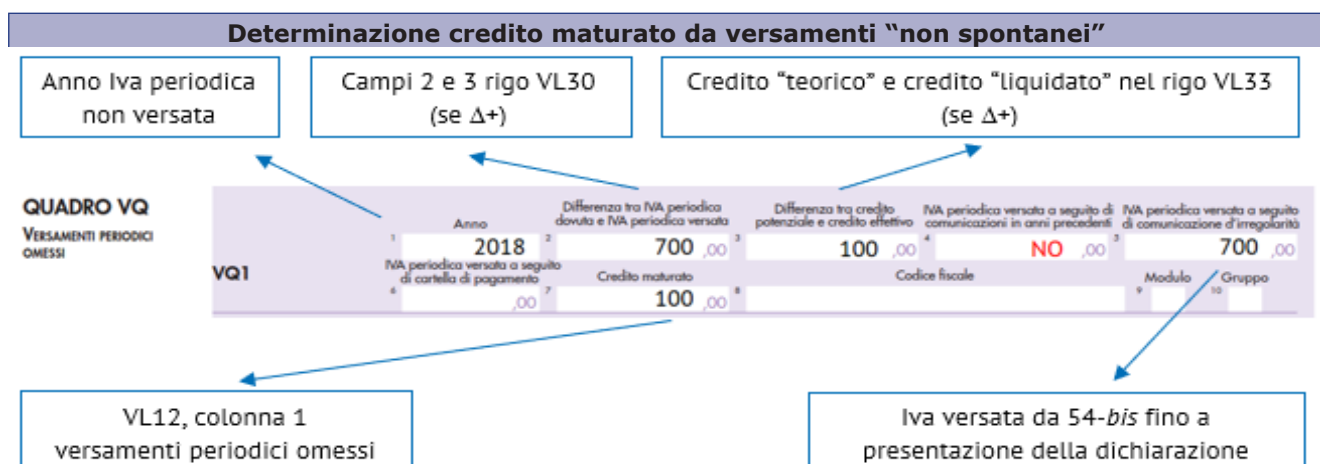
Ipotizziamo il caso di chi nella precedente dichiarazione Iva 2019 per l'anno 2018 abbia determinato nel rigo VL3 un'Iva dovuta di 600 (differenza tra Iva a debito di 1.500 e Iva a credito di 900) e che non ha effettuato versamenti periodici per 700.

In questo caso le modalità di compilazione del rigo VL30 hanno portato a indicare in colonna 1 l'importo di 700 (maggiore tra colonna 2 e 3) e un importo pari a zero (e non di 100) nel successivo rigo VL33. Ciò in quanto, nella compilazione di questo rigo vanno considerati come detto solo i versamenti realmente effettuati.

Il credito scaturente dalla dichiarazione annuale pari a 100 non poteva quindi essere utilizzato.

In relazione all'Iva periodica dovuta e non versata di 700 per l'anno 2018 (mesi di luglio agosto e settembre 2018) il contribuente ha ricevuto nel 2019 un avviso di liquidazione ex articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972 contenente imposta pari a 700 euro, importo che unitamente alle sanzioni ha interamente versato nel mese di ottobre 2019.

Ci troviamo quindi nella situazione, impedita lo scorso anno dalle modalità compilative del modello di dichiarazione Iva 2019, per cui occorre far "emergere" il credito di 100 ai fini del suo possibile utilizzo in compensazione.





# Schede operative

Come si può vedere dalla rappresentazione grafica sopra evidenziata:

- in colonna 1 viene indicato l'anno in relazione al quale si è determinato il credito (2018);
- in colonna 2 la differenza positiva tra Iva dovuta e Iva versata sempre relativa al 2018 (700);
- in colonna 3 la differenza tra il credito "potenziale" che si sarebbe determinato in presenza di versamenti regolari entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva2019 per il 2018 (100) e il credito effettivamente liquidato nel rigo VL33 (zero);
- in colonna 5 l'Iva periodica risultante dagli avvisi di liquidazione ex articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972 versati successivamente alla presentazione del modello dichiarazione Iva 2019 anno 2018 e prima della presentazione del presente modello di dichiarazione annuale (700);
- in colonna 7, finalmente, il credito maturato (100) dato dalla differenza tra la somma degli importi di colonna 5 e 6 (700 + zero) e il maggior valore delle colonne 2,3 e 4 (700, 100 e a zero).

Quest'ultimo importo potrà poi essere riportato nel quadro VL al nuovo rigo VL12 per concorrere finalmente alla determinazione del credito Iva utilizzabile.

Avendo assunto nell'esempio l'ipotesi di integrale versamento dell'Iva omessa in occasione del ricevimento dell'avvisi di liquidazione ex articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972 ovviamente la compilazione di questo rigo si esaurisce qui.

Nel caso di rateizzazione del predetto avviso di liquidazione, ad esempio, in 20 rate trimestrali (5 anni), invece, questo rigo dovrà essere riportato anche nelle dichiarazioni annuali successive al fine di evidenziare i versamenti effettuati in ciascun anno e l'ammontare del credito che viene a sbloccarsi ogni anno a seguito di tali versamenti. Ipotizzando un soggetto che in modo cronico omette il versamento dell'Iva periodica affidandosi alle rateazioni dei successivi avvisi di liquidazione (o delle successive cartelle esattoriali) questo quadro VQ si implementerà, nell'anno di riferimento della dichiarazione annuale, di tanti rigi riferiti ai diversi anni per i quali si recuperano i versamenti omessi.

## Le modifiche al quadro VL

Una volta che si è provveduto alla compilazione del quadro VQ, l'importo che emerge dal rigo VQ1 colonna 7, corrispondente al credito maturato a seguito di versamenti di Iva periodica non spontanei, viene "trasferito" nel quadro VL e più precisamente nel rigo VL12 di nuova istituzione, per concorrere alla determinazione del credito definitivo da esporre nel successivo rigo VL33.

<b>VL12</b> Versamenti periodici omessi	Riporto da rigo VQ1, colonna 7	1	,00
		Gruppo IVA (*) 2	,00

Anche nel rigo VL30 del modello di dichiarazione Iva 2020 relativo al 2019 sono stati previsti 2 nuovi campi 4 e 5, contenenti, rispettivamente:

- nel campo 4, l'ammontare dell'Iva periodica relativa al 2019 versata a seguito del ricevimento delle comunicazioni degli esiti del controllo automatizzato, ai sensi dell'articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972 (gli avvisi di liquidazione), riguardanti le comunicazioni delle liquidazioni periodiche (Lipe). In particolare, occorre indicare la quota d'imposta dei versamenti effettuati con codice tributo 9001 (al netto di sanzioni e interessi) e anno di riferimento 2019, fino alla data di presentazione della dichiarazione;
- nel campo 5, l'ammontare dell'Iva periodica relativa al 2019, versata fino alla data di presentazione della dichiarazione, a seguito della notifica di cartelle di pagamento (in pratica, le iscrizioni a ruolo presenti in Agenzia delle entrate-Riscossione).

<b>VL30</b> Ammontare IVA periodica	Iva relativa all'anno 2019 versata fino a presentazione della dichiarazione		1	,00
	IVA periodica dovuta 2	IVA periodica versata 3	IVA periodica versata a seguito di comunicazione di irregolarità 4	IVA periodica versata a seguito di cartelle di pagamento 5
	,00	,00	,00	,00

Se il campo 4, soprattutto in relazione agli omessi versamenti riguardanti i primi 2 trimestri dell'anno 2019 è probabile che entro il successivo mese di aprile 2020 siano arrivati i relativi avvisi di liquidazione ex articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972 (preceduti dalla letterina di *compliance*), più rara è la compilazione del campo 5, in quanto l'arrivo di una cartella di pagamento per versamenti riferiti all'anno 2019 è probabilmente ipotizzabile solo in relazione agli omessi versamenti del primo trimestre 2019.

## La conferma del quadro VH

Le istruzioni alla compilazione del modello di dichiarazione annuale Iva 2020 relativo all'anno 2019 confermano quanto già ribadito in passato con la risoluzione n. 104/E/2017 e in particolare che il quadro VH deve essere compilato esclusivamente qualora si intenda inviare, integrare o correggere i dati omessi, incompleti o errati nelle comunicazioni delle liquidazioni periodiche Iva. In tale evenienza, vanno indicati tutti i dati richiesti, compresi quelli non oggetto di invio, integrazione o correzione.

Nell'ipotesi particolare in cui l'invio, l'integrazione o la correzione comporti la compilazione senza dati del presente quadro (in quanto ad esempio il risultato delle liquidazioni è pari a zero) occorre comunque barrare la casella "VH" posta in calce al quadro VL nel riquadro "Quadri compilati".

Qualora i dati omessi, incompleti o errati non rientrino tra quelli da indicare nel quadro VH, questo non va compilato.

### Regole di compilazione quadro VH

Corretto invio delle comunicazioni trimestrali relative al 2019



Esonero da compilazione quadro VH modello dichiarazione Iva 2020

Omesso o irregolare invio delle comunicazioni trimestrali relative al 2019



Obbligo compilazione quadro VH modello dichiarazione Iva 2020

Il quadro VH della dichiarazione Iva 2020 relativa all'anno 2019 presenta quindi la seguente struttura:

- sono presenti i rigi VH4, VH8, VH12 e VH16 al fine di consentire la separata indicazione delle risultanze delle liquidazioni periodiche trimestrali;
- sono presenti a margine dei rigi VH4, VH8, VH12 e VH16, delle caselle "Liquidazione anticipata" da barrare da parte dei contribuenti con liquidazioni miste (mensili e trimestrali) che decidono di compensare le risultanze delle liquidazioni trimestrali con quelle dell'ultimo mese del trimestre.

Le istruzioni ricordano, poi, che l'importo da indicare nel campo "debiti" di ogni rigo del quadro VH, quindi anche per i quattro rigi sopra evidenziati, corrisponde all'Iva dovuta per ciascun periodo, anche se non effettivamente versata. Detto importo coincide quindi con l'ammontare dell'Iva indicato, o che avrebbe dovuto trovare indicazione, nella casella 1 del rigo VP14 del modello di comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva.

Con riferimento ai contribuenti che hanno effettuato le liquidazioni trimestrali in base all'articolo 7, D.P.R. 542/1999 (coloro che versano il saldo al 16 marzo, per intenderci) le istruzioni ribadiscono che il rigo VH16 non va compilato in quanto per tali soggetti l'Iva dovuta (o anche a credito) per il quarto trimestre deve essere computata ai fini del versamento in sede di dichiarazione annuale. In conclusione, un'ultima considerazione con riferimento a coloro che non avendo presentato le comunicazioni trimestrali si affidano ora al modello dichiarativo annuale per "riparare" a tale inadempienza. Come già osservato in precedenza tali soggetti, non potendo fruire del nuovo esonero previsto per coloro che hanno correttamente adempiuto al nuovo obbligo di trasmissione trimestrale, dovranno pertanto procedere alla compilazione del quadro VH.

È quindi da questo quadro che, come precisato nelle istruzioni alla compilazione del rigo VL30, occorre "In caso di comunicazioni periodiche omesse o errate," al campo 2 di quest'ultimo "indicare gli importi inseriti nel quadro VH".

## Il rigo VL30 (in caso di comunicazioni periodiche omesse o errate)

<b>VL30</b> Ammontare IVA periodica	Dati prelevati del quadro VH			1		,00	
	IVA periodica dovuta	IVA periodica versata	IVA periodica versata a seguito di comunicazione di irregolarità		IVA periodica versata a seguito di cartelle di pagamento		
2	,00	3	,00	4	,00	5	,00

### Riferimenti normativi

articolo 21-*bis*, D.L. 78/2010

articolo 73, D.P.R. 633/1972

risposta a interpello n. 449/2019

articolo 54-*bis*, D.P.R. 633/1972

## La detrazione per interventi di riqualificazione energetica. Il via libera della Cassazione per gli immobili bene merce

**L**a recente pronuncia della Corte di Cassazione – sentenza n. 29162/2019 -, con cui gli Ermellini hanno affrontato la questione relativa alla spettanza della detrazione per le spese relative a interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti ex articolo 1, commi 344 e ss., L. 296/2006 nei confronti delle società che abbiano sostenuto spese per l'esecuzione degli interventi di risparmio energetico su edifici concessi in locazione a terzi, ci consente di fare il punto su una questione che vede posizioni contrapposte.

### L'originario quadro normativo

L'articolo 1, comma 344, L. 206/2006 ha previsto, per le spese documentate, sostenute entro il 31 dicembre 2007, relative a interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti, che conseguono un valore limite di fabbisogno di energia primaria annuo per la climatizzazione invernale inferiore di almeno il 20% rispetto ai valori riportati nell'Allegato C, numero 1), Tabella 1, annesso al D.Lgs. 192/2005, una detrazione dall'imposta lorda per una quota pari al 55% degli importi rimasti a carico del contribuente, fino a un valore massimo della detrazione di 100.000 euro, da ripartire in 3 quote annuali di pari importo<sup>1</sup>.

La detrazione fiscale di cui ai commi 344, 345, 346 e 347, L. 296/2006 è concessa con le modalità di cui all'articolo 1, L. 449/1997 e alle relative norme di attuazione previste dal regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 41/1998, e successive modificazioni, sempreché siano rispettate le seguenti ulteriori condizioni:

- a) la rispondenza dell'intervento ai previsti requisiti è asseverata da un tecnico abilitato, che risponde civilmente e penalmente dell'asseverazione;
- b) il contribuente acquisisce la certificazione energetica dell'edificio, di cui all'articolo 6, D.Lgs. 192/2005, qualora introdotta dalla regione o dall'ente locale, ovvero, negli altri casi, un "attestato di qualificazione energetica", predisposto e asseverato da un professionista abilitato, nel quale sono riportati i fabbisogni di energia primaria di calcolo, o dell'unità immobiliare e i corrispondenti valori massimi ammissibili fissati dalla normativa in vigore per il caso specifico o, ove non siano fissati tali limiti, per un identico edificio di nuova costruzione. L'attestato di qualificazione energetica comprende anche l'indicazione di possibili interventi migliorativi delle prestazioni energetiche dell'edificio o dell'unità immobiliare, a seguito della loro eventuale realizzazione. Le spese per la certificazione energetica, ovvero per l'attestato di qualificazione energetica, rientrano negli importi detraibili.

<sup>1</sup> Vedasi a riguardo il Decreto Interministeriale del 19 febbraio 2007, modificato dal decreto del 7 aprile 2008. I successivi commi dell'originario dettato normativo prevedono: per le spese documentate, sostenute entro il 31 dicembre 2007, relative a interventi su edifici esistenti, parti di edifici esistenti o unità immobiliari, riguardanti strutture opache verticali, strutture opache orizzontali (coperture e pavimenti), finestre comprensive di infissi, spetta una detrazione dall'imposta lorda per una quota pari al 55% degli importi rimasti a carico del contribuente, fino a un valore massimo della detrazione di 60.000 euro, da ripartire in 3 quote annuali di pari importo, a condizione che siano rispettati i requisiti di trasmittanza termica U, espressa in W/m<sup>2</sup>K, della Tabella 3 allegata alla presente legge. Per le spese documentate, sostenute entro il 31 dicembre 2007, relative all'installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda per usi domestici o industriali e per la copertura del fabbisogno di acqua calda in piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, istituti scolastici e università, spetta una detrazione dall'imposta lorda per una quota pari al 55% degli importi rimasti a carico del contribuente, fino a un valore massimo della detrazione di 60.000 euro, da ripartire in 3 quote annuali di pari importo. Per le spese documentate, sostenute entro il 31 dicembre 2007, per interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione, spetta una detrazione dall'imposta lorda per una quota pari al 55% degli importi rimasti a carico del contribuente, fino a un valore massimo della detrazione di 30.000 euro, da ripartire in 3 quote annuali di pari importo (ai sensi dell'articolo 1, comma 286, L. 244/2007, queste disposizioni si applicano, nella misura e alle condizioni previste, anche alle spese relative alla sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con pompe di calore ad alta efficienza e con impianti geotermici a bassa entalpia).

## I successivi interventi normativi

Come si vede, l'agevolazione consiste in una detrazione dall'Irpef o dall'Ires ed è concessa quando si eseguono interventi che aumentano il livello di efficienza energetica degli edifici esistenti. In generale, quindi, le detrazioni sono riconosciute per:

- la riduzione del fabbisogno energetico per il riscaldamento;
- il miglioramento termico dell'edificio (coibentazioni – pavimenti – finestre, comprensive di infissi);
- l'installazione di pannelli solari;
- la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale.

La detrazione spetta, inoltre, per l'acquisto e la posa in opera di schermature solari, di impianti di climatizzazione invernale dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, per l'acquisto, l'installazione e la messa in opera di dispositivi multimediali per il controllo a distanza degli impianti di riscaldamento, produzione di acqua calda o climatizzazione delle unità abitative.

Come si legge nel sito dell'Agenzia delle entrate, attraverso successivi interventi normativi, per le spese effettuate nel 2018 e nel 2019 la detrazione è riconosciuta anche per l'acquisto di micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti e per altre tipologie di interventi (acquisto di generatori d'aria calda a condensazione, sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con apparecchi ibridi costituiti da pompa di calore integrata con caldaia a condensazione).

Le detrazioni, da ripartire in 10 rate annuali di pari importo, variano a seconda che l'intervento riguardi la singola unità immobiliare o gli edifici condominiali e dell'anno in cui è stato effettuato.

Condizione indispensabile per fruire dell'agevolazione è che gli interventi siano eseguiti su unità immobiliari e su edifici (o su parti di edifici) esistenti, di qualunque categoria catastale, anche se rurali, compresi quelli strumentali per l'attività d'impresa o professionale.

L'agevolazione può essere richiesta per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2019. Per la maggior parte degli interventi la detrazione è pari al 65%, per altri spetta nella misura del 50%.

In particolare, dal 1° gennaio 2018 la detrazione è pari al 50% per le seguenti spese:

- acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi e di schermature solari;
- sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto (dal 2018 gli impianti dotati di caldaie a condensazione con efficienza inferiore alla classe A sono esclusi dall'agevolazione. Se, invece, oltre a essere in classe A, sono anche dotate di sistemi di termoregolazione evoluti è riconosciuta la detrazione più elevata del 65%);
- acquisto e posa in opera di impianti di climatizzazione invernale dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili.

Il quadro normativo è supportato da una serie di circolari e risoluzioni, che la guida predisposta dall'Agenzia delle entrate ha enucleato in maniera organica.

### Circolari

- n. 36/E/2007 (chiarimenti sulla detrazione d'imposta per gli interventi di risparmio energetico previsti dai commi 344, 345, 346 e 347, L. 296/2006)
- n. 12/E/2008 (risposte a quesiti vari)
- n. 34/E/2008 (risposte a quesiti vari)
- n. 21/E/2010 (risposte a quesiti vari)
- n. 39/E/2010 (risposta a quesito sulla riqualificazione energetica di edifici oggetto di ampliamento);
- n. 40/E/2010 (applicazione ritenuta d'acconto sui bonifici)
- n. 29/E/2013 (chiarimenti sulle disposizioni di proroga delle detrazioni)
- n. 11/E/2014 – risposta 4.4 (spese sostenute mediante finanziamento)

- n. 31/E/2014 (chiarimenti sul D.L. 175/2014 – semplificazioni di adempimenti per interventi di riqualificazione energetica che proseguono oltre il periodo d'imposta)
- n. 43/E/2016 (errata compilazione del bonifico)
- n. 7/E/2017 (spese che danno diritto a deduzioni dal reddito, a detrazioni d'imposta, crediti d'imposta)
- n. 7/E/2018 (spese che danno diritto a deduzioni dal reddito, a detrazioni d'imposta, crediti d'imposta)
- n. 11/E/2018 (cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante per interventi di efficienza energetica)
- n. 17/E/2018 (nuovi chiarimenti sulla cessione del credito)

## Risoluzioni

- n. 152/E/2007 (chiarimenti sulle agevolazioni fiscali per gli interventi di miglioramento dell'efficienza energetica degli immobili)
- n. 244/E/2007 (condizioni necessarie per il diritto alla detrazione)
- n. 365/E/2007 (nuovi chiarimenti sulle detrazioni per le spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica)
- n. 283/E/2008 (interventi di risparmio energetico che danno diritto alla detrazione)
- n. 295/E/2008 (detrazione delle spese per interventi non ancora ultimati)
- n. 299/E/2008 (chiarimenti sulle spese agevolabili)
- n. 303/E/2008 (perché la detrazione non spetta per interventi eseguiti su immobili merce)
- n. 335/E/2008 (detraibilità delle spese sostenute, per lo stesso intervento, in due diversi periodi d'imposta)
- n. 340/E/2008 (detrazione per interventi su fabbricati delle società o dei titolari di reddito d'impresa)
- n. 458/E/2008 (interventi risparmio energetico: pompe di calore ad alta efficienza)
- n. 475/E/2008 (sostituzione di un portone d'ingresso con attestazione dei requisiti di trasmittanza termica)
- n. 215/E/2009 (individuazione delle caratteristiche tecniche di un impianto termico)
- n. 3/E/2010 (cumulabilità delle agevolazioni con contributi regionali)
- n. 44/E/2010 (modifica dei dati contenuti nella scheda informativa)
- n. 12/E/2011 (installazione di sistemi termodinamici a concentrazione solare per la produzione di energia termica e di energia elettrica)
- n. 9/E/2017 (validità dei pagamenti mediante bonifici su conti accesi presso un istituto di pagamento)
- n. 58/E/2018 (istituzione dei codici tributo per la cessione dei crediti d'imposta corrispondenti alle detrazioni spettanti per interventi di riqualificazione energetica)

## La posizione dell'Agenzia delle entrate

Per gli interventi di risparmio energetico la fruizione della detrazione da parte delle società o, da parte dei titolari di reddito d'impresa, compete esclusivamente per i fabbricati strumentali utilizzati nell'esercizio dell'attività imprenditoriale. L'agevolazione non può riguardare gli interventi realizzati su beni oggetto dell'attività esercitata e le società immobiliari non possono fruire della detrazione per i lavori eseguiti sugli immobili adibiti a locazione abitativa in quanto essi rappresentano l'oggetto dell'attività esercitata e non cespiti strumentali.

È questa sinteticamente la posizione espressa dall'Amministrazione finanziaria nella risoluzione n. 340/E/2008, che richiama la precedente circolare n. 36/E/2007, che ha chiarito inoltre alcuni profili applicativi della normativa in questione<sup>2</sup>.

Per l'Agenzia delle entrate *"la normativa fiscale in materia di riqualificazione energetica è finalizzata a promuovere il miglioramento delle prestazioni energetiche degli edifici esistenti attraverso l'attribuzione di un beneficio che, per un'interpretazione sistematica è riferibile esclusivamente agli utilizzatori degli immobili oggetto degli interventi"*.

E pertanto *"per quanto concerne la fruizione della detrazione da parte delle società o, più in generale da parte dei titolari di reddito d'impresa, si deve ritenere che la stessa competa con esclusivo riferimento ai fabbricati strumentali da questi utilizzati nell'esercizio della propria attività imprenditoriale"*.

<sup>2</sup> In senso conforme risoluzione n. 303/2008

Quindi "per le imprese, in particolare, si ritiene che, condizione per poter fruire della detrazione è che all'intervento di risparmio energetico consegua una effettiva riduzione dei consumi energetici nell'esercizio dell'attività imprenditoriale, mentre l'agevolazione non può riguardare gli interventi realizzati su beni oggetto dell'attività esercitata".

Nel caso oggetto della risoluzione n. 340/E/2008, la società istante esercitava l'attività di pura locazione, e di conseguenza gli immobili sui quali dovevano essere realizzati gli interventi di riqualificazione energetica rappresentavano l'oggetto dell'attività esercitata e non cespiti strumentali.

Sulla base di tali considerazioni l'Agenzia delle entrate ritenuto che la società istante non potesse fruire della detrazione per i lavori di riqualificazione energetica eseguiti sugli immobili adibiti a locazione abitativa<sup>3</sup>.

## La pronuncia della Corte di Cassazione

La sentenza della Corte di Cassazione n. 29162/2019, è il frutto del ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate avverso la sentenza della CTR della Lombardia, che confermando la pronuncia di primo grado favorevole al contribuente, accoglieva il ricorso di una Srl avverso la cartella di pagamento, emessa a seguito di controllo formale ex articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973, con il quale, ai fini Ires, erano recuperate le detrazioni, relative all'anno d'imposta 2010, per le agevolazioni fiscali riconosciute dall'articolo 1, comma 344, L. 296/2006, con interessi e sanzioni.

Secondo quanto sostenuto dall'ufficio, le detrazioni recuperate riguardavano interventi di riqualificazione energetica, con sostituzione di infissi vecchi, presso un immobile della società concesso in locazione a terzi, e pertanto qualificabile come "bene merce". Di contro la società sosteneva che la detrazione del 55% delle spese sostenute per la sostituzione degli infissi con nuovi prodotti a vetro-camera rispettanti specifici *standards* fosse applicabile alla totalità degli immobili, senza distinzione tra beni merce e beni strumentali dell'impresa.

Con unico motivo l'ufficio censura la decisione davanti ai massimi giudici, per aver erroneamente ritenuto che le detrazioni per opere di riqualificazione energetica spettino ai soggetti esercenti attività d'impresa anche relativamente ai beni merce e non ai soli beni strumentali.

## L'articolato ragionamento operato dalla Cassazione

Il Collegio, nel ritenere inammissibile il motivo addotto, rileva, innanzitutto, che sulla questione ha già assunto decisioni conformi alla presente, riguardanti la medesima materia del contendere (sentenze n. 19815/2019 e n. 19816/2019<sup>4</sup>). E a esse vanno pertanto ricondotte le ragioni del rigetto del ricorso.

Gli Ermellini, dopo aver ricostruito il dettato normativo di riferimento, pur consci della posizione dell'Agenzia delle entrate<sup>5</sup>, affermano che il *bonus* fiscale è finalizzato alla riqualificazione energetica degli edifici esistenti e si rivolge a un'ampia platea di beneficiari ("soggetti ammessi alla detrazione"), siano essi persone fisiche non titolari di reddito d'impresa, o soggetti titolari di reddito di impresa, incluse le società, con la precisazione che, se gli immobili sui quali è effettuato l'intervento sono concessi a terzi a titolo di *leasing*, la detrazione è comunque dovuta, ma compete all'utilizzatore anziché alla società concedente.

<sup>3</sup> Viene richiamata la circolare n. 112/E/1999, che fa propri i contenuti della sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 1367/1983. La predetta circolare ha precisato che il requisito della strumentalità sussiste in relazione agli immobili che hanno, come unica destinazione, quella di essere direttamente impiegati per l'espletamento delle attività tipicamente imprenditoriali, ossia quelli che per destinazione, sono inseriti nel complesso aziendale (e non sono quindi suscettibili di creare un reddito autonomo). Con particolare riferimento alla natura degli immobili concessi in locazione, la medesima circolare ha precisato che non sono strumentali gli immobili che, pur potendo essere considerati tali rispetto alle finalità che il soggetto di imposta persegue attraverso l'esercizio dell'impresa, costituiscono, nel contempo, l'oggetto della predetta attività imprenditoriale, come nell'ipotesi degli immobili locati a terzi e, in particolare, quelli locati dalle società immobiliari.

<sup>4</sup> Ancor prima si confronti Cassazione, sentenze n. 14121/2017; n. 9209/2018; n. 23507/2018 e n. 9956/2018.

<sup>5</sup> Ribadisce la Corte che la citata risoluzione, sul piano giuridico, è solo un parere formulato dall'Agenzia in risposta ad uno specifico quesito di un contribuente, che non vincola né il destinatario né a maggior ragione il giudice, conformemente a quanto stabilito dalle SS.UU. (n. 23031/2007) che, con riferimento all'analoga questione della qualificazione giuridica delle circolari dell'Amministrazione finanziaria, hanno precisato che: "La circolare con la quale l'Agenzia delle entrate interpreta una norma tributaria, anche qualora contenga una direttiva agli uffici gerarchicamente subordinati, esprime esclusivamente un parere dell'amministrazione non vincolante per il contribuente (oltre che per gli uffici, per la stessa autorità che l'ha emanata e per il giudice) ..." (cfr. Cassazione n. 6699/2014).

Nel caso concreto, secondo la Corte, la delimitazione del perimetro applicativo della detrazione, che l'Amministrazione finanziaria assume essere coerente con una "interpretazione sistematica" della normativa di settore collide intanto con il carattere di "detrazione dall'imposta" proprio del beneficio fiscale, che è estraneo al diverso tema della quantificazione del "reddito imponibile", che, invece, assiste la linea argomentativa del Fisco; è inoltre incompatibile con l'interpretazione letterale delle norme che introducono l'agevolazione fiscale, senza prevedere alcuna limitazione soggettiva.

Per la Corte *"la ratio legis<sup>6</sup> del bonus fiscale relativo al caso di specie, che traspare con chiarezza dal testo normativo, consiste nell'intento d'incentivare gli interventi di miglioramento energetico dell'intero patrimonio immobiliare nazionale, in funzione della tutela dell'interesse pubblico a un generalizzato risparmio energetico, ed è coerente e si salda con il tenore letterale delle norme di riferimento, le quali non pongono alcuna limitazione, né di tipo oggettivo (con riferimento alle categorie catastali degli immobili), né di tipo soggettivo (riconoscendo il bonus alle "persone fisiche", "non titolari di reddito d'impresa" e ai titolari di "reddito d'impresa", incluse ovviamente le società), alla generalizzata operatività della detrazione d'imposta"*.

Per i massimi giudici, il criterio di "interpretazione sistematica" del beneficio fiscale *"al quale genericamente allude l'Amministrazione finanziaria nell'esaminata risoluzione non può che essere recessivo rispetto al prioritario canone dell'interpretazione letterale<sup>7</sup>, eventualmente integrato ... da quello dell'intenzione del Legislatore"*. A conferma della validità dell'interpretazione testuale del dato normativo, rafforzata dall'univoca intenzione del Legislatore, i giudici di Piazza Cavour rilevano che, senza che ciò comporti alcuna riduzione della platea dei destinatari del beneficio, una norma speciale stabilisce che, nei casi di locazione finanziaria, la detrazione (spettante anche in tale ipotesi negoziale, come nella generalità dei casi) non compete alla società concedente, ma all'utilizzatore. Precisato che non esiste un'analogia norma speciale per le imprese (incluse le società) la cui attività consista nella locazione immobiliare – anziché nella locazione finanziaria dei medesimi beni *"è evidente che, in tale ultima ipotesi, negata l'introduzione, da parte dell'interprete, di distinzioni soggettive svincolate da una solida base testuale, il diritto alla detrazione dall'imposta – senz'altro sussistente – spetta al proprietario/locatore (che, nella locazione tout court, a differenza di quanto di solito accade in materia di leasing, è proprio il soggetto che compie l'intervento migliorativo, sopportandone il costo) e non al conduttore, sempreché, ovviamente, si tratti di "importi rimasti a carico" del locatore e che, quindi, per previsione negoziale, non debbano essere sostenuti dal conduttore medesimo"*.

L'inserimento nelle norme fiscali in materia di riqualificazione energetica degli immobili, in virtù di un'indefinita "interpretazione sistematica", di eccezioni e limitazioni alla fruizione generalizzata del bonus, sul piano oggettivo e sul piano soggettivo, configurerebbe – secondo la Corte – *"un artificiale fattore ostativo, astrattamente idoneo a depotenziare la volontà del Legislatore"*.

Per gli Ermellini, la distinzione formulata dall'Agenzia dalle entrate tra *"immobili strumentali"* (destinati, ex articolo 43, comma 2, Tuir, alla produzione propria o di terzi), *"immobili-merce"* (destinati al mercato di compravendita) e *"immobili-patrimonio"* (destinati al mercato locativo, ai sensi degli articoli 37 e 90, Tuir, non rileva ex se, ma incide solo sul piano contabile e fiscale.

La norma parla di *"importi rimasti a carico del contribuente"*. E pur se tale inciso potrebbe essere

<sup>6</sup> Nell'ipotesi in cui l'interpretazione letterale di una norma di legge o di una norma secondaria sia sufficiente a individuarne, in modo chiaro e univoco, il relativo significato e la connessa portata precettiva, l'interprete non deve ricorrere al criterio ermeneutico sussidiario costituito dalla ricerca, mercé l'esame complessivo del testo, della "mens legis", specie se, attraverso siffatto procedimento possa pervenirsi al risultato di modificare la volontà della norma così come inequivocabilmente espressa dal legislatore. Soltanto qualora la lettera della norma medesima risulti ambigua (e si appalesi altresì infruttuoso il ricorso al predetto criterio ermeneutico sussidiario), l'elemento letterale e l'intento del Legislatore, insufficienti in quanto utilizzati singolarmente, acquistano un ruolo paritetico in seno al procedimento ermeneutico, sicché il secondo funge da criterio comprimario e funzionale a ovviare all'equivocità del testo da interpretare (cfr. Cassazione n. 5128/2001 e n. 24165/2018).

<sup>7</sup> Così scrivono i giudici: l'articolo 12 delle preleggi enuncia tutti i criteri ermeneutici della legge, primo tra essi quello dell'interpretazione letterale, in ossequio al principio *"in Claris non fit interpretatio"*, in base al quale nell'applicare la legge non si può a essa attribuire altro senso che quello fatto palese dal significato proprio delle parole secondo la connessione di esse e dall'intenzione del Legislatore. Sono invece strumenti esegetici sussidiari sia quello dell'interpretazione estensiva, che consente l'utilizzazione di norme regolanti casi simili (e non già identici), sia quello dell'interpretazione analogica (*analogia legis*), che permette l'utilizzazione di norme che disciplinano materie analoghe, ossia istituti diversi aventi solo qualche punto in comune con il caso da decidere (in senso conforme: Cassazione n. 7494/1990).



letto secondo una chiave interpretativa diversa da quella sopra indicata, vale a dire come un indice rivelatore del fatto che la detrazione d'imposta spetta nella misura in cui il costo "a monte" non sia altrimenti deducibile, l'articolo 90, comma 2, Tuir afferma che le spese relative agli "immobili-patrimonio" non sono ammesse in deduzione<sup>8</sup>, poiché per i fabbricati concessi in locazione (non costituenti "beni strumentali" o "beni-merce"), il reddito è di regola determinato ponendo a confronto il canone di locazione, ridotto fino a un massimo del 15% dello stesso, e le spese di manutenzione ordinaria, documentate ed effettivamente rimaste a carico (vale a dire non recuperate dagli inquilini). Nel caso concreto pertanto, in ragione dell'indeducibilità delle spese di miglioramento energetico, benché inerenti e migliorative, il *bonus* fiscale "spetta alla società contribuente, esattamente come spetterebbe a una persona fisica, non titolare di redditi d'impresa, che nulla può dedurre dalla base imponibile". Né al fine della esclusione dal beneficio per la Corte è utile il richiamo alla giurisprudenza di legittimità, riguardante la fattispecie agevolativa di cui all'articolo 1, L. 449/1997, in materia di disposizioni tributarie concernenti interventi di recupero del patrimonio edilizio.

A prescindere dalla constatazione che per un verso l'ordinanza della Cassazione richiamata<sup>9</sup> esclude un certo beneficio per i "beni strumentali", laddove invece nella presente controversia l'Amministrazione sostiene che la detrazione fiscale spetti solo per la riqualificazione energetica dei "beni strumentali" e che, per altro verso la stessa ordinanza si occupa del tema della "deduzione" di costi e non della materia, in generale non sovrapponibile alla prima, della "detrazione" dall'imposta, rimarca la Corte che tale pronuncia non è affatto "in termini" rispetto alla materia del contendere anche da un altro punto di vista: l'agevolazione per il recupero del patrimonio edilizio è rivolta "all'imposta sul reddito delle persone fisiche"<sup>10</sup>.

Nella fattispecie concreta, al contrario, il beneficio fiscale non riguarda (testualmente) la più limitata categoria dei (soli) soggetti Irpef, ma è diretta (di regola, salva l'ipotesi speciale del *leasing*, nella quale la detrazione spetta al conduttore) a beneficio di tutte le categorie immobiliari e di tutti i soggetti che ne hanno la proprietà, inclusi i titolari di reddito d'impresa (e le società) "a condizione che questi ultimi abbiano sostenuto spese per il potenziamento dei loro cespiti (e a prescindere dalla categoria reddituale di riferimento), in coerenza con la finalità pubblicistica di un generalizzato miglioramento energetico del patrimonio immobiliare nazionale, che rimarrebbe parzialmente (con riferimento ai beni posseduti dalle società di gestione immobiliare) indebolita a causa dell'interpretazione restrittiva proposta dall'Agenzia delle entrate".

## Riferimenti normativi

articolo 1, comma 344, L. 206/2006

articolo 1, L. 449/1997

<sup>8</sup> La norma prevede un regime speciale e derogatorio rispetto al principio generale dell'inerenza dei componenti negativi del reddito, sancendo un divieto assoluto di deducibilità per tutti i componenti negativi relativi agli "immobili-patrimonio". Cfr. Cassazione n. 2153/2019: "in tema di redditi d'impresa, i beni immobili non strumentali né riconducibili ai beni-merce agli effetti dell'articolo 57 (ora 90), Tuir - che prevede l'indeducibilità dei relativi costi e il concorso alla formazione del reddito secondo la disciplina sui redditi fondiari - vanno individuati in ragione della loro natura e della destinazione all'attività di produzione o di scambio oggetto dell'attività d'impresa. (In applicazione del principio, la S.C. ha annullato la decisione impugnata che aveva escluso la strumentalità di numerosi cespiti appartenenti a un'impresa commerciale, operante nel settore immobiliare, in quanto locati a terzi, senza approfondire se gli stessi fossero, in tutto o in parte, destinati alla vendita)".

<sup>9</sup> Cassazione, n. 12466/2015, secondo cui "In tema di reddito di impresa, la norma di agevolazione introdotta dall'articolo 1, L. 449/1997, si riferisce alla sola ipotesi di determinazione del reddito immobiliare secondo il criterio del reddito fondiario, atteso che, in questa ipotesi, i costi sostenuti (in particolare, per gli interventi di ristrutturazione) non concorrono come componenti negativi ma costituiscono un onere per alleviare il quale il Legislatore ha introdotto tale beneficio; viceversa, in caso di redditi derivanti da immobili strumentali, il reddito è il risultato della somma tra le entrate e i costi sostenuti, deducibili dall'imponibile, sicché l'applicazione della suddetta agevolazione si tradurrebbe in una duplicazione della deduzione e, dunque, in una indebita locupletazione poiché non correlata a un costo effettivamente rimasto a carico dell'imprenditore".

<sup>10</sup> La Corte quindi con l'ordinanza n. 12466/2015, ha risolto la questione dell'applicazione estensiva del beneficio a favore dei soggetti economici diversi dalle persone fisiche (che erano le uniche menzionate dalla norma), ed è giunta alla condivisibile conclusione, rispettosa di un'esigenza di parità di trattamento delle persone fisiche e delle imprese, che la norma agevolativa si riferisce soltanto ai "beni patrimoniali" (e non ai "beni strumentali"), produttivi di reddito fondiario, i cui costi (nella specie, gli interventi di ristrutturazione), non concorrono, come componenti negativi, alla formazione del reddito di impresa, ma costituiscono un onere che il Legislatore ha inteso attenuare riconoscendo il beneficio. Nella stessa prospettiva, invece, è stato escluso che l'agevolazione si applicasse ai redditi d'impresa delle società derivanti dagli immobili che sono da considerarsi "strumentali" o "beni-merce", posto che detto reddito è la risultante della differenza tra costi e ricavi, essendo i primi già dedotti dall'imponibile, sicché, se anche in quest'ipotesi si riconoscesse l'agevolazione, ne deriverebbe una duplicazione delle "deduzioni" e, in definitiva, un indebito arricchimento dell'imprenditore.

## Le informative da inserire a bilancio quali esimenti dei reati tributari

**I**l comma 1-bis, articolo 4, D.Lgs. 74/2000 prevede la non punibilità del fatto-reato nel caso in cui vi sia stata una non corretta classificazione e valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali. Vediamo quali siano le ipotesi al vaglio e la natura dei criteri da seguire.

### Il D.Lgs. 74/2000 e il reato di dichiarazione infedele

Il D.Lgs. 74/2000 costituisce il *corpus* normativo dei reati tributari. Al suo interno trovano previsione i delitti in materia di dichiarazione e quelli in materia di documenti e pagamento di imposte. Tra i primi, notevole rilievo assume l'articolo 4, D.Lgs. 74/2000 che disciplina la dichiarazione infedele.

Nella nuova formulazione, come modificata dal D.Lgs. 158/2015 e dal D.L. 124/2019, la fattispecie penale in esame è forse la più complessa tra quelle inserite nel decreto, caratterizzandosi per una serie di elementi che devono essere puntualmente valutati ed esaminati.

#### Articolo 4, D.Lgs. 74/2000

*"1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da 2 anni a 4 anni e 6 mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente: a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 100.000 euro; b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore a 2 milioni di euro. 1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali. 1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b)".*

La fattispecie prende in esame, specificamente, l'evasione perpetrata attraverso l'indicazione nelle dichiarazioni di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi inesistenti (e non più fittizi). Sotto tale ultimo profilo, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 55485/2018 ha precisato che *"il reato di dichiarazione infedele è integrato, dopo le modifiche al D.Lgs. 74/2000, introdotte dal D.Lgs. 158/2015, oltre che dalla condotta di annotazione di componenti positivi del reddito in misura inferiore a quella reale (con superamento della soglia di evasione di imposta), anche dalle condotte di indebita riduzione dell'imponibile con l'indicazione di costi inesistenti (e non più fittizi), come nel caso di specie, e di sottofatturazione, non assumendo rilievo, nella valutazione sulla divergenza dei valori indicati, la sola mera violazione dei criteri di competenza e di inerenza di ricavi e di costi oggettivamente esistenti"*.

La norma in esame prevede inoltre 2 concorrenti soglie di punibilità, nel senso che entrambe devono coesistere ai fini della rilevanza penale del fatto: il superamento di un determinato importo dell'imposta evasa (comma 1, lettera a) e un ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione superiore a una determinata percentuale dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione.

## **Il comma 1-bis, articolo 4, D.Lgs. 74/2000**

Ai fini del presente intervento, concentreremo la nostra attenzione su quanto indicato al comma 1-bis della fattispecie *de qua*, aggiunto dall'articolo 4, comma 1, lettera c), D.Lgs. 158/2015, ove si evidenzia che *"ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali"*.

Il Legislatore ha voluto dunque escludere dall'alveo penale, ai fini di una corretta mitigazione della norma sanzionatrice, l'ipotesi in cui elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti siano stati non correttamente classificati o valutati. Ciò a condizione che i criteri sui quali è avvenuta detta classificazione o valutazione siano stati indicati nel bilancio oppure in altra e diversa documentazione che abbia rilievo ai fini fiscali. Parimenti, irrilevanti ai fini penali debbono essere considerate la violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, l'indeducibilità di elementi passivi reali e la non inerenza dei costi.

In altre parole, la norma non vuole colpire coloro i quali, lungi dal voler evadere le imposte, siano incorsi in violazioni di carattere fiscale/tributario per un'erronea valutazione di elementi attivi o passivi che siano oggettivamente esistenti, anche in caso di indeducibilità o non inerenza. Tale eccezione appare infatti coerente con la *ratio* sottesa alla punizione del reato di dichiarazione infedele, che richiede comunque l'elemento psicologico del dolo specifico.

C'è un discrimine evidente, tuttavia. Oltre all'effettiva esistenza degli elementi attivi o passivi concretamente considerati, la norma richiede che i criteri seguiti per la valutazione degli stessi siano stati indicati in bilancio o in altra documentazione rilevante. Questo, evidentemente, per consentire agli accertatori o al giudice di valutare se vi sia stato un "errore" nella valutazione dei predetti elementi, per cui si versa in ipotesi di assenza di dolo nella dichiarazione, oppure se la condotta sia inescusabile e quindi assuma rilevanza penale.

È bene tenere presente che, prima della revisione del sistema sanzionatorio penale tributario di cui al D.Lgs. 158/2015, l'articolo 4, D.Lgs. 74/2000 non richiedeva, per la propria integrazione, la sussistenza di una dichiarazione fraudolenta, bensì la mera presentazione di una dichiarazione infedele e la semplice indicazione di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo ed elementi passivi fittizi, anche senza l'uso di mezzi fraudolenti (sempre con il superamento delle soglie di punibilità).

L'articolo 7, D.Lgs. 74/2000 prevedeva inoltre la non punibilità, ex articoli 3 e 4, D.Lgs. 74/2000, le rilevazioni nelle scritture contabili e del bilancio eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza ma sulla base dei metodi costanti di impostazione contabile. Per escludere la punibilità, tali rilevazioni, pur eseguite in violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, dovevano rispondere a "metodi costanti di impostazione contabile", a patto che detta corrispondenza emergesse con chiarezza dalla lettura dei bilanci e delle scritture nella loro interezza e non sulla base di semplici rilievi a campione.

## **Le elaborazioni giurisprudenziali**

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 30686/2017, è intervenuta a illustrare le questioni sottese alla norma in esame e agli sviluppi storici della stessa.

Innanzitutto, il giudice di legittimità ha premesso che non è più configurabile il reato di dichiarazione infedele, in presenza di condotte puramente elusive ai fini fiscali *"in quanto la L. 212/2000, articolo 10-bis, comma 13, introdotto dal D.Lgs. 128/2015, articolo 1, esclude che operazioni esistenti e volute, anche se prive di sostanza economica e tali da realizzare vantaggi fiscali indebiti, possano integrare condotte penalmente rilevanti"*.

La Corte ha poi evidenziato da un lato l'abrogazione dell'articolo 7, D.Lgs. 74/2000, dall'altro l'aggiunta dei commi 1-bis e 1-ter all'articolo 4, D.Lgs. 74/2000 e la sostituzione del termine "fittizi" con la parola "inesistenti".

Fatte le debite premesse, la Suprema Corte ha ritenuto opportuno segnalare i passi della dottrina nell'interpretazione della fattispecie di dichiarazione infedele, secondo cui *"le significative modifiche appena citate costituiscono oggetto di una scelta legislativa volta a ridisegnare il sistema sanzionatorio tributario in termini di minore rigore e di maggiori certezze per il contribuente, circoscrivendo l'area di intervento penale ai soli fatti connotati da un particolare disvalore in maniera da scongiurare la creazione di "aree di rischio penale" per il contribuente correlate ad aspetti valutativi e comunque non connotati da frode anche al fine di evitare che una tale area di rischio si possa tradurre in un disincentivo a investimenti imprenditoriali in Italia"*.

La struttura della norma sanzionatrice, pertanto, è stata ripensata e conseguentemente articolata in modo che la condotta punibile, risolvendosi in falsità ideologiche prive di qualsiasi connotato fraudolento, si concretizzi nei seguenti elementi:

- a) annotazione di componenti positivi del reddito per ammontare inferiore a quello reale, ossia l'omessa annotazione di ricavi;
- b) indebita riduzione dell'imponibile attraverso l'indicazione, in dichiarazione, di costi inesistenti (non più fittizi, si osservi bene), cioè di componenti negativi del reddito mai venuti a esistenza *"in rerum natura"*;
- c) sottofatturazioni, conseguenti all'indicazione in fattura di un importo inferiore a quello reale, al fine di permettere al soggetto emittente il conseguimento di ricavi non dichiarati.

Posto che il reato di dichiarazione infedele ha natura residuale rispetto ai delitti di cui agli articoli 2 e 3, D.Lgs. 74/2000, la Corte ha ritenuto dunque opportuno segnalare che, a mente di quanto espressamente previsto dall'articolo 3, comma 3, D.Lgs. 74/2000 *"ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non costituiscono mezzi fraudolenti la mera violazione degli obblighi di fatturazione e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di elementi attivi inferiori a quelli reali"*.

Ciò, evidentemente, significa che il Legislatore ha espressamente voluto escludere la natura fraudolenta delle sottofatturazioni, che dunque vengono a ricadere nell'alveo della condotta punibile ai sensi dell'articolo 4, D.Lgs. 74/2000.

Venendo al tema del presente intervento, il Collegio ha ritenuto di particolare interesse *"il testuale riconoscimento dell'estraneità dal fatto tipico (... non si tiene conto ...)" delle violazioni dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, ora non più subordinate, come invece disponeva l'abrogato D.Lgs. 74/2000, articolo 7, alla loro derivazione da metodi costanti di impostazione contabile, con un intervento novellistico che ha inciso direttamente sulla struttura del reato polverizzando la precedente causa di non punibilità tipizzata nel D.Lgs. 74/2000, articolo 7, ora abrogato, e non riproducendone, come invece ha ritenuto il giudice dell'esecuzione, un'altra sia pure diversamente modellata"*.

La discrasia tra gli importi indicati in dichiarazione e quelli effettivamente percepiti (elementi attivi per un importo inferiore a quello effettivo) non assume rilevanza penale (*"non si tiene conto"*) come fatto tipico qualora la divergenza sia conseguenza della violazione della regola cronologica relativa all'esercizio di competenza o della non inerenza. Questo a patto che *"l'elemento attivo, seppur impropriamente collocato nel tempo, sia reale e ontologicamente esistente, ossia riconoscibile in rerum natura, il che vale, come anticipato, per gli elementi attivi perchè, quanto a quelli passivi, è sufficiente la loro esistenza per escludere la tipicità"*.

Secondo quanto ritenuto dalla Corte di Cassazione, dunque *"il fatto tipico, precisato nel modello legale del reato di infedele dichiarazione dei redditi (D.Lgs. 74/2000, articolo 4), deve perciò ritenersi integrato dalla presenza di elementi positivi della condotta punibile, ossia dalla indicazione nella dichiarazione di ricavi per un ammontare inferiore a quello effettivo, anche con il ricorso alla tecnica della sottofatturazione, o dalla indicazione di costi inesistenti (non più fittizi), con conseguente superamento della soglia di punibilità, e (in aggiunta) dalla contemporanea mancanza di elementi negativi della condotta delittuosa, in quanto rientranti anche essi (sia pure in negativo) nella dimensione della tipicità (nel senso cioè che i ricavi omessi non devono essere stati anticipati o posticipati rispetto all'esercizio di competenza, risolvendosi in ciò, anche alla stregua di elementi negativi del fatto di reato, l'intera condotta punibile)"*.

Questo è il motivo per cui il delitto di dichiarazione infedele è punito meno gravemente dei reati di dichiarazione fraudolenta normati dagli articoli 2 e 3, D.Lgs. 74/2000, ossia per l'assenza di mezzi fraudolenti a sostegno del comportamento illecito, che assume dunque una connotazione meno insidiosa per l'assenza di azioni fraudolente idonee a mettere in pericolo l'accertamento. La fattispecie di cui all'articolo 4, D.Lgs. 74/2000 si risolve infatti in una condotta di tipo commissivo che si concretizza a propria volta in un falso ideologico consumato solo ed esclusivamente nella dichiarazione *"priva di quei connotati di particolari insidiosità che caratterizzano la fattispecie di reato della dichiarazione fraudolenta"*.

*"La conseguenza di tutto ciò è che, abrogato il D.Lgs. 74/2000, articolo 7 e introdotto l'articolo 4, comma 1-bis del cit. decreto, il fatto tipico non è integrato se, al cospetto di tutti gli altri elementi (dolo specifico di evasione e superamento delle soglie di punibilità), la condotta sia stata realizzata in violazione dei criteri di competenza, inerenza e indeducibilità, tali da escludere, ormai per presunzione legislativa, ogni capacità decettiva della condotta dell'agente, ritenendosi l'erario in grado, nelle ipotesi indicate nell'articolo 4, comma 1-bis, di recuperare l'imposta, applicando le sole sanzioni amministrative, cosicché la immutatio veri perde di significato ai fini del disvalore penale del fatto e, quindi, ai fini della lesività della condotta"*.

Nel caso di specie, la Corte ha pertanto ritenuto che tutta la vicenda fattuale dovesse essere sussunta nell'ambito della infedeltà dichiarativa, senza discendere nella fraudolenza, riguardando inoltre *"una condotta realizzata in violazione del principio di non corretta imputazione dei ricavi all'esercizio di competenza sulla base di contabilizzazioni cronologicamente anticipate a fini meramente elusivi"*.

Il giudicato di condanna si è pertanto formato su una indicazione di ricavi conseguiti in un diverso anno di competenza fiscale e dichiarati dal contribuente non nell'anno nel quale i componenti positivi del reddito si erano appalesati, bensì in relazione a un periodo fiscale diverso, con la conseguenza che la condanna è stata pronunciata sul presupposto che ciò non rispondesse a *"metodi costanti di impostazione contabile, condizione non più richiesta dalla fattispecie penale incriminatrice"*.

La condanna è dunque intervenuta in ordine a un fatto che, senza bisogno di alcun accertamento al riguardo, la legge successiva non prevede più come reato, *"cosicché detto giudicato rimane travolto, ai sensi dell'articolo 2, c.p., comma 2, dall'abolitio criminis"*.

## I criteri di valutazione

I criteri di valutazione indicati in bilancio e in altra documentazione ai fini fiscali costituiscono dunque un'esimente riconosciuta dal comma 1-bis, articolo 4, D.Lgs. 74/2000.

Occorre tuttavia operare un necessario distinguo: detti criteri possono scriminare a prescindere dalla loro connotazione oppure devono essere contraddistinti da particolari peculiarità?

La Corte di Cassazione, Sezioni Unite, con la sentenza n. 22474/2016, ha specificato che *"il bilancio, in tutte le sue componenti (stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario, Nota integrativa), è un documento dal contenuto essenzialmente valutativo; un documento in cui confluiscono dati certi (ad esempio il costo di acquisto di un bene), dati stimati (ad esempio il prezzo di mercato di una merce) e dati congetturali (ad esempio le quote di ammortamento). Il bilancio è dunque un documento composito e complesso, la cui lettura e intelligenza presuppone una specifica preparazione, che abbraccia la conoscenza dei criteri (tanto legali, quanto tecnici) vigenti per la sua redazione. Il redattore di tale documento, a sua volta, non può non operare valutazioni. Si tratta peraltro di valutazioni "guidate" dai suddetti criteri. Vale a dire che egli necessariamente deve effettuare una stima ponderale delle singole componenti del bilancio, attribuendo – alla fine un valore in denaro a ciascuna di esse"*.

Trattandosi di *"documento dal contenuto essenzialmente valutativo"*, i criteri guida devono comunque essere non generici e indeterminati, bensì suscettibili di positiva considerazione.

Il giudice di legittimità, a illustrazione della posizione da tenere in ordine ai criteri di valutazione inseriti nel documento-bilancio, ha chiarito che:

*"i destinatari della informazione (i lettori del bilancio) devono essere posti in grado di effettuare le loro valutazioni, vale a dire di valutare un documento, già in sé di contenuto essenzialmente valu-*

tativo. Ma tale "valutazione su di una valutazione" non sarebbe possibile (ovvero sarebbe assolutamente aleatoria) se non esistessero criteri – obbligatori e/o largamente condivisi – per eseguire tale operazione intellettuale. Tali criteri esistono e sono, in gran parte, imposti dallo stesso Legislatore nazionale (cfr. i già citati *articolo 2423 cod. civ. e ss.*), dalle direttive Europee (cfr. *Direttiva 2013/34/UE*, relativa ai bilanci di esercizio ai bilanci consolidati e alle relative relazioni di talune tipologie di imprese, recepita dal *D.Lgs. 139/2015*), ovvero sono frutto della elaborazione dottrinale nelle materie di competenza (e sono ufficializzate ad opera di soggetti "certificatori": Organismo italiano di contabilità e, a livello sovranazionale, International Financial Reporting Standard). In sintesi: tutta la normativa civilistica presuppone e/o prescrive il momento valutativo nella redazione del bilancio, anzi ne detta (in gran parte) i criteri, delineando un vero e proprio metodo convenzionale di valutazione. Basti riflettere sulla esistenza di voci quali "ammortamenti", "svalutazioni", "crediti", "partecipazioni", "costi di sviluppo" etc.. D'altra parte, l'*articolo 2423, cod. civ.*, al comma 3, cita esplicitamente, accanto alla "rilevazione", la "valutazione" dei dati da riportare in bilancio. Il medesimo articolo, poi, nell'imporre al redattore del bilancio la elaborazione di un documento che rappresenti "in modo veritiero e corretto" tanto la situazione patrimoniale e quella finanziaria della società, quanto il risultato economico dell'esercizio, consente, inoltre, da un lato (comma 3), di trascurare "i dati irrilevanti" ai fini della predetta rappresentazione, dall'altro (comma 4), di discostarsi, "in casi eccezionali", dai criteri valutativi fissati per legge (negli articoli seguenti), se ciò possa essere di ostacolo proprio a quella esposizione veritiera e corretta dell'assetto societario. Ma, è il caso di notare subito, tale deroga non solo deve essere giustificata dalla situazione contingente, ma deve trovare esauriente spiegazione nella Nota integrativa (*articolo 2427, cod. civ.*), la quale ha la funzione di "motivare la deroga e deve indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico". Inoltre, "gli eventuali utili derivanti dalla deroga devono essere iscritti in una riserva non distribuibile, se non in misura corrispondente al valore recuperato". Se dunque la Nota integrativa rappresenta la chiave di lettura del bilancio e la esplicitazione dei criteri (e della eventuale deroga a tali criteri) di redazione dello stesso, non può esservi alcun dubbio sulla natura prevalentemente (e quasi esclusivamente) valutativa del predetto documento contabile. E dunque, "sterilizzare" il bilancio con riferimento al suo contenuto valutativo significherebbe negarne la funzione e stravolgerne la natura. Una volta chiarito ciò, appare evidente la fallacia della opzione ermeneutica che intende contrapporre "i fatti materiali", da esporsi in bilancio, alle valutazioni, che pure nel bilancio compaiono; e ciò per l'ottima ragione che un bilancio non contiene "fatti", ma "il racconto" di tali fatti.

Sotto il profilo penale, si può ragionevolmente argomentare che le valutazioni, dunque, per rivestire natura scriminante, devono conformarsi ai criteri guida riconosciuti e stabiliti dal Legislatore nazionale, da direttive europee oppure da elaborazioni dottrinali "ufficializzate ad opera di soggetti "certificatori". In altre parole, i criteri scelti non possono essere anomali oppure irragionevoli, ma devono essere razionali e basati su indicazioni fornite innanzitutto dalla disciplina civilistica, debitamente integrata, ove occorra, con le indicazioni sopra riportate.

In tal caso, alla luce di quanto stabilito dall'*articolo 1-bis*, articolo 4, D.Lgs. 74/2000, si può invocare la non punibilità di un fatto che, diversamente, rivestirebbe natura di reato, con esclusione dunque della rilevanza penale.

## Riferimenti normativi

comma 1-bis, articolo 4, D.Lgs. 74/2000

## Fringe benefits per auto aziendali: le novità dal 2020

**I**l Legislatore ha deciso di mutare le regole di quantificazione del valore del benefit consistente nella concessione in uso di veicoli aziendali per uso promiscuo. Le modifiche sembrano riguardare solo i veicoli immatricolati dal 2020 e, in ogni caso, i contratti di assegnazione stipulati dal prossimo 1° luglio 2020. Si assisterà, pertanto, a una sorta di triplo binario, con differenti possibilità di evoluzione nel tempo. A prescindere dagli aspetti tecnici, lo scopo dell'intervento è quello di spingere gli operatori a scegliere veicoli aziendali (da assegnare in uso promiscuo al dipendente) che abbiano minore impatto ambientale, misurando tale parametro mediante le emissioni di anidride carbonica per ciascun chilometro. Il Legislatore della Legge di Bilancio per il 2020 è intervenuto sulle regole che determinano il valore fiscale della concessione delle auto aziendali in uso promiscuo, prevedendo un inasprimento della tassazione nel caso di veicoli inquinanti. Da un lato si tratta di una spinta verso le auto "green", mentre per altro verso si potrebbe determinare una ricaduta delle scelte aziendale sull'imponibile del dipendente. Vedremo quale sarà l'effetto pratico che, anticipiamo subito, produrrà i propri risultati solo dopo la data del 1° luglio 2020 e in maniera diluita nel tempo.

### Il benefit per l'auto aziendale: inquadramento generale

Ai sensi del comma 1, articolo 51, Tuir, il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, in relazione al rapporto di lavoro. Ai fini della conversione in valore monetario di beni e servizi ottenuti o fruiti, il comma 4, lettera a), articolo 51, Tuir stabilisce delle regole di natura forfettaria, oggetto proprio di modifiche a opera della Legge di Bilancio. Per meglio comprendere, inoltre, appare opportuno rammentare che l'azienda può consentire al dipendente di utilizzare un proprio veicolo con differenti finalità:

- per uso esclusivamente aziendale, per il compimento di missioni. In tal caso, nessuna utilità deriva al dipendente che preleva il mezzo dai locali aziendali e lo lascia al termine della missione; pertanto, non sorge alcun problema di *benefit*;
- per uso esclusivamente privato. In tal caso, il veicolo non è necessario – nemmeno in parte – per lo svolgimento dell'attività aziendale e, per conseguenza, è escluso dalla normativa in analisi. Il valore di tale concessione – dunque – si misura in base alla tariffa di noleggio di un veicolo simile disponibile sul mercato;
- per uso promiscuo aziendale e privato. È l'ipotesi che qui interessa nello specifico, in quanto l'uso del mezzo è necessario per lo svolgimento di attività aziendale, ma il suo utilizzo è concesso anche per finalità private, a partire dal tragitto casa lavoro (e viceversa), per i giorni festivi, per il periodo di vacanza, etc..

Nel caso di assegnazione dell'auto per uso promiscuo<sup>1</sup>, si producono evidenti vantaggi per il datore di lavoro, in quanto i costi del mezzo si rendono deducibili nella misura del 70%<sup>2</sup>, senza applicazione di alcun tetto massimo al valore di acquisto<sup>3</sup>. Tuttavia:

- l'uso aziendale del veicolo dovrà essere compatibile con le mansioni del dipendente;
- l'assegnazione dovrà risultare dal contratto di lavoro, piuttosto che da apposita documentazione che dovrà essere conservata sia in azienda sia assieme ai documenti del veicolo, al fine di giustificare che il conducente sia soggetto differente rispetto al proprietario risultante dal libretto di circolazione;

<sup>1</sup> Secondo la circolare n. 48/E/1998 l'utilizzo promiscuo va provato con documentazione certa, quale la clausola del contratto di lavoro, la scrittura privata con data certa, ovvero una delibera del CdA.

<sup>2</sup> Si rammenta che non è corretto dedurre integralmente i costi fino a concorrenza del benefit e nella misura del 70% per l'eccedenza, come confermato dalla circolare n. 47/E/2008, risposta 5.1. Sostiene una differente conclusione, invece, la circolare 1/R del Cndcec.

<sup>3</sup> Nel caso di assegnazione del veicolo all'amministratore, invece, la deduzione dei costi è nella misura del 100% nei limiti del *fringe benefit* tassato, mentre l'eccedenza si deduce al 20%. In tal senso, risoluzione n. 25/E/2000, circolari n. 48/E/2000 e n. 37/E/1997.

- l'assegnazione dovrà coprire la maggior parte del periodo di imposta<sup>4</sup>. Nel caso di acquisto del veicolo in corso d'anno, la verifica è operata sul periodo di detenzione. Analogo beneficio si ottiene qualora il medesimo veicolo sia concesso in uso promiscuo a diversi dipendenti nel corso del periodo di imposta, come potrebbe accadere nel caso di licenziamento.

In tale casistica, è stato confermato come non sia necessaria alcuna annotazione sul libretto dell'auto, bensì unicamente l'esistenza di apposita documentazione comprovante l'assegnazione.

Si segnala, infine, che il beneficio derivante dall'utilizzo del veicolo:

- può sostituire una parte di remunerazione in denaro, essendo esposto come *benefit* figurativo nella busta paga;
- potrebbe essere remunerato dal dipendente, in tutto o in parte, normalmente a fronte di un incremento della retribuzione in busta paga. In tale ultimo caso, ove si scegliesse il pagamento, il datore di lavoro emette regolare fattura e ciò determina la possibilità di detrarre integralmente l'Iva sul costo di acquisto del mezzo e sulle spese di impiego, essendo assimilabili le conseguenze a un noleggio vero e proprio (sia pure effettuato a un corrispettivo *standard* e non di libero mercato)<sup>5</sup>.

## L'intervento normativo

L'articolo 1, comma 632, L. 160/2019 sostituisce integralmente la lettera a), comma 4, articolo 51, Tuir, come segue "per gli autoveicoli indicati nell'articolo 54, comma 1, lettere a), c) e m)<sup>6</sup>, del codice della strada, ... , i motocicli e i ciclomotori di nuova immatricolazione, con valori di emissione di anidride carbonica non superiori a grammi 60 per chilometro (g/km di CO<sub>2</sub>), concessi in uso promiscuo con contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020, si assume il 25% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali ... , al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente. La predetta percentuale è elevata al 30% per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 60 g/km ma non a 160 g/km. Qualora i valori di emissione dei suindicati veicoli siano superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km, la predetta percentuale è elevata al 40% per l'anno 2020 e al 50% a decorrere dall'anno 2021. Per i veicoli con valori di emissione di anidride carbonica superiori a 190 g/km, la predetta percentuale è pari al 50% per l'anno 2020 e al 60 per cento a decorrere dall'anno 2021". Schematicamente, potremmo così rappresentare nella tabella che segue:

Emissione di CO <sub>2</sub> del veicolo	% di percorrenza privata	
	anno 2020	dal 2021
Fino a 60 g/Km	25%	25%
Da 61 a 160 g/Km	30%	30%
Da 161 a 190 g/Km	40%	50%
Oltre 190 g/Km	50%	60%

Come si ha modo di notare, dunque, l'effetto finale è la risultanza delle seguenti considerazioni:

1. il parametro di riferimento è sempre costituito dalle Tabelle elaborate annualmente dall'ACI, in relazione a una percorrenza "standard" di 15.000 Km annui;
2. ciò che varia è la misura in relazione alla quale si presume che il veicolo sia destinato a utilizzi privati e non aziendali, esplicitato in una percentuale applicata alla predetta percorrenza *standard*;
3. la base di commisurazione del valore fiscale del *benefit* è costituita dalle emissioni di anidride

<sup>4</sup> La metà dei giorni più uno del periodo di imposta del datore di lavoro, come precisato dalla circolare n. 48/E/1998.

<sup>5</sup> Nella risoluzione n. 6/E/2008 è stato affermato che le autovetture date in uso promiscuo ai dipendenti, per le quali il datore di lavoro richiama uno specifico corrispettivo (fatturato), sono incluse nella categoria dei "veicoli esclusivamente strumentali". Gli stessi veicoli, dunque, si considerano utilizzati totalmente per l'effettuazione di operazioni poste in essere nell'ambito dell'attività d'impresa; in tal caso, quindi, l'Iva è integralmente detraibile.

<sup>6</sup> Trattasi, rispettivamente: a) autovetture: veicoli destinati al trasporto di persone, aventi al massimo 9 posti, compreso quello del conducente; c) autoveicoli per trasporto promiscuo: veicoli aventi una massa complessiva a pieno carico non superiore a 3,5 t o 4,5 t se a trazione elettrica o a batteria, destinati al trasporto di persone e di cose e capaci di contenere al massimo 9 posti compreso quello del conducente; m) autocaravan: veicoli aventi una speciale carrozzeria e attrezzati permanentemente per essere adibiti al trasporto e all'alloggio di 7 persone al massimo compreso il conducente.



carbonica per chilometro, informazione che si può evincere dalla visione del libretto di circolazione del veicolo, alla voce "V.7";

- oltre a differenziare il valore del *benefit* in relazione alle emissioni, è anche previsto un avvio graduale verso le soglie prescelte, programmando diverse percentuali per l'anno 2020 e per il successivo anno 2021.

## Le tariffe ACI

Come detto, la norma da sempre rinvia la quantificazione della base di riferimento del *benefit* alle tabelle che sono annualmente elaborate dall'ACI e "fatte proprie" dal Ministero con apposita pubblicazione in Gazzetta Ufficiale e valere per l'anno successivo.

Pertanto, nel supplemento ordinario alla "Gazzetta Ufficiale" n. 305 del 31 dicembre 2019 - Serie generale, sono state pubblicate le "Tabelle nazionali dei costi chilometrici di esercizio di autovetture e motocicli elaborate dall'ACI - Articolo 3, comma 1, del decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 314". La pubblicazione menziona differenti tabelle, a cominciare da quelle da applicare ai veicoli fino alla data del 30 giugno 2020, momento sino al quale non si applica la novella in commento, come si ha modo di vedere, il valore del *benefit* è quantificato in modo uniforme sempre nella misura del 30% della percorrenza *standard* di 15.000 Km, quindi per un valore forfettario di 4.500 Km.

<b>Fringe benefit 2020 – Importi validi fino al 30 giugno</b>				
<b>Autoveicoli a benzina in produzione</b>				
Marca	Modello	Serie	Costo Km 15.000 Km	Fringe benefit annuale (30% CK)
Audi	TT ROADSTER 40 TFSI 2,0 S-TRONIC	197CV	0,7132	3.209,18

Inoltre, in una seconda parte dell'allegato sono pubblicate le tariffe valide per il periodo dal 1° luglio 2020 in avanti, strutturate come segue:

<b>Fringe benefit 2020 – Importi validi dal 1° luglio</b>							
<b>Autoveicoli a benzina in produzione</b>							
Marca	Modello	Serie	Costo km 15.000 km	Fringe benefit annuale (25% CK)	Fringe benefit annuale (30% CK)	Fringe benefit annuale (40% CK)	Fringe benefit annuale (50% CK)
ABARTH	124 SPIDER 1.4 T MULTIAIR	170CV	0,6556	2.458,58	2.950,29	3.933,72	4.917,15

Si ha modo di vedere, quindi, che si è scelto di proporre – per ciascun veicolo – l'intera rassegna di possibili valori, senza correlare direttamente la percentuale con le emissioni di anidride carbonica. Questo per il semplice motivo che – in relazione al medesimo mezzo – si potrebbero avere differenti fattispecie determinate dalla decorrenza differenziata delle modifiche, come dettagliato nel paragrafo che segue.

## La decorrenza e le complicazioni della norma

In merito all'efficacia della modifica, i commi 632 e 633, articolo 1 della Legge di Bilancio 2020 offrono almeno un paio di spunti. Infatti:

- il nuovo testo dell'articolo 51, Tuir dispone per gli autoveicoli indicati nell'articolo 54, comma 1, lettere a), c) e m)<sup>7</sup>, del codice della strada, ... , i motocicli e i ciclomotori di nuova immatricolazione, contrariamente a quello sostituito ove il riferimento alla nuova immatricolazione non era previsto;
- il comma 633, L. 160/2019 esplicitamente, prevede che "Resta ferma l'applicazione della disciplina dettata dall'articolo 51, comma 4, lettera a), ... , nel testo vigente al 31 dicembre 2019, per i veicoli concessi in uso promiscuo con contratti stipulati entro il 30 giugno 2020".

In merito al primo punto dell'elenco che precede, le Schede di Lettura predisposte dal Parlamento

<sup>7</sup> Trattasi, rispettivamente: a) autovetture: veicoli destinati al trasporto di persone, aventi al massimo nove posti, compreso quello del conducente; c) autoveicoli per trasporto promiscuo: veicoli aventi una massa complessiva a pieno carico non superiore a 3,5 t o 4,5 t se a trazione elettrica o a batteria, destinati al trasporto di persone e di cose e capaci di contenere al massimo 9 posti compreso quello del conducente; m) autocaravan: veicoli aventi una speciale carrozzeria ed attrezzati permanentemente per essere adibiti al trasporto e all'alloggio di sette persone al massimo compreso il conducente.

osservano, appunto come "i veicoli espressamente indicati dalla norma sono ... di nuova immatricolazione", spingendo a dover svolgere una considerazione in merito alla presenza di tale precisazione. La questione è già stata sollevata in dottrina<sup>8</sup> affermando che dovrà essere chiarito come coordinare le 2 fattispecie e, in particolare, se l'espressione: - "autoveicoli ... e ciclomotori di nuova immatricolazione" faccia comunque salvi dagli incrementi quei mezzi immatricolati anteriormente rispetto all'entrata in vigore della nuova lettera a), articolo 51, comma 4, Tuir.

In definitiva, si potrebbe sostenere che la nuova norma interessi i veicoli che:

- siano di nuova immatricolazione, dovendosi però chiarire quale sia il termine temporale di riferimento, vale a dire il 1° gennaio 2020 (data di entrata in vigore della norma), ovvero il 1° luglio;
- siano assegnati al dipendente con contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020.

Le modalità per correlare le 2 date possono essere differenti e, per conseguenza, prevarrà la chiave di lettura che sarà fornita a livello interpretativo dall'Agenzia dalle entrate. In ogni caso, per il semplice tenore della norma, sembra che i veicoli già immatricolati continuino a seguire le precedenti regole. Diversamente, quelli di nuova immatricolazione (ma si dovrà capire da quando, come sopra detto) potranno essere assoggettati ai nuovi parametri a seconda che la concessione in uso al dipendente sia effettuata nel primo semestre del corrente anno, ovvero oltre tale data. Per meglio comprendere, la già richiamata dottrina vengono proposte delle esemplificazioni, che si possono qui riportare ampliandole:

- contratto di concessione in uso promiscuo di una autovettura immatricolata il 10 gennaio e datato 15 gennaio 2020, la cui validità sia prevista sino al 31 dicembre 2020 con possibilità di rinnovo tacito dell'assegnazione di anno in anno. In questo caso poiché il contratto è stipulato entro il 30 giugno 2020 anche per il 2021 si deve ritenere invariata la percentuale di concorrenza alla formazione del reddito (30% della tariffa corrispondente a 15.000 km);
- stesso caso di prima, ma con concessione del veicolo dal mese di luglio 2020, si dovrebbero applicare le nuove percentuali di percorrenza, in relazione al grado di emissioni di anidride carbonica.

Con tale chiave di lettura (fondata, come evidente, sulla scelta del parametro temporale della immatricolazione del 1° gennaio 2020), si potrebbero individuare alcune classi di veicoli, vale a dire:

1. veicoli già immatricolati al 31 dicembre 2020: invarianza di regole;
2. veicoli immatricolati dal 1° gennaio 2020 e assegnati al dipendente nel primo semestre 2020: invarianza di regole;
3. veicoli immatricolati dal 1° gennaio 2020 e assegnati al dipendente dal 1° luglio 2020: nuove regole.

Appare altresì chiaro che la prima categoria rimane con trattamento fiscale immutabile anche nel futuro, a prescindere dal fatto che il medesimo veicolo sia nel tempo assegnato ad altro dipendente; diversamente, la seconda classe potrebbe spostarsi nella terza, in relazione a successivi accordi di assegnazione in uso promiscuo. Ad esempio, l'auto immatricolata dal 1° gennaio 2020 e assegnata al dipendente nel primo semestre del corrente anno, potrebbe essere assegnata ad altro dipendente nel corso del 2021, con il conseguente obbligo di applicare le nuove regole. Supposto che tale chiave di lettura sia avvalorata dalla prassi, si comprende come sia importante avere una ufficializzazione del momento in cui il veicolo viene assegnato al dipendente, magari esagerando con la cautela consigliando di ottenere data certa per le assegnazioni del primo semestre 2020. Certo, non pare sussistere alcun vincolo in tal senso, ma certamente un ulteriore rafforzamento non guasterà di certo. Peraltro, è stato anche paventato un dubbio in merito al fatto che, ove la norma evoca i "contratti stipulati dal 1° Luglio 2020", non risulta chiaro "a quale contratto il Legislatore intende riferirsi. In particolare, se al contratto di acquisto del mezzo intercorso tra l'azienda e il fornitore del veicolo o il momento in cui il dipendente sceglie l'auto"<sup>9</sup>. A parere di chi scrive, lo scopo della norma dovrebbe essere quello di rilevare i rapporti tra azienda e dipendente, dando per scontato che ove il datore di lavoro conceda un *benefit* sia già nella disponibilità del bene stesso; in ogni caso, anche questa circostanza potrebbe determinare differenti modalità di lettura.

<sup>8</sup> Auto aziendali, CO<sub>2</sub> al futuro - di Alessandro Antonelli e Alessandro Mengozzi, in Italia Oggi del 17 gennaio 2020, pag. 28. Nello stesso senso, G. P. Ranocchi, "Auto aziendali, inasprita la tassazione del fringe benefit per contratti stipulati dal 1° luglio", in Le novità fiscali 2020, Sole 24Ore.

<sup>9</sup> G.P. Ranocchi, *op. cit.*.

## Scadenze del mese di marzo

---

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1 marzo 2020 al 31 marzo 2020, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.

In primo piano vengono illustrate, se esistenti, le principali scadenze o termini oggetto di provvedimenti straordinari, mentre di seguito si riportano le scadenze mensili, trimestrali o annuali a regime.

### **lunedì 2 marzo**

#### **Presentazione elenchi Intra 12 mensili**

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di dicembre.

#### **Presentazione del modello Uniemens Individuale**

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di febbraio.

#### **Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione**

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° febbraio 2020.

#### **Modello Redditi 2019**

Scade oggi il termine per la presentazione, mediante ravvedimento, della dichiarazione omessa da persone fisiche o società alla data del 30 novembre 2019. Oltre all'invio telematico sarà necessario versare con modello F24 la sanzione ridotta con codice tributo 8911.

#### **Libri contabili**

Scade oggi il termine per la stampa dei libri contabili obbligatori.

#### **Conservazione digitale**

Scade oggi il termine per la conservazione digitale dei libri contabili 2018, delle fatture elettroniche 2018 e delle dichiarazioni fiscali 2017.

#### **Invio documenti per 730 precompilato**

Scade oggi per le imprese assicuratrici, le forme pensionistiche complementari, i soggetti esercenti attività di servizi di pompe funebri, le università statali e non statali, i soggetti che erogano rimborsi relativi alle spese universitarie, i soggetti che erogano rimborsi di alcuni oneri detraibili o deducibili, gli enti previdenziali, i soggetti che erogano mutui agrari e fondiari, gli amministratori di condominio, le banche e le poste, gli asili nido pubblici e privati, l'obbligo di trasmissione dei dati per la dichiarazione precompilata.

#### **Lipe**

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione liquidazioni periodiche per i mesi di ottobre, novembre e dicembre per i soggetti che hanno quest'obbligo con cadenza mensile e per l'ultimo trimestre 2019 per chi ha tale obbligo trimestralmente. L'invio può essere omesso se entro il 28 febbraio 2020 si è provveduto all'invio della dichiarazione Iva.

## **lunedì 9 marzo**

### **CU 2020**

Scade oggi il termine di presentazione all'Agenzia delle entrate della CU 2020 qualora essa contenga informazioni da includere nella dichiarazione precompilata del percipiente (ad esempio, le informazioni riguardanti redditi di lavoro dipendente e assimilato).

## **lunedì 16 marzo**

### **Registrazioni contabili**

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.

### **Fatturazione differita**

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

### **Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche**

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

### **Tassa annuale vidimazione libri sociali**

Scade oggi, per le società di capitali, il termine per il versamento della tassa annuale vidimazione libri sociali. La misura dell'imposta è pari a 309,87 euro. Qualora l'entità del Capitale sociale esistente al 1° gennaio 2020 sia superiore a 516.456,90 l'imposta è dovuta nella misura di 516,46 euro. Il versamento deve essere effettuato mediante F24 utilizzando il codice tributo 7085 anno 2020.

### **Versamento saldo Iva 2020**

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2019, risultante dalla dichiarazione annuale, devono versare il conguaglio annuale dell'Iva utilizzando il codice tributo 6099.

Il versamento può essere effettuato anche entro il più lungo termine previsto per il pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione unificata, maggiorando gli importi da versare degli interessi nella misura dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese a decorrere dal 16 marzo.

Tutti i contribuenti (sia che presentino la dichiarazione in forma autonoma ovvero unificata) possono scegliere di pagare il saldo Iva ratealmente, versando la prima rata entro il 16 marzo, in tale ipotesi l'ultima rata non può essere versata oltre il 16 novembre.

### **Versamenti Iva mensili**

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di gennaio (codice tributo 6001). I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

### **Versamento dei contributi Inps**

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

## **Versamento delle ritenute alla fonte**

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

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

## **Versamento ritenute da parte condomini**

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

## **ACCISE – Versamento imposta**

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

## **Inps - Contributi dovuti da artigiani e commercianti**

Per gli artigiani ed i commercianti iscritti all'Inps scade oggi il versamento relativo al quarto trimestre 2019.

## **Versamento del saldo dell'imposta sostitutiva Tfr**

Scade oggi il versamento a saldo dell'imposta imposta sostitutiva, nella misura del 17%, dovuta sul trattamento fine rapporto. Il versamento del saldo è al netto dell'acconto del 16 dicembre dell'anno precedente e deve effettuarsi con mod. F24 e codice tributo 1713.

## **Autoliquidazione Inail – versamento**

Scade oggi il termine ultimo per procedere all'autoliquidazione e al versamento in unica soluzione, o quale prima rata, del premio Inail relativo al saldo 2019 e all'acconto 2020. È possibile procedere al pagamento, oltre che in un'unica soluzione, anche in quattro rate, la prima delle quali entro il 16 febbraio e le successive rispettivamente entro il 16 dei mesi di maggio, agosto e novembre.

## **Ravvedimento versamenti entro 30 giorni**

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

## **venerdì 20 marzo**

### **Presentazione dichiarazione periodica Conai**

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di gennaio, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

## **mercoledì 25 marzo**

### **Presentazione elenchi Intrastat mensili**

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti (soli fini statistici) e delle vendite intracomuni-

tarie effettuate nel mese precedente.

## **martedì 31 marzo**

### **Certificazione degli utili e compensi 2019**

Scade oggi il termine per la consegna ai percettori delle certificazioni relative agli utili corrisposti nel 2019, ovvero della consegna delle certificazioni dei redditi di lavoro dipendente e assimilati e di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi sempre relativi al 2019.

### **Modello Eas**

Scade oggi l'invio del modello Eas per comunicare le variazioni intervenute nel 2019.

# La relazione fra lo Studio e i clienti diventa digitale



Il digitale accorcia le distanze e permette di offrire ai Clienti servizi nuovi, utili e veloci.

Con **TeamSystem Digital Box**, estensione digitale di TeamSystem Studio, il Professionista mette a disposizione dei propri Clienti un servizio fondamentale per visualizzare e condividere **fatture e documenti**, accedere alle informazioni importanti, non perdere di vista le **scadenze** e i **pagamenti** e monitorare le informazioni chiave per la gestione del proprio business.

Tutto senza spostamenti, senza chiamate e in totale sicurezza, grazie al **Cloud** e all'**App mobile**.

Per maggiori informazioni:

[www.teamsystem.com/teamsystem-digital-box](http://www.teamsystem.com/teamsystem-digital-box)