Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circondario del Tribunale di Napoli
Ente Pubblico non Economico

COMMISSIONE DI STUDIO TUTELA DEL CONSUMO

ATTI DEL WEBINAR

MARTEDI' | 16 GIUGNO 2020 | ORE 16:00 18:00

INADEMPIMENTO CONTRATTUALE DA COVID 19: NORMATIVA E MISURE PREVISTE DAL DECRETO "RILANCIO" PER IMPRESE E CONSUMATORI

Il Sole 24 ORE

UN APPUNTAMENTO DI Telefisco 2020

OBIETTIVO RILANCIO SPECIALE TELEFISCO **VIDEOFORUM EDITION.**

Registrati gratis fino a esaurimento posti e ottieni i crediti formativi: **ilsole24ore.com/telefisco-rilancio**

MARTEDÌ
23 GIUGNO
DALLE 9.00
ALLE 12.00

Ammortizzatori sociali, proroghe, ricapitalizzazione, bonus del 110%... le novità normative si susseguono e aggiornamenti tempestivi si impongono. Per questo nasce **Telefisco Speciale Rilancio**, il videoforum straordinario con esperti del settore pronti a rispondere ai vostri quesiti. È un evento unico, totalmente in diretta online. A chiudere una tavola rotonda cui parteciperanno il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, **Ernesto Maria Ruffini** e il Presidente del Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti e degli Esperti contabili, **Massimo Miani**.

L'iniziativa non si ferma a questo evento ma continua per tutto il 2020!
Prosegue infatti con **Smart24 Fisco Start**, la soluzione trasversale che affronta i profili fiscali, giuslavoristici e legali, collegati all'emergenza Covid 19.
E inoltre a tua disposizione **8 videoforum** con crediti formativi con i massimi esperti del Sole 24 Ore per darti tutte le risposte operative sui temi di maggiore interesse.

SMART 24 START FISCO

Scopri di più su smart24fisco.com/telefisco

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Circondario del Tribunale di Napoli

Ente Pubblico non Economico

COMMISSIONE DI STUDIO TUTELA DEL CONSUMO

GRUPPO 24 ORE

Webinar

MARTEDI' | 16 GIUGNO 2020 | ORE 16:00 18:00

Per la diretta webinar clicca sul logo

Oppure

Webinar ID **898 8866 0104**

Webinar Password **706073**

INADEMPIMENTO CONTRATTUALE DA COVID 19: NORMATIVA E MISURE PREVISTE DAL DECRETO "RILANCIO" PER IMPRESE E CONSUMATORI

Saluti

Vincenzo Moretta Presidente ODCEC Napoli
Liliana Speranza Consigliere ODCEC Napoli –Delegata Commissione Tutela del Consumo
Vincenzo Tiby Consigliere ODCEC Napoli –Delegato Commissione Tutela del Consumo

Introduce

Stefania Linguerri Presidente Commissione Tutela del Consumo ODCEC Napoli

Modera

Antonella Miletti Docente Istituzioni di diritto privato, Titolare Laboratorio" Strumenti civilistici di Tutela del Consumo e attività d'impresa", Università degli Studi di Napoli Federico II

Programma

Conseguenze giuridiche dell'emergenza sui contratti in corso di esecuzione. Disciplina codicistica e emergenziale. Decorrenze ed effetti. Vendita, appalto e locazione (privata, commerciale e affitto d'azienda). Proiezioni sui possibili scenari alla luce della riapertura. Quali possibili effetti sui consumi. Le tutele per i consumatori.

Relatori

Stefano Borrelli Notaio in Forio, Distretti Notarili Riuniti di Napoli, Torre Annunziata e Nola
Tonino Morina Prof. Esperto de Il Sole 24 ORE
Alessandro Polidoro Dottore Commercialista ed Editore, rappresentante imprese culturali
Monica Mandico Avv**.** Presidente Associazione Centro Tutele Consumatori e Imprese
Salvatore Mancino Coordinatore Commissione Diritto del Consumatore COA Napoli Nord
Rosario Stornaiuolo Presidente Federconsumatori Campania

Conclude

Gianpaolo Delle Donne Segretario Commissione Tutela del Consumo ODCEC Napoli

---

Si raccomanda di scaricare la piattaforma con congruo anticipo al seguente indirizzo

https://zoom.us/support/download

La partecipazione all'evento attribuirà n. 2 crediti formativi e saranno riconosciuti ai commercialisti/revisori che si registreranno sul sito www.odcec.napoli.it\eventi e, successivamente, autocertificheranno "online", entro sette giorni dal webinar, nella stessa pagina (mediante il calendario eventi), l'avvenuta partecipazione.

Visura TINEXTA GROUP
RETE ASTE COMMERCIALISTI
Soluzioni Sistemi S.r.l.
sistemi NAPOLI www.soluzionisistemi.it info@soluzionisistemi.it

80121 – Napoli - Piazza dei Martiri, 30 - tel. 081/7643787 – fax 081/2400335
80143 – Napoli - Centro Direzionale Is. E/1 – tel. 081/5628115 – fax 081/5628211
http: www.odcec.napoli.it – e-mail: info@odcec.napoli.it – PEC segreteria@odcecnapoli.it - Codice fiscale - P. Iva 05936561215

I rimedi codicistici alla prova dell'emergenza

INADEMPIMENTI DELLE OBBLIGAZIONI AI TEMPI DEL CORONAVIRUS

1. L'emergenza epidemiologica causata dal Covid-19 in Italia e la conseguente legislazione con cui il Governo ha imposto misure restrittive volte a contenere la diffusione del contagio stanno avendo significative ripercussioni sui contratti in corso di esecuzione e hanno dato la stura per nuove riflessioni, su come modificare i rapporti contrattuali in futuro.

Tra i molteplici effetti dirompenti del Codiv-19 vi è anche quello di incidere in modo decisivo sulla capacità delle aziende di adempiere in modo corretto alle proprie obbligazioni contrattuali. In queste condizioni, gli operatori si affrettano a rivedere le clausole di "forza maggiore" contenute nei contratti per comprendere se e quali rimedi sono disponibili all'una o all'altra parte". Ed è ciò che sta accadendo. Ma qualcuno chiede di più. Ci sono già casi in cui la cosiddetta clausola di forza maggiore viene per così dire "superata" perché società o imprenditori chiedono l'inserimento di una clausola ad hoc, la clausola coronavirus appunto.

Sulla scorta del D.L. 23 febbraio 2020, n. 6 e dei successivi provvedimenti legislativi, il Governo Italiano ha imposto sull'intero territorio nazionale l'adozione di misure restrittive volte a contenere la diffusione del cosiddetto "Coronavirus" (di seguito "Covid-19"). Benché la situazione epidemiologica e dunque legislativa, sociale ed economica sia in evoluzione, la predette misure restrittive

– quali, la limitazione degli spostamenti delle persone fisiche, l'obbligo di mantenere la distanza interpersonale di un metro;

-la chiusura degli esercizi commerciali diversi da quelli indicati nell'Allegato 1 al DPCM 11 marzo 2020 e delle attività produttive non essenziali (DPCM 22 marzo 2020)

– e, più in generale, la psicosi da contagio ingeneratasi fra i consumatori, la minore propensione al consumo e il crollo del flusso turistico internazionale si configurano come avvenimenti di carattere straordinario e imprevedibile anche noti come "entelechiani", ossia fatti nuovi il cui verificarsi non è predicibile, né tanto meno dipendente dalla volontà dell'uomo. in sostanza, vi sono sempre, in natura, dei fatti nuovi che accadono, la cui determinazione a priori è del tutto impossibile. Tali, nel mondo economico, le guerre, le carestie, le epidemie, i terremoti, le invenzioni, i mutamenti della moda, scientificamente rilevanti per il diritto.

ATTUALE SCENARIO ED EFFETTI SUI CONTRATTI

Ci si domanda se la diffusione del virus ed i provvedimenti adottati dall'Esecutivo possano esimere – e in che misura - l'obbligato dall'adempiere alle proprie obbligazioni (con buona pace del principio fondamentale del diritto civile ed internazionale pacta sunt servanda).

SIGNIFICATIVO RALLENTAMENTO /INTERRUZIONE DELL'ATTIVITA'
RIDUZIONE DEI FLUSSI DI CASSA
CRITICITA' NEI RAPPORTI CON I CLIENTI E CON I FORNITORI.

IL PROBLEMA

- CROLLO DEL PIL
- Il crollo dei fatturati ha prodotto crisi di liquidità
- In assenza di liquidità, le imprese hanno sospeso o ridotto i pagamenti
- Si può far entrare l'impresa, con i suoi rischi, nella causa del contratto di locazione, di fornitura, di servizio? (GENTILI)
- Così posta la domanda, la risposta è semplice: NO
- Il rischio del circolo vizioso è dietro l'angolo

segue

- Livelli di debito pubblico molto più alti diventeranno un aspetto permanente delle nostre economie (...) saranno accompagnati da una **cancellazione di debiti privati**. Le imprese potrebbero realisticamente rimanere sul mercato solo se i debiti fatti **per mantenere nel tempo l'occupazione** fossero alla fine cancellati
- **Chi l'ha detto?**

Mario Draghi

E nel frattempo? Cosa posso fare?

In particolare, per effetto dei provvedimenti di emergenza o anche soltanto dell'emergenza sanitaria in sé:

a) da un lato, le imprese potrebbero non essere più in grado di adempiere le obbligazioni contrattuali assunte o, comunque, farlo entro i termini contrattualmente stabiliti;

b) dall'altro, le stesse parti che dovrebbero ricevere le prestazioni (siano esse imprese o persone fisiche) potrebbero non essere più in grado di utilizzarle o persino rifiutarle, invocando una sopravvenuta carenza di interesse legata all'attuale situazione emergenziale.

Fatto senza precedenti in Italia:

GIUSTIZIA SOSPESA

- dal 17 marzo al 12 maggio 2020: ma in realtà al 1° settembre almeno (d.l. 18/2020, art. 36 d.l. 23/2020, circolari dei Presidenti dei Tribunali in ordine sparso)
- LE CANCELLERIE INACCESSIBILI
- Pignoramenti dello stipendio e della pensione sospesi fino al 31 agosto (art. 68 d.l. 18/2020, termine prorogato dal d.l. rilancio)
- Procedure esecutive immobiliari sospese per la prima casa art. 54 ter della legge 27/2020.

Chi non paga non fallisce (almeno fino a fine giugno)

Art. 10, d.l. 22/2020

Disposizioni temporanee in materia di ricorsi e richieste per la dichiarazione di fallimento e dello stato di insolvenza).

Tutti i ricorsi ai sensi degli articoli 15 e 195 del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267 e 3 del decreto legislativo 8 luglio 1999, n. 270 depositati nel periodo tra il 9 marzo 2020 ed il 30 giugno 2020 sono improcedibili.

Chi non può pagare non può ricorrere al concordato minore

Chi non può pagare non può ricorrere al concordato minore

Art. 5.

(Differimento dell'entrata in vigore del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14)

1. All'articolo 389 del decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, il comma 1 è sostituito dal seguente: «1. Il presente decreto entra in vigore il 1 settembre 2021, salvo quanto previsto al comma 2.».

segue

- Il C.C.I. non premia più il solo sovraindebitamento passivo ma, più in generale, tutti i debitori sovraindebitati non in mala fede (art. 77 e ss.);
- Consente l'esdebitazione del debitore incapiente (art. 283)

MANDICO&PARTNERS
AVVOCATI E COMMERCIALISTI
NAPOLI | ROMA | MILANO
GLI STUDI LEGALI DELL'ANNO 2020
Il Sole 24 ORE Guida al Diritto statista

Al di là dei provvedimenti emanati, l'emergenza Coronavirus può avere altri effetti sui contratti?

Sì. Il Coronavirus deve considerarsi un'epidemia anche dal punto di vista giuridico, e può configurare a tutti gli effetti una causa di forza maggiore (cfr. infra).
L'epidemia può avere effetti sui contratti pendenti anche a prescindere dai provvedimenti urgenti adottati per contenerla, nella misura in cui possa rendere oggettivamente impossibile o eccessivamente oneroso erogare una prestazione contrattuale
-(es. il cantante che deve esibirsi si ammala e non può essere sostituito, oppure può essere sostituito soltanto a un costo elevatissimo),
-ovvero oggettivamente impossibile fruirne (es. il soggetto che ha acquistato un biglietto aereo si ammala e non può più partire).
Inoltre, in base ad un recente orientamento della Corte di Cassazione, il soggetto titolato a ricevere una prestazione può rifiutarla e ottenere il rimborso di quanto pagato (benché la prestazione sia ancora del tutto possibile) se, a causa di fatti sopravvenuti, viene irrimediabilmente pregiudicata la causa concreta del contratto.

Quando si può parlare di “forza maggiore”?

Il concetto di forza maggiore merita un sintetico approfondimento tanto nella prospettiva nazionale quanto in un’ottica internazionale tenuto conto dei sempre più numerosi contratti conclusi con partner stranieri. Nell’ordinamento italiano, non è dato rinvenire una definizione precisa di forza maggiore. Sul punto, la giurisprudenza ha ritenuto che la forza maggiore deve presentarsi come un particolare impedimento allo svolgimento di una certa azione e deve essere tale da rendere vano ogni sforzo dell’agente per il suo superamento ed inoltre non deve essere a lui imputabile in nessuna maniera. Per sua stessa definizione, la forza maggiore deve essere assoluta e, cioè, non vincibile né superabile in alcuna maniera. E tale non può considerarsi quella situazione che, con intensità di impegno e di diligenza tipica o normale, avrebbe potuto essere altrimenti superata. In buona sostanza, dunque, la forza maggiore deve avere carattere oggettivo, straordinario ed imprevedibile.

A livello internazionale, invece, esistono testi normativi nei quali è diffusamente delineata la fattispecie della forza maggiore.

A titolo esemplificativo:

(i) La Convenzione di Vienna sulla Vendita Internazionale di Beni Mobili dell'11.4.1980 individua le tre caratteristiche principali che devono essere presenti affinché la clausola di forza maggiore possa trovare concreta applicazione (art. 79, co. 1):

(ii) La Camera di Commercio Internazionale ha emanato la ICC Force Majeure Clause 2003 (ICC Clause), la quale, oltre a richiamare le tre caratteristiche già precedentemente individuate dalla Convenzione di Vienna del 1980 indica una lista di eventi il cui insorgere comporta l'applicazione della clausola di forza maggiore. Esempi di questi accadimenti sono: guerre, ribellioni, atti di terrorismo, sabotaggi, epidemie, cicloni, terremoti, etc.

Le Camere di Commercio sono tenute a rilasciare, a chi ne fa domanda, le "Attestazioni camerali di sussistenza cause di forza maggiore per emergenza COVID-19". A disporlo il Ministero dello Sviluppo Economico al fine di evitare che l'inadempimento contrattuale da parte delle aziende nazionali sia penalizzato con la risoluzione dei contratti, con pagamento di penali e con il mancato rientro dai costi della commessa già sostenuti. Il Ministero delega Unioncamere a provvedere e a diffondere presso le Camere di commercio uno schema di dichiarazione in lingua inglese da utilizzare.

Il Ministero dello Sviluppo Economico con la circolare del 25 marzo 2020 chiede alle Camere di Commercio di rilasciare, a chi ne fa domanda, le "Attestazioni camerali di sussistenza cause di forza maggiore per emergenza COVID-19".

Il Ministero ha preso atto della necessità per le imprese, di dover documentare mediante attestazione camerale le condizioni di forza maggiore derivanti dall'attuale fase di emergenza sanitaria da COVID-19. In molti contratti di fornitura in essere con l'estero è infatti necessario produrre tali attestazioni per poter invocare la forza maggiore e far fronte all'inadempimento delle obbligazioni.

L'impossibilità di presentare tale documento avrebbe come conseguenza danni immediati alle imprese nazionali che si troverebbero nella condizione di subire la risoluzione dei contratti, con pagamento di penali e mancato rientro dai costi della commessa già sostenuti.

Il Ministero quindi dispone che, su richiesta dell'impresa, le Camere di commercio, nell'ambito dei poteri loro riconosciuti dalla legge, possono rilasciare dichiarazioni in lingua inglese sullo stato di emergenza in Italia conseguente all'emergenza epidemiologica da COVID-19 e sulle restrizioni imposte dalla legge per il contenimento dell'epidemia.

In definitiva, a supporto del commercio internazionale, con tali dichiarazioni, le Camere di commercio potranno attestare di aver ricevuto, dall'impresa richiedente, la dichiarazione di non aver potuto assolvere nei tempi agli obblighi contrattuali precedentemente assunti, per motivi imprevedibili e indipendenti dalla volontà e capacità aziendale, facendo riferimento alle restrizioni disposte dalle Autorità di governo e allo stato di emergenza in atto.

Il Ministero inoltre delega Unioncamere a provvedere e a diffondere presso le Camere di commercio uno schema di dichiarazione in lingua inglese da utilizzare

INNANZITUTTO ESAME DEL CONTRATTO E TUTELE DELLA LEGGE

Codici e no

Codice civile

- Rimedi sinallagmatici generali (risoluzioni: per inadempimento, impossibilità sopravvenuta, eccessiva onerosità sopravvenuta; eccezione d'inadempimento)
- Clausole generali e dintorni (buona fede integrativa, obbligo di rinegoziazione)
- Rimedi sinallagmatici speciali (1629, 1664 e 1672, 1686 e 1690, 1818.)

Legislazione emergenziale (d.l. 18/2020, conv. L. 27/2020)

- Art. 91 (esonero da responsabilità per rispetto misure contenitive)
- Art. 54 (sospensione rata mutui fino a € 400k)
- Art. 103, comma 2-ter (proroga contratti d'appalto e deroga all'art. 1655)
- Art. 120 (proroga contratti assicurazione r.c.)
- Art. 88 e 88-bis (contratti della cultura e del turismo)

Problema generale

- Il crollo dei fatturati ha prodotto crisi di liquidità
- In assenza di liquidità, le imprese hanno sospeso o ridotto i pagamenti
- Si può far entrare l'impresa, con i suoi rischi, nella causa del contratto di locazione, di fornitura, di servizio? (GENTILI)
- Così posta la domanda, la risposta è semplice: NO
- Il rischio del circolo vizioso è dietro l'angolo

MANDICO&PARTNERS
AVVOCATI E COMMERCIALISTI
NAPOLI | ROMA | MILANO
GLI STUDI LEGALI DELL'ANNO 2020
Il Sole 24 ORE Guida al Diritto statista

I rimedi codicistici generali

- Risoluzioni per impossibilità sopravvenuta e/o eccessiva onerosità sopravvenuta;
- C.d. “impossibilità sopravvenuta di utilizzazione della prestazione”
- Clausole generali e dintorni (buona fede integrativa, obbligo di rinegoziazione)
- Eccezione d’inadempimento

L’impossibilità sopravvenuta: le caratteristiche caratteristiche

- Deve trattarsi di eventi:
- (i) estranei alla volontà dell'obbligato [Cass. 19/10/2007, n. 21973];
- (ii) non ragionevolmente prevedibili, secondo la ordinaria diligenza, all'atto dell'assunzione dell'obbligazione [Cass. 23/2/2000, n. 2059]
- (iii) che rendano la prestazione ineseguibile nonostante il debitore abbia sperimentato tutte le ragionevoli possibilità per adempiere regolarmente [Cass. 8/6/2018, n. 14915].

Impossibilità sopravvenuta parziale o temporanea

- Applicabilità dell’art. 1464
- il contratto non si risolve, ma il creditore della prestazione parzialmente impossibile ha diritto a una corrispondente riduzione della prestazione a suo carico e può recedere qualora non abbia interesse all'adempimento parziale.

MANDICO & PARTNERS
AVVOCATI E COMMERCIALISTI
NAPOLI | ROMA | MILANO
GLI STUDI LEGALI DELL’ANNO 2020
Il Sole 24 ORE Guida al Diritto statista

Recesso / riduzione della prestazione

Cass. 27/2/2017, n. 4939: L'impossibilità parziale ha effetto risolutivo solo quando, avuto riguardo all'interesse delle parti, investa l'essenza stessa dell'operazione negoziale, privando il resto, in parte significativa, di utilità o, comunque, mutando significativamente lo scopo perseguito con il negozio, ai sensi degli artt. 1362 e ss., c.c.» .

Ne segue, a contrario, che l'impossibilità parziale non scioglie il contratto se lo stesso continua a produrre una qualche utilità alle parti: quindi 1464

Impossibilità di far uso della prestazione

- **Cass. 24/7/2007, n. 16315:** In materia di pacchetti turistici “tutto compreso”: la diffusione di un'epidemia presso la località turistica di destinazione rende la prestazione turistica inidonea a soddisfare l'interesse creditorio, compromettendo lo scopo pratico del contratto
- **Cass. 10/7/2018, n. 18047:** la non imputabilità al debitore, di cui all'art. 1256 c.c., consente di allargare l'applicazione della norma a tutti i casi, meritevoli di tutela, in cui sia impossibile, per eventi imprevedibili e sopravvenuti, utilizzare la prestazione oggetto del contratto.

Segue

- **Cass. 29/3/2019, n. 8766**: l'impossibilità sopravvenuta della prestazione è configurabile qualora siano divenuti impossibili l'adempimento della prestazione da parte del debitore o l'utilizzazione della stessa ad opera della controparte, purché tale impossibilità non sia imputabile al creditore ed il suo interesse a ricevere la prestazione medesima sia venuto meno, dovendosi in tal caso prendere atto che non può più essere conseguita la finalità essenziale in cui consiste la **causa concreta** del contratto, con la conseguente estinzione dell'obbligazione.
- (interruzione di una rappresentazione lirica al termine del primo atto per avverse condizioni atmosferiche come causa di risoluzione del contratto per impossibilità sopravvenuta, a•eso che la rappresentazione lirica è «un unicum di portata artistica non scindibile» ai fini della utilità che ne trae lo spettatore)

L’impossibilità temporanea e definitiva della prestazione nel diritto vivente

- Impossibilità totale temporanea: sospensione delle prestazioni ex art. 1464 c.c.
- Impossibilità parziale temporanea: riduzione della prestazione
- Impossibilità totale definitiva (eventi, locazioni stagionali, etc.): risoluzione del contratto e eventuali restituzioni

MANDICO&PARTNERS AVVOCATI E COMMERCIALISTI NAPOLI | ROMA
GLI STUDI LEGALI DELL’ANNO 2020
Il Sole 24 ORE Guida al Diritto statista

Riferimenti normativi

- 1256. l'obbligazione si estingue se l'impossibilità perdura fino a quando, in relazione al titolo dell'obbligazione alla natura dell'oggetto, il debitore non può più essere ritenuto obbligato a eseguire la prestazione ovvero il creditore non ha più interesse a conseguirla
- 1463. la parte liberata per la sopravvenuta impossibilità della prestazione dovuta non può chiedere la controprestazione, e deve restituire quella che abbia già ricevuta

Eccessiva onerosità sopravvenuta

- **Cass. 25/5/ 2007, n. 12235**: “l'eccessiva onerosità sopravvenuta della prestazione (diversamente dalla impossibilità sopravvenuta della prestazione) non incide sulla causa del contratto, non impedendo l'attuazione dell'interesse con esso concretamente perseguito, ma trova diversamente fondamento nell'esigenza di contenere entro limiti di normalità l'alea dell'aggravio economico della prestazione, salvaguardando cioè la parte dal **rischio di un eccezionale aggravamento economico** derivante da gravi cause di turbamento dei rapporti socio economici”.

problema

- Il codice non contempla alcun rimedio per l'eccessiva onerosità sopravvenuta temporanea, né prevede un diritto all'adeguamento se non in casi nominati (art. 1623, 1664)

MANDICO&PARTNERS
AVVOCATI E COMMERCIALISTI
NAPOLI | ROMA | MILANO
GLI STUDI LEGALI DELL'ANNO 2020

Caso clinico: le locazioni

- I canoni devono essere comunque pagati
- I canoni non devono essere pagati
- I canoni devono essere pagati, ma in misura ridotta

MANDICO&PARTNERS
AVVOCATI E COMMERCIALISTI
GLI STUDI LEGALI DELL'ANNO 2020

Impossibilità della locazione per eventi sismici

- **Cass. 26/9/2019, n. 23987**: «in caso di risoluzione del contratto di locazione per impossibilità sopravvenuta non imputabile (nella specie per lo stato di inagibilità dell'immobile conseguente ad evento sismico), non trova applicazione l'art. 1591 c.c. – non essendo configurabile il godimento, anche di mero fatto, dei beni già locati e la possibilità di una utilizzazione diretta o di un reimpiego da parte del locatore dei beni stessi nel periodo tra la cessazione del contratto e la effettiva riconsegna – ma la disciplina generale dettata dall'art. 1463 c.c.»

Riduzione del canone di locazione?

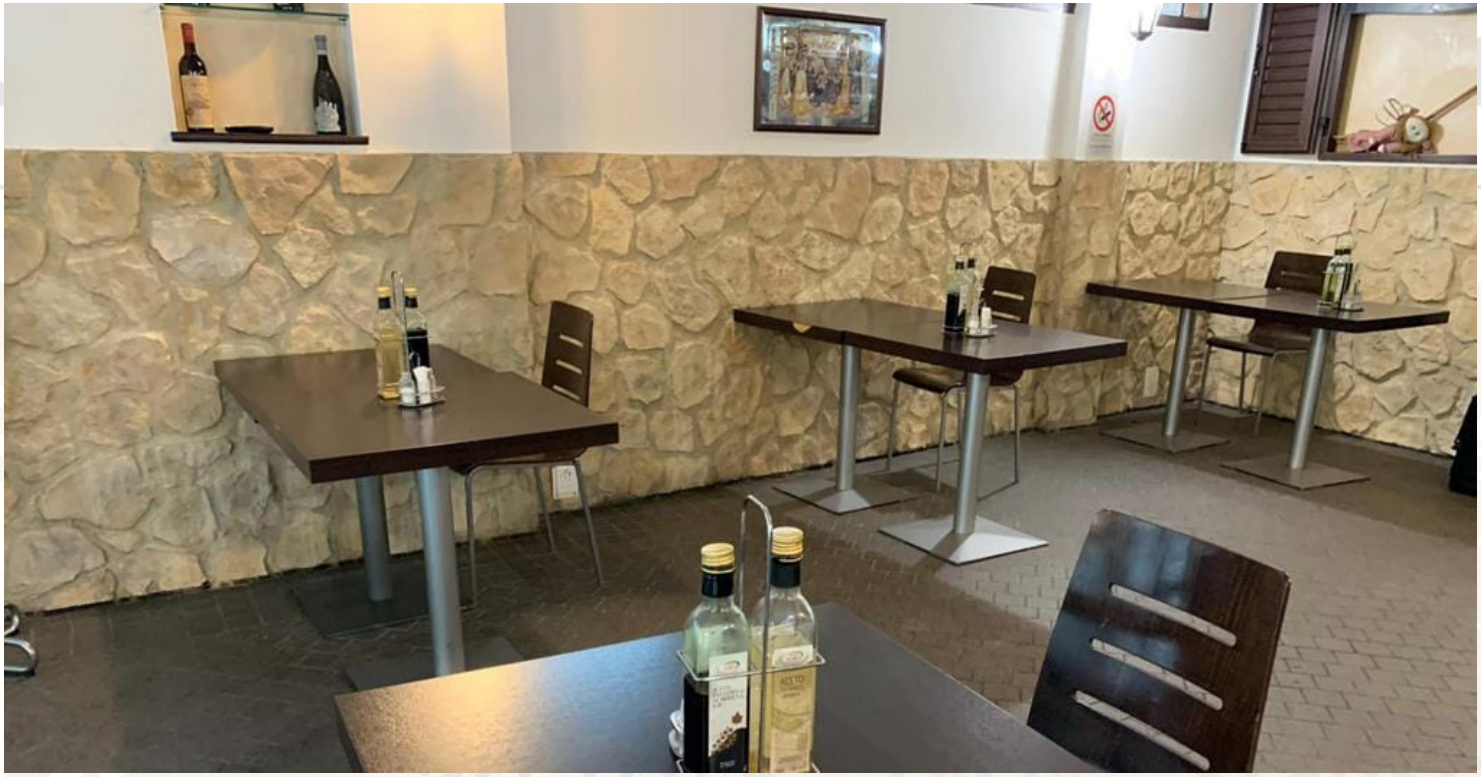
- **Cass. 27/2/2004, n. 3991**: se l'immobile locato versa, anche se non per colpa del locatore, in condizioni da non consentire il normale godimento del bene in relazione alla sua destinazione contrattuale, (nel caso di specie, le infiltrazioni di umidità derivanti dalle fatiscenti tubature condominiali avevano reso l'immobile almeno in parte inagibile), il conduttore convenuto in giudizio per il pagamento dell'intero canone, se non può validamente opporre l'eccezione di inadempimento, **ha comunque diritto ad ottenere una riduzione del canone**, proporzionale alla riduzione dell'utilità che il conduttore consegue, a causa del limiti esistenti al pieno godimento del bene come contrattualmente previsto.

L’eccessiva onerosità sopravvenuta del canone pro futuro

- Le misure di distanziamento personale esigono che all’interno dei locali di ristorazione vi sia uno spazio libero di **4mq² a persona**.
- In passato, considerando i tavoli quadrati come tipologia più diffusa nei locali di ristorazione, ed indicando come dimensioni generali per i tavoli 0,90×0,90 m; per le sedie 0,40×0,40 m; per il passaggio tra i tavoli 0,30/0,40 m: **1,20 m² a persona**.

ieri

domani



Quid iuris?

- Le nuove misure sono un evento straordinario e imprevedibile
- Si può chiedere la risoluzione del contratto per eccessiva onerosità?
- Si può pretendere la riconduzione ad equità del canone, se non la offre il locatore?

MANDICO&PARTNERS AVVOCATI E COMMERCIALISTI
GLI STUDI LEGALI DELL'ANNO 2020
Il Sole 24 ORE Guida al Diritto statista

Obbligo di rinegoziare?

Rinegoziare, in questi giorni, è uno dei pochi modi per occupare il tempo senza pensare al fallimento e alla morte (MAFFEIS)

Lo scopo è fare «aderire il regolamento contrattuale, a suo tempo predisposto, alla reale situazione di fatto nel frattempo evolutasi in un certo modo: in una parola, a rendere l'attuazione del regolamento contrattuale congrua rispetto agli interessi dei contraenti» (MACARIO)

MANDICO&PARTNERS
AVVOCATI E COMMERCIALISTI
NAPOLI | ROMA | MILANO
DELL'ANNO 2020
Il Sole 24 ORE Guida al Diritto statista

Rinegoziare per buona fede, ma rinegoziare in buona fede

- Tanti chiederanno di rinegoziare allegando impossibilità di adempiere a causa dell'emergenza sanitaria, anche se non è vero (inadempimenti per coronavirus vs. inadempimenti con coronavirus)
- l'interruzione dei flussi di cassa in entrata può essere (almeno temporaneamente) compensata ad es. da eccedenze accumulate o da risparmi di spesa.
- Lealtà e correttezza esigono che chi vuole rinegoziare dia prova di quanto afferma, ciò che richiede l'esame incrociato e trasparente dei documenti e dei bilanci aziendali

Autotutele

- Se non c'è un giudice, l'alternativa a rinegoziare è fallire? (non oggi o domani, ma dopo il 30 giugno…)
- Evidentemente no.
- L'autotutela è — in assenza di contrattazione leale — l'unica risposta alla sospensione della giustizia.

MANDICO&PARTNERS
AVVOCATI E COMMERCIALISTI
NAPOLI | ROMA | MILANO
GLI STUDI LEGALI DELL'ANNO 2020
Il Sole 24 ORE Guida al Diritto statista

Giustizia sospesa

- È implausibile onerare la parte vittima della crisi sanitaria di ricorrere al giudice per devolvergli la decisione sull'assetto provvisoriamente più equo degli interessi se il giudice non risponde.
- Da ciò non discende una sottrazione al vaglio giudiziale, né una modifica unilaterale legibus soluta giammai ammissibile
- La verifica giudiziale avverrà a posteriori: quando la giustizia avrà ripreso il suo fisiologico corso

Il giorno del giudizio

Il giudice verificherà:

I) se il debitore abbia avviato un dialogo formulando una proposta e allegando anche solo circostanze che giustifichino l'impossibile di adempiere totalmente o parzialmente

II) se il creditore abbia risposto, abbia spiegato perché non reputa la proposta del debitore accettabile e, se del caso, formulato una controproposta

L’IMPATTO DEL COVID-19 SUI CONTRATTI DI LOCAZIONE

A cura dell’Avv. Salvatore Mancino

La locazione ad uso commerciale

- Nei contratti di locazione ad uso commerciale già in essere si è, purtroppo, creato uno squilibrio tra le parti contrattuali a scapito dei conduttori, imprenditori o lavoratori autonomi che essi siano. A questi ultimi, infatti, pur dovendosi distinguere tra attività produttive necessarie (permesse) e non necessarie (vietate), è stato inibito di godere e di servirsi degli immobili locati secondo le specifiche attività di impresa o professionali divisate in contratto.
- Tale fase tuttavia è temporanea, ed è pertanto logico ritenere che le parti contrattuali serbino momentaneamente l'interesse ad una conservazione del contratto; nondimeno, le posizioni in campo, chiaramente contrapposte alimentano o potrebbero alimentare una forte litigiosità, nei riguardi della quale è opportuno rinvenire soluzioni giuridiche adeguate all'eccezionalità delle circostanze.

L’obbligo della prestazione

- le difficoltà economiche del debitore, ancorché gravi, non possono esonerarlo da responsabilità ai sensi dell'art. 1218 c.c., in virtù anche di quelli che sono i principi della responsabilità per inadempimento.
- Questo principio è confortato da due considerazioni:
  1. in primo luogo le obbligazioni pecuniarie hanno ad oggetto prestazioni non suscettibili di divenire impossibili;
  2. in secondo luogo, dobbiamo tenere presente la tendenziale indifferenza per il sistema normativo codicistico delle condizioni economiche del debitore.
- Dunque, si può sostenere che i conduttori le cui attività sono ancora consentite dai provvedimenti dell'autorità governativa, anche se solo nella innovativa forma dello smart working, non possono dolersi della contrazione dei loro affari per andare esenti dal pagamento dei canoni dovuti.

L’impossibilità della prestazione quando non imputabile al conduttore

- L'impedimento dell'attività dei conduttori a causa del divieto normativo non incide, com'è evidente, sulla possibilità delle prestazioni cui le parti sono tenute, ovvero il pagamento del canone per il conduttore e, per quanto concerne i locatori, una condotta idonea a far godere e rendere servibile l'immobile a vantaggio dei conduttori (ex art. 1571 c.c.).
- Tuttavia, è evidente come le restrizioni conseguenti hanno inciso sull'utilità e l'utilizzabilità della prestazione eseguita dai locatori a solo detrimento dei conduttori.
- In questo contesto è chiaro che la disparità introdotta finirebbe comunque per ricadere sul debitore a cui viene imputata addirittura l’incapacità di adempiere alla prestazione.

I rimedi prospettati dalla dottrina

- La dottrina ha cercato di proporre alcuni rimedi partendo dalla **disciplina codicistica**.
- **Art. 1463 c.c.**
  - Dalla norma si estrapola, un principio generale, relativo alla sopravvenuta inutilizzabilità della prestazione, volto ad equiparare impossibilità della prestazione ed inutilizzabilità della stessa, o meglio impossibilità di fruire della stessa, secondo i motivi enunciati in contratto agli effetti di cui all'art. 1463 c.c.
  - Si evidenzia tuttavia l'ostacolo costituito dalla natura solo provvisoria dell'emergenza sanitaria e, quindi, in pratica, della persistenza dell'interesse del conduttore alla prosecuzione del rapporto contrattuale che, a ben vedere, collide tanto con il rimedio di cui all'art. 1463 c.c., perché in effetti la prestazione continuerebbe.

I rimedi prospettati dalla dottrina

- Art. 1256, comma 2, c.c.
  - La norma esenta il debitore da responsabilità in caso di impossibilità della prestazione, anche nel caso in cui l'impossibilità, come nelle ipotesi di emergenze e della decretazione di urgenza, sia temporanea.
  - Ipotizzando l'applicabilità della norma de qua in un contratto a prestazioni corrispettive, cioè sinallagmatico, si dovrà ritenere che l'inutilizzabilità della prestazione del locatore da parte del conduttore esoneri, finché conservano vigore i provvedimenti restrittivi, quest'ultimo dal pagamento dei canoni di cui egli è debitore ed impedisca di configurare una sua responsabilità per il ritardo nel pagamento dei canoni suddetti, che pur tuttavia restano dovuti.
  - A questa lettura però osta la disciplina di cui all'art. 1460, c.c., relativa proprio ai contratti sinallagmatici, ai cui sensi non è ammissibile una sospensione unilaterale del rapporto contrattuale.
  - Per la dottrina tuttavia a una prestazione temporaneamente impossibile può essere accostata una prestazione temporaneamente inutilizzabile, una prestazione temporaneamente impossibile può essere accostata una prestazione temporaneamente inutilizzabile.

La rinegoziazione del canone

- Il conduttore verrebbe favorito dalla previsione nel contratto di apposite **clausole di adeguamento ovvero di rinegoziazione**.
- In ipotesi siffatte le parti impiegano strumenti convenzionali per la gestione e l'allocazione dei rischi delle sopravvenienze, derogando al principio espresso in generale dal codice civile che impone una conservazione delle originarie pattuizioni ove esse si mantengono in un'alea che può considerarsi normale (ex art. 1467 c.c.).
- Si tratta tuttavia di uno strumento che richiede la comune volontà delle parti per la rinegoziazione dell’importo dovuto.
- Nella pratica non è quasi mai applicata nei contratti di locazione.

La rinegoziazione del canone

- Secondo parte della dottrina, anche in assenza di una esplicita causa, un obbligo di rinegoziazione potrebbe discendere dal canone di **buona fede ex art. 1375 c.c.**
- L'indirizzo favorevole alla configurazione di un obbligo di rinegoziare i contratti divenuti imparziali a causa delle sopravvenienze, propende per la valorizzazione del vincolo di solidarietà nei rapporti tra privati guardato attraverso il principio di buona fede di cui all'art. 1375 c.c e l'equità integrativa di cui all'art. 1374 c.c..
- Più precisamente, il canone di buona fede fonderebbe l'obbligo di rinegoziare i contratti in cui si è creato uno squilibrio delle prestazioni originarie e l'equità rappresenterebbe il contenuto del suddetto obbligo.

La rinegoziazione del canone

- La previsione di un obbligo di rinegoziazione che discenda dal canone di buona fede ex art. 1375 c.c. appare di difficile accoglimento nel nostro ordinamento per due ordini di ragioni:
  1. perché il codice civile non prevede norme che avallino esplicitamente un obbligo di rinegoziazione e quindi viene in rilievo la difficoltà di individuare un fondamento di tale dovere sfruttando il canone di buona fede;
  2. perché anche una volta ammesso che l'obbligo di rinegoziazione rientri nel campo di azione della buona fede, si prospetta l'ulteriore problema dei rimedi approntabili allorché la parte avvantaggiata dalle sopravvenienze rifiuti di partecipare alle trattative per l'impostazione di un contratto rinegoziato.
- Non vanno nemmeno trascurati i costi che le parti sopporterebbero per la rinegoziazione e che, in un approccio economico del diritto, costituiscono un ulteriore motivo ostativo all'accoglimento di questa soluzione

Quale soluzione, dunque?

- Alla luce di quanto detto, l'unica soluzione praticabile dal conduttore è la **ricerca di un accordo con il locatore** per la sospensione e/o la riduzione del canone mensile.
- L'accordo sembrerebbe l'unica soluzione praticabile anche perché nessuna delle teorie finora esposte dà un fondamento alla possibilità del conduttore di non pagare il canone.

Le agevolazioni previste dal legislatore nel «Decreto cura Italia»

- Decreto Legge 17 marzo 2020, n. 18
  - L'articolo 65 che prevede a favore del conduttore un credito d'imposta per l'anno 2020 pari al 60% del canone di locazione di immobili appartenenti alla categoria catastale C/1 relativo al mese di marzo 2020.
    - La disposizione trova espressa applicazione alla locazione di immobili di categoria catastale C/1, ossia proprio quelle "botteghe e negozi" all'interno dei quali vengono svolte le attività di retail oggi sospese, ed è volta a ristorare il conduttore del costo del canone di locazione versato per il mese di marzo, durante il quale l'attività non è stata esercitata.
    - La fruizione del beneficio fiscale, in quanto volta a compensare almeno parzialmente il costo della locazione, è subordinata all'effettivo versamento del canone di locazione di marzo, anche se in ritardo.

Le agevolazioni previste dal legislatore nel «Decreto cura Italia»

- Decreto Legge 17 marzo 2020, n. 18
  - L'articolo 91, norma di portata generale, interviene a precisare che il rispetto delle misure dettate per il contenimento dell'epidemia «è sempre valutato ai fini dell'esclusione, ai sensi e per gli effetti degli articoli 1218 e 1223 c.c., della responsabilità del debitore, anche relativamente all'applicazione di eventuali decadenze o penali connesse a ritardati o omessi adempimenti».
    - Si tratta di una norma che individua sul piano sostanziale un'ipotesi di impossibilità temporanea della prestazione per causa non imputabile al debitore alla luce della quale ne deriva che il mancato pagamento da parte del conduttore del canone di locazione non possa di per sé essere addotto dal locatore a motivo di risoluzione del contratto di locazione in quanto il conduttore potrà giustificare il suo mancato o parziale adempimento con la situazione contingente che viene richiamata espressamente dalla legge.

Le proposte delle parti sociali

- Da più parti sono state avanzate, dunque, una serie di proposte che il Governo potrebbe adottare nei provvedimenti economici già annunciati, in particolare si è parlato di:
  1. estendere il credito d'imposta di cui all'articolo 65 del Decreto Cura Italia a tutti i conduttori di immobili la cui attività economica è stata sospesa, indipendentemente dalla categoria catastale dell'immobile locato;
  2. attribuire detto beneficio ai locatori, qualora abbiano previsto la sospensione del pagamento dei canoni di locazione;
  3. estendere l'applicazione della disposizione di cui sopra anche alla mensilità di aprile e, eventualmente, a quelle successive, per tutta la durata dei provvedimenti restrittivi;
  4. estendere a tutte le locazioni non abitative la cedolare secca;
  5. ridurre il carico di imposte sugli immobili (es. Imu) ed eliminare l'imputazione dei canoni non percepiti dalle imposte reddituali (Irpef, Ires) dei soggetti proprietari di immobili commerciali locati.

Conclusioni

- Appare evidente come l'eccezionalità e la straordinarietà dell'emergenza in corso non possa essere risolta con gli ordinari strumenti giuridici previsti dall'ordinamento.
- Non possiamo che ribadire, anche in questa sede, che la **rinegoziazione dei contratti di locazione**, volta a distribuire tra le parti contrattuali i costi di questa emergenza, appare l'unica soluzione idonea e in concreto praticabile con vantaggio reciproco per conduttori e locatori, per evitare il recesso dal rapporto contrattuale da parte del conduttore per gravi motivi.
- Precisiamo che, sebbene facoltativa, la registrazione di eventuali accordi tra le parti sulla riduzione dei canoni di locazione è sempre consigliabile, è esente da bollo e imposta di registro e beneficia peraltro della proroga del termine di registrazione, che deve avvenire entro il 30 giugno 2020.

La “bussola” dei pagamenti in scadenza nei mesi di giugno, luglio, agosto e settembre

Francofonte, 16 giugno 2020

Tonino Morina *

- * esperto fiscale del Sole 24 - Ore

Il Governo prosegue con la girandola impazzita di proroghe dei pagamenti, con diverse scadenze che sono poi stranamente concentrate nello stesso giorno, cioè il 16 settembre 2020. Purtroppo, per molti esercenti attività artigianali, commerciali o professionali, economicamente disastrati dal lungo periodo di chiusura, a causa dell’emergenza coronavirus, sarà estremamente complicato rispettare le scadenze fissate per i pagamenti. Le vecchie e le nuove proroghe sono contenute nel decreto - legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto decreto “rilancio”, pubblicato sul supplemento ordinario n. 21/L alla Gazzetta ufficiale n. 128, del 19 maggio 2020. Il decreto “rilancio”, però, non si occupa del versamento a saldo delle imposte e dei contributi dovuti per il 2019 ed il primo acconto per il 2020, in relazione ai modelli Redditi 2020, per il 2019, la cui scadenza resta, al momento, in calendario il 30 giugno 2020, con possibile spostamento al 30 luglio 2020, con lo 0,40% in più. Considerato però che l’emergenza coronavirus non è finita, è prevedibile che anche questi pagamenti saranno prorogati da un prossimo provvedimento, così come è attesa pure la proroga del primo acconto 2020 dell’Imu, in scadenza il 16 giugno 2020. Al di là del fatto che, come si dice spesso, “una proroga non si nega a nessuno”, i danni economici causati dall’emergenza del coronavirus hanno mandato letteralmente in bolletta molti imprenditori e professionisti. Soldi in giro ce ne sono pochi e per molti contribuenti, l’alternativa è tra mangiare o pagare le tasse. E’ evidente che, in questo caso, pagare le tasse diventa l’ultimo dei pensieri, magari in attesa di nuove proroghe sperabilmente più lunghe ed ordinate di quelle finora concesse. Ecco, di seguito, le scadenze dei versamenti più importanti che attendono i contribuenti da giugno a settembre 2020.

Scadenze del mese di giugno 2020

Scadenza	Contribuenti e regole per i pagamenti
16 GIUGNO 2020	Per i contribuenti che non beneficiano di alcuna proroga: **VERSAMENTO UNITARIO F24** (ritenute – Iva - contributi previdenziali e assistenziali) **RATA IVA** - Versamento rata Iva per anno **2019** risultante dalla dichiarazione Iva **2020** **IMU** - Versamento prima rata IMU **2020**
30 GIUGNO 2020	**IVA 2020, per anno 2019** - Versamento saldo **2019** o prima rata. I contribuenti che, entro il **16 marzo 2020**, non hanno pagato il saldo Iva o la prima rata per l'anno **2019**, possono eseguire il pagamento entro il **30 giugno 2020**, pagando le somme dovute con la maggiorazione dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successiva al **18 marzo**, tenendo però conto delle eventuali proroghe della scadenza del 16 marzo 2020, che, perciò, "azzerano" la maggiorazione dello 0,40% nel periodo di proroga. Si può anche spostare il pagamento al **30 luglio 2020**, maggiorando le somme dovute (Iva più maggiorazioni dello 0,40%) di un ulteriore 0,40%
30 GIUGNO 2020	**DICHIARAZIONE REDDITI 2020 E IRAP 2020, per anno 2019, persone fisiche, società di persone e soggetti Ires** - Versamento saldo **2019** e prima rata acconto **2020** in unica soluzione o prima rata in caso di pagamento rateale. **Si può anche spostare il pagamento al 30 luglio 2020, maggiorando le somme dovute dello 0,40 per cento.** **CONTRIBUTI INPS** artigiani e commercianti IVS e gestione separata – saldo **2019** e primo acconto **2020.** **CEDOLARE SECCA –** Versamento saldo **2019** e primo acconto **2020.** **Si può anche spostare il pagamento al 30 luglio 2020, maggiorando le somme dovute dello 0,40 per cento**
30 giugno 2020	Ai contribuenti che verseranno l'acconto per il 2020, nel termine ordinario del **30 giugno 2020**, unitamente al saldo annuale per l'anno **2019,** con il sistema cosiddetto "previsionale", basato cioè sul minore reddito

	dell'anno in cui si versa l'acconto, non saranno chiesti sanzioni o interessi, nei casi in cui gli importi degli acconti non saranno inferiori all'80% del dovuto riferito all'anno **2020**. La norma, anche se fa riferimento agli acconti **Irpef, Ires e Irap**, riguarda anche: le imposte sostitutive delle imposte sui redditi dovute dai forfettari o minimi; la cedolare secca sui canoni di locazione; l'Ivie (imposta sul valore degli immobili all'estero); l'Ivafe (imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero). La norma è applicabile esclusivamente agli acconti dovuti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al **31 dicembre 2019**, cioè, di norma, per gli acconti relativi al **2020.** **Riferimenti:** **articolo 20, decreto – legge 8 aprile 2020, n. 23**
30 giugno 2020	**Seconda rata.** Per il settore dei giochi, sono prorogati i termini per il versamento del prelievo unico erariale (Preu), sugli apparecchi e del canone concessorio in scadenza il **30 aprile 2020.** Le somme dovute dovranno essere versate in unica soluzione entro il **29 maggio 2020**, o in rate mensili di pari importo, con l'aggiunta degli interessi legali, che sono dovuti nella misura dello 0,05% dal 2020 annuali. Per chi paga a rate, la prima deve essere versata entro il **29 maggio 2020** e le successive entro l'ultimo giorno del mese **successivo**; la seconda rata deve essere pagata entro il **30 giugno 2020**; l'ultima rata dovrà essere pagata entro il 18 dicembre 2020. **Riferimenti:** **articolo 69, comma 1, decreto - legge 17 marzo 2020, n. 18**

Scadenze del mese di luglio 2020

Scadenza	Contribuenti e regole per i pagamenti
16 luglio 2020	**VERSAMENTO UNITARIO F24** (ritenute – Iva – contributi previdenziali e assistenziali) **DICHIARAZIONE DEI REDDITI 2020 per anno 2019, persone fisiche, società di persone e soggetti Ires** Rata imposte e contributi per i titolari di partita Iva **RATA IVA** - Versamento rata Iva per anno **2019** risultante dalla dichiarazione Iva **2020**
30 luglio 2020	**DICHIARAZIONE REDDITI 2020 E IRAP 2020, per anno 2019, persone fisiche, società di persone e soggetti Ires.** Versamento saldo **2019** e prima rata acconto **2020** in unica soluzione con aumento dello 0,40%, o prima rata in caso di pagamento rateale con 0,40% in più **CONTRIBUTI INPS** artigiani e commercianti IVS e gestione separata – saldo **2019** e primo acconto **2020** con 0,40% in più **CEDOLARE SECCA –** Versamento saldo **2019** e primo acconto **2020** con 0,40% in più
30 luglio 2020	**IVA 2020, per anno 2019** - Versamento saldo **2019** o prima rata. I contribuenti, che non hanno pagato il saldo Iva o la prima rata per l'anno **2019**, entro il **16 marzo 2020** e nemmeno entro il **30 giugno 2020**, possono eseguire il pagamento delle somme dovute entro il **30 luglio 2020,** maggiorando gli importi dovuti dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successiva al **16 marzo fino al 30 giugno 2020,** tenendo però conto delle eventuali proroghe della scadenza del 16 marzo 2020, che, perciò, "azzerano" la maggiorazione dello 0,40% nel periodo di proroga; all'importo dovuto (Iva più maggiorazioni dello 0,40%) devono aggiungere un ulteriore 0,40%
31 luglio 2020	**DICHIARAZIONE REDDITI 2020, per anno 2019, persone fisiche, società di persone e soggetti Ires** **RATA per** imposte e contributi per i non titolari di partita Iva
31 luglio	**Terza rata.** Per il settore dei giochi, sono prorogati i

2020	termini per il versamento del prelievo unico erariale (Preu), sugli apparecchi e del canone concessorio in scadenza il **30 aprile 2020.** Le somme dovute dovranno essere versate in unica soluzione entro il **29 maggio 2020**, o in rate mensili di pari importo, con l'aggiunta degli interessi legali, che sono dovuti nella misura dello 0,05% dal 2020 annuali. Per chi paga a rate, la prima deve essere versata entro il **29 maggio 2020** e le successive entro l'ultimo giorno del mese **successivo**; la seconda rata è in scadenza il **30 giugno 2020**; la terza rata scade il **31 luglio 2020**; l'ultima rata dovrà essere pagata entro il 18 dicembre 2020. **Riferimenti:** **articolo 69, comma 1, decreto - legge 17 marzo 2020, n. 18**
31 luglio 2020	**Prima o unica rata.** Le imprese del settore florovivaistico, a partire dalla di entrata in vigore della legge di conversione del decreto - legge **17 marzo 2020, n. 18, cioè dal 29 aprile 2020,** fino **al 15 luglio 2020,** possono beneficiare della sospensione dei termini per gli adempimenti e i versamenti delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria. Per queste imprese, sono sospesi anche i termini dei versamenti Iva in scadenza nel periodo compreso tra il **primo aprile e il 30 giugno 2020**. I versamenti sospesi dovranno essere effettuati, senza sanzioni e senza interessi, in unica soluzione entro il **31 luglio 2020**, o a rate fino ad un massimo di 5 rate mensili di pari importo, a decorrere dal 31 luglio 2020. **Riferimenti:** **articolo 78, comma 2 – quinquiesdecies, decreto - legge 17 marzo 2020, n. 18, cosiddetto decreto "cura Italia"**

Scadenze del mese di agosto 2020

Scadenza	Contribuenti e regole per i pagamenti
20 agosto 2020	**IVA** - Versamento secondo trimestre **2020** **VERSAMENTO UNITARIO F24** (ritenute – Iva - contributi previdenziali e assistenziali) **CONTRIBUTI INPS** artigiani e commercianti, pagamento seconda rata **2020** ***con F24*** **DICHIARAZIONE REDDITI 2020 per anno 2019 persone fisiche, società di persone e soggetti Ires** **RATA** imposte e contributi per i titolari di partita Iva **IVA** - Versamento rata Iva per anno **2019** risultante dalla dichiarazione Iva **2020**
31 agosto 2020	**DICHIARAZIONE REDDITI 2020, per anno 2019, persone fisiche, società di persone e soggetti Ires** **RATA per** imposte e contributi per i non titolari di partita Iva
31 agosto 2020	**Chiusura lite pendente. Sesta rata.** I contribuenti che hanno scelto di pagare in modo rateale le somme dovute per la chiusura della lite, in quanto gli importi dovuti superavano i mille euro, devono pagare la **sesta rata** (articolo 6, decreto – legge 23 ottobre 2018, n. 119)
31 agosto 2020	**Definizione processi verbali. Sesta rata.** I contribuenti, che hanno scelto di pagare in modo rateale le somme dovute per la definizione dei processi verbali, devono pagare la **sesta rata** (articolo 1, decreto – legge 23 ottobre 2018, n. 119)
31 agosto 2020	**Quarta rata.** Per il settore dei giochi, sono prorogati i termini per il versamento del prelievo unico erariale (Preu), sugli apparecchi e del canone concessorio in scadenza il **30 aprile 2020.** Le somme dovute dovranno essere versate in unica soluzione entro il **29 maggio 2020**, o in rate mensili di pari importo, con l'aggiunta degli interessi legali, che sono dovuti nella misura dello 0,05% dal 2020 annuali. Per chi paga a rate, la prima deve essere versata entro il **29 maggio 2020** e le successive entro l'ultimo giorno del mese

	successivo; la seconda rata è in scadenza il **30 giugno 2020**; la terza il **31 luglio 2020**; la quarta il **31 agosto 2020**; la quinta il **30 settembre 2020**; la sesta il **31 ottobre 2020**; la settima il **30 novembre 2020**; l'ottava e ultima rata dovrà essere pagata entro il **18 dicembre 2020**. **Riferimenti:** **articolo 69, comma 1, decreto - legge 17 marzo 2020, n. 18**
31 agosto 2020	**Seconda rata.** Le imprese del settore florovivaistico, a partire dalla di entrata in vigore della legge di conversione del decreto - legge **17 marzo 2020, n. 18, cioè dal 29 aprile 2020,** fino **al 15 luglio 2020,** possono beneficiare della sospensione dei termini per gli adempimenti e i versamenti delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria. Per queste imprese, sono sospesi anche i termini dei versamenti Iva in scadenza nel periodo compreso tra il **primo aprile e il 30 giugno 2020**. I versamenti sospesi dovranno essere effettuati, senza sanzioni e senza interessi, in unica soluzione entro il **31 luglio 2020**, o a rate fino ad un massimo di 5 rate mensili di pari importo, a decorrere dal 31 luglio 2020. La seconda rata scade il **31 agosto 2020**; la terza scade il **30 settembre 2020**; la quarta scade il **31 ottobre 2020**; la quinta e ultima rata scade il **30 novembre 2020**. **Riferimenti:** **articolo 78, comma 2 – quinquiesdecies, decreto - legge 17 marzo 2020, n. 18, cosiddetto decreto "cura Italia"**

Scadenze del mese di settembre 2020

Scadenza	Contribuenti e regole per i pagamenti
16 settembre 2020	**VERSAMENTO UNITARIO F24** (ritenute – Iva - contributi previdenziali e assistenziali) **DICHIARAZIONE REDDITI 2020, per anno 2019, persone fisiche, società di persone e soggetti Ires** **RATA** imposte e contributi per i titolari di partita Iva **RATA IVA** - Versamento rata Iva per anno **2019** risultante dalla dichiarazione Iva **2020**
16 settembre 2020	**Prima o unica rata.** Per le imprese turistico – ricettive, agenzie di viaggio e turismo, tour operator, soggetti che gestiscono stadi, impianti sportivi, palestre, club e strutture per danza, fitness e culturismo, centri sportivi, piscine e centri natatori, le ricevitorie del lotto, **ristoranti, gelaterie, pasticcerie, bar e pub**, aziende termali, onlus e altri soggetti specificamente individuati dall'articolo 61, comma 2, del **decreto – legge 17 marzo 2020, n. 18,** sono sospesi i versamenti dal **2 marzo 2020 al 30 aprile 2020,** delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria. Sospesi anche i versamenti Iva in scadenza nel mese di **marzo 2020.** I versamenti sospesi dovranno essere effettuati, senza sanzioni e senza interessi, in unica soluzione entro il **16 settembre 2020**, o a rate fino ad un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con prima rata da pagare entro il **16 settembre 2020 e le successive entro il 16 di ciascun mese**. **Riferimenti:** **articolo 127, comma 1, decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto decreto "rilancio";** **articolo 61, commi 1, 2, 4 e 5, decreto – legge 17 marzo 2020, n. 18**
16 settembre 2020	**Prima o unica rata.** Per le federazioni sportive nazionali, società sportive, professionistiche e dilettantistiche, sono sospesi i versamenti dal **2 marzo 2020 al 30 giugno 2020,** delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria. Sospesi anche i versamenti Iva in scadenza nel mese di **marzo 2020.** I versamenti

	sospesi dovranno essere effettuati, senza sanzioni e senza interessi, in unica soluzione entro il **16 settembre 2020**, o a rate fino ad un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con prima rata da pagare entro il **16 settembre 2020 e le successive entro il 16 di ciascun mese**. **Riferimenti:** **articolo 127, comma 1, decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto decreto "rilancio";** **articolo 61, commi 1, 2, 3, 4 e 5, decreto – legge 17 marzo 2020, n. 18**
16 settembre 2020	**Prima o unica rata.** Per i contribuenti esercenti impresa, arte o professione con ricavi o compensi non superiori a **2milioni di euro nel periodo d'imposta 2019,** sono sospesi i versamenti da autoliquidazione che scadono nel periodo compreso tra **l'8 marzo e il 31 marzo 2020**, relativi: v alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente; v all'Iva; v ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi per l'assicurazione obbligatoria. I versamenti sospesi dovranno essere effettuati, senza sanzioni e senza interessi, in unica soluzione entro il **16 settembre 2020**, o a rate fino ad un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con prima rata da pagare entro il **16 settembre 2020 e le successive entro il 16 di ciascun mese**. **Riferimenti:** **articolo 127, comma 1, lettera b, decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto decreto "rilancio";** **articolo 62, commi 2 e 5, decreto – legge 17 marzo 2020, n. 18**
16 settembre 2020	**Prima o unica rata.** Per i contribuenti esercenti impresa, arte o professione, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nelle **Province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza (a prescindere dal volume d'affari)** sono sospesi i versamenti Iva in scadenza nel periodo compreso tra **l'8 marzo e il 31 marzo**

	2020. I versamenti sospesi dovranno essere effettuati, senza sanzioni e senza interessi, in unica soluzione entro il **16 settembre 2020**, o a rate fino ad un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con prima rata da pagare entro il **16 settembre 2020 e le successive entro il 16 di ciascun mese**. **Riferimenti:** **articolo 127, comma 1, lettera b, decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto decreto "rilancio";** **articolo 62, commi 3 e 5, decreto – legge 17 marzo 2020, n. 18**
16 settembre 2020	**Prima o unica rata.** Per i contribuenti esercenti impresa, arte o professione, che hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nelle province di **Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza,** sono sospesi i versamenti dell'Iva, **in scadenza nei mesi di aprile e maggio 2020, a prescindere dal volume di ricavi o compensi del 2019.** I versamenti sospesi dovranno essere effettuati, senza sanzioni e senza interessi, in unica soluzione entro il **16 settembre 2020**, o a rate fino ad un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con prima rata da pagare entro il **16 settembre 2020 e le successive entro il 16 di ciascun mese**. La sospensione vale per i contribuenti che hanno subito rispettivamente una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il **33%** nel mese di marzo 2020 rispetto a marzo 2019, o nel mese di aprile 2020 rispetto ad aprile 2019. **Riferimenti:** **articolo 126, comma 1, decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto decreto "rilancio";** **articolo 18, commi 6 e 7, decreto – legge 8 aprile 2020, n.-23**
16 settembre 2020	**Prima o unica rata.** Per i contribuenti con ricavi o compensi non superiori a 400mila euro nel periodo d'imposta 2019, i ricavi o compensi percepiti nel periodo compreso tra il **17 marzo 2020 e il 31 maggio 2020**, non sono assoggettati alle ritenute d'acconto da parte del sostituto d'imposta, a condizione che nel mese **precedente** non sono state sostenute spese per lavoro dipendente o assimilato. Chi si avvale di questa opzione,

	deve rilasciare una dichiarazione dalla quale risulti che i ricavi o compensi non sono soggetti a ritenuta. I versamenti sospesi dovranno essere effettuati, senza sanzioni e senza interessi, in unica soluzione entro il **16 settembre 2020**, o a rate fino ad un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con prima rata da pagare entro il **16 settembre 2020 e le successive entro il 16 di ciascun mese**. **Riferimenti:** **articolo 126, comma 2, decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto decreto "rilancio";** **articolo 19, decreto – legge 8 aprile 2020, n. 23**
16 settembre 2020	**Prima o unica rata.** Per i contribuenti esercenti impresa, arte o professione, con ricavi o compensi fino a **50milioni di euro** relativi al 2019, sono sospesi i versamenti delle ritenute e dei contributi assistenziali e previdenziali e i premi di assicurazione obbligatoria sul lavoro dipendente e dell'Iva **in scadenza nei mesi di aprile e maggio 2020**. La stessa sospensione è prevista per i contribuenti che hanno iniziato l'attività dopo il 31 marzo 2019. I versamenti sospesi dovranno essere effettuati, senza sanzioni e senza interessi, in unica soluzione entro il **16 settembre 2020**, o a rate fino ad un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con prima rata da pagare entro il **16 settembre 2020 e le successive entro il 16 di ciascun mese**. La sospensione vale per i contribuenti con ricavi o compensi **fino a 50milioni di euro** relativi al 2019, solo nel caso in cui si verifica un calo del fatturato o dei corrispettivi non inferiore al **33%** nel mese di marzo 2020 rispetto a marzo 2019, o nel mese di aprile 2020 rispetto ad aprile 2019. **Riferimenti:** **articolo 129, comma 1, decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto decreto "rilancio";** **articolo 18, commi 1 e 2, decreto – legge 8 aprile 2020, n. 23**
16 settembre 2020	**Prima o unica rata.** Per i contribuenti esercenti impresa, arte o professione, con ricavi o compensi superiori a **50milioni di euro** relativi al 2019, sono sospesi i versamenti delle ritenute e dei contributi

	assistenziali e previdenziali e i premi di assicurazione obbligatoria sul lavoro dipendente e dell'Iva **in scadenza nei mesi di aprile e maggio 2020**. La stessa sospensione è prevista per i contribuenti che hanno iniziato l'attività dopo il 31 marzo 2019. I versamenti sospesi dovranno essere effettuati, senza sanzioni e senza interessi, in unica soluzione entro il **16 settembre 2020**, o a rate fino ad un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con prima rata da pagare entro il **16 settembre 2020 e le successive entro il 16 di ciascun mese**. La sospensione vale per i contribuenti con ricavi o compensi **superiori a 50milioni di euro** relativi al 2019, solo nel caso in cui si verifica un calo del fatturato o dei corrispettivi non inferiore al **50%** nel mese di marzo 2020 rispetto a marzo 2019, o nel mese di aprile 2020 rispetto ad aprile 2019. **Riferimenti:** **articolo 126, comma 1, decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto decreto "rilancio";** **articolo 18, commi 3 e 4, decreto – legge 8 aprile 2020, n. 23**
16 settembre 2020	**Prima o unica rata.** Per gli enti non commerciali, enti del terzo settore ed enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgono attività istituzionale di interesse generale non in regime d'impresa, sono sospesi i versamenti delle ritenute e dei contributi assistenziali e previdenziali e i premi di assicurazione obbligatoria sul lavoro dipendente, **in scadenza nei mesi di aprile e maggio 2020.** I versamenti sospesi dovranno essere effettuati, senza sanzioni e senza interessi, in unica soluzione entro il **16 settembre 2020**, o a rate fino ad un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con prima rata da pagare entro il **16 settembre 2020 e le successive entro il 16 di ciascun mese**. **Riferimenti:** **articolo 126, comma 1, decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto decreto "rilancio";** **articolo 18, commi 5 e 7, decreto – legge 8 aprile 2020, n. 23**
16	**Chiusura lite – Quinta rata**. I contribuenti, che

settembre 2020 (prima o unica rata del pagamento in scadenza ordinaria il 31 maggio 2020)	hanno scelto di pagare in modo rateale le somme dovute per la chiusura della lite, in quanto gli importi dovuti superavano i mille euro, devono pagare la quinta rata. La scadenza del 31 maggio 2020 si "allunga" al **16 settembre 2020**. Rimane fermo che le altre rate, in scadenza dopo il 31 maggio 2020, dovranno essere regolarmente pagate nei termini. Le somme dovute per la quinta rata si dovranno pagare entro il 16 settembre 2020, o in un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con prima rata da pagare entro il 16 settembre 2020 e le successive entro il 16 di ciascun mese. Le stesse regole valgono per le rate in scadenza nel periodo compreso tra il **9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020**, a seguito delle definizioni agevolate degli **atti di accertamento e della regolarizzazione delle associazioni sportive** dilettantistiche (articolo 149, comma 4, decreto "rilancio"; articoli 1, 2, 6 e 7, decreto – legge 23 ottobre 2018, n. 119)
16 settembre 2020 (prima o unica rata del pagamento in scadenza ordinaria il 31 maggio 2020)	**Definizione processi verbali. Quinta rata.** I contribuenti, che hanno scelto di pagare in modo rateale le somme dovute per la definizione dei processi verbali, devono pagare la **quinta rata.** La scadenza del 31 maggio 2020 si "allunga" al 16 settembre 2020. Rimane fermo che le altre rate, in scadenza dopo il 31 maggio 2020, dovranno essere regolarmente pagate nei termini. Le somme dovute **per la quinta rata** si dovranno pagare entro il 16 settembre 2020, o in un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con prima rata da pagare entro il 16 settembre 2020 e le successive entro il 16 di ciascun mese. Le stesse regole valgono per le rate in scadenza nel periodo compreso tra il **9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020**, a seguito delle definizioni agevolate degli **atti di accertamento e della regolarizzazione delle associazioni sportive dilettantistiche** (articolo 149, comma 4, decreto "rilancio"; articoli 1, 2, 6 e 7, decreto – legge 23 ottobre 2018, n. 119)
30 settembre 2020	**DICHIARAZIONE REDDITI 2020, per anno 2019, persone fisiche, società di persone e soggetti Ires** **RATA** imposte e contributi per i non titolari di partita Iva
30 settembre 2020	**Quinta rata.** Per il settore dei giochi, sono prorogati i termini per il versamento del prelievo unico erariale (Preu), sugli apparecchi e del canone concessorio in

	scadenza il **30 aprile 2020.** Le somme dovute dovranno essere versate in unica soluzione entro il **29 maggio 2020**, o in rate mensili di pari importo, con l'aggiunta degli interessi legali, che sono dovuti nella misura dello 0,05% dal 2020 annuali. Per chi paga a rate, la prima deve essere versata entro il **29 maggio 2020** e le successive entro l'ultimo giorno del mese **successivo**; la seconda rata è in scadenza il **30 giugno 2020**; la terza il **31 luglio 2020**; la quarta il **31 agosto 2020**; la quinta il **30 settembre 2020**; la sesta il **31 ottobre 2020**; la settima il **30 novembre 2020**; l'ottava e ultima rata dovrà essere pagata entro il **18 dicembre 2020**. **Riferimenti:** **articolo 69, comma 1, decreto - legge 17 marzo 2020, n. 18**
30 settembre 2020	**Terza rata**. Le imprese del settore florovivaistico, a partire dalla di entrata in vigore della legge di conversione del decreto - legge **17 marzo 2020, n. 18, cioè dal 29 aprile 2020,** fino **al 15 luglio 2020,** possono beneficiare della sospensione dei termini per gli adempimenti e i versamenti delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria. Per queste imprese, sono sospesi anche i termini dei versamenti Iva in scadenza nel periodo compreso tra il **primo aprile e il 30 giugno 2020**. I versamenti sospesi dovranno essere effettuati, senza sanzioni e senza interessi, in unica soluzione entro il **31 luglio 2020**, o a rate fino ad un massimo di 5 rate mensili di pari importo, a decorrere dal 31 luglio 2020. La seconda rata scade il **31 agosto 2020**; la terza scade il **30 settembre 2020**; la quarta scade il **31 ottobre 2020**; la quinta e ultima rata scade il **30 novembre 2020**. **Riferimenti:** **articolo 78, comma 2 – quinquiesdecies, decreto - legge 17 marzo 2020, n. 18, cosiddetto decreto "cura Italia"**
30 settembre 2020	**Prima e unica rata.** Per tutti i contribuenti, sono sospesi i termini dei versamenti, in scadenza nel periodo **dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2020**, derivanti da cartelle emesse dagli agenti della riscossione, ed i pagamenti dovuti a seguito di accertamenti esecutivi

	dell'agenzia delle Entrate, avvisi di addebito dell'Inps, atti di accertamento emessi dall'agenzia delle Dogane e atti di accertamento esecutivi emessi dagli enti locali. I versamenti sospesi si dovranno effettuare, senza sanzioni e senza interessi, in unica soluzione entro il **30 settembre 2020**. **Riferimenti:** **articolo 154, comma 1, decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto decreto "rilancio";** **articolo 68, commi 1 e 2, decreto - legge 17 marzo 2020, n. 18**
30 settembre 2020	**Prima e unica rata.** Per le persone fisiche e i soggetti diversi dalle persone fisiche, che, al 21 febbraio 2020, avevano la residenza o la sede legale, oppure operativa, nei Comuni della Lombardia e del Veneto interessati dall'emergenza coronavirus, cioè negli undici comuni della cosiddetta zona rossa **(*),** sono sospesi i termini dei versamenti tributari e non tributari in scadenza tra il **21 febbraio 2020 e il 31 agosto 2020,** derivanti da cartelle emesse dagli agenti della riscossione, ed i pagamenti dovuti a seguito di accertamenti esecutivi dell'agenzia delle Entrate, avvisi di addebito dell'Inps, atti di accertamento emessi dall'agenzia delle Dogane e atti di accertamento esecutivi emessi dagli enti locali. I versamenti sospesi si dovranno effettuare, senza sanzioni e senza interessi, in unica soluzione entro il **30 settembre 2020**. **Riferimenti:** **articolo 154, comma 1, lettera a, decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto decreto "rilancio";** **articolo 68, commi 1 e 2 – bis, decreto - legge 17 marzo 2020, n. 18**

(*) Gli undici comuni della cosiddetta zona rossa sono i seguenti: dieci Comuni della Regione Lombardia, Bertonico; Casalpusterlengo; Castelgerundo; Castiglione D'Adda; Codogno; Fombio; Maleo; San Fiorano; Somaglia; Terranova dei Passerini; e il Comune di Vò della Regione Veneto.

Il calendario delle scadenze prorogate per il coronavirus

Francofonte, 16 giugno 2020

Mimma Cocciufa *
Tonino Morina *

- * Esperto fiscale del Sole 24 - Ore

Le vecchie proroghe "allungate"

Contribuenti	Versamento o adempimento sospeso	Nuovi termini
Imprese turistico – ricettive, agenzie di viaggio e turismo, tour operator, federazioni sportive nazionali, società sportive, professionistiche e dilettantistiche, soggetti che gestiscono stadi, impianti sportivi, palestre, club e strutture per danza, fitness e culturismo, centri sportivi, piscine e centri natatori, ricevitorie del lotto, **ristoranti, gelaterie, pasticcerie, bar e pub**, aziende termali, onlus e altri soggetti specificamente individuati	Sospesi dal **2 marzo 2020 al 30 aprile 2020** i versamenti delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria. La sospensione si allunga di ***ulteriori due mesi,*** dal **2 marzo 2020 fino al 30 giugno 2020**, per le federazioni sportive nazionali, associazioni e	I versamenti sospesi dovranno essere effettuati, senza sanzioni e senza interessi, in unica soluzione entro il **16 settembre 2020**, o a rate fino ad un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con prima rata da pagare entro il **16 settembre 2020 e le successive entro il 16 di ciascun mese**. La sospensione si allunga di altri due mesi, dal **2 marzo 2020 fino al 30 giugno 2020**, per le federazioni sportive nazionali, associazioni e società sportive, professionistiche e dilettantistiche. Anche questi contribuenti dovranno eseguire i pagamenti sospesi, senza sanzioni e senza interessi, in unica soluzione entro il **16 settembre 2020**, o a rate fino ad un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con prima rata da pagare entro il **16 settembre 2020 e le successive entro il 16 di ciascun**

dall'articolo 61, comma 2, del **decreto - legge 17 marzo 2020, n. 18, cosiddetto decreto "cura Italia"**	società sportive, professionistiche e dilettantistiche. Sospesi anche i versamenti Iva in scadenza nel mese di **marzo 2020**	**mese**. **Riferimenti:** **articolo 127, comma 1, decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto decreto "rilancio", entrato in vigore lo stesso 19 maggio 2020;** **articolo 61, commi 1, 2, 4 e 5, decreto - legge 17 marzo 2020, n. 18, cosiddetto decreto "cura Italia".**
Contribuenti esercenti impresa, arte o professione con ricavi o compensi non superiori a **2milioni di euro nel periodo d'imposta 2019**	Sospesi i versamenti da autoliquidazione che scadono nel periodo compreso tra **l'8 marzo e il 31 marzo 2020**, relativi: v alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente; v all'Iva; v ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi per l'assicurazione obbligatoria	I versamenti sospesi si dovranno effettuare, senza sanzioni e senza interessi, in unica soluzione entro il **16 settembre 2020**, o a rate fino ad un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con prima rata da pagare entro il **16 settembre 2020 e le successive entro il 16 di ciascun mese**. **Riferimenti:** **articolo 127, comma 1, lettera b, decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto decreto "rilancio";** **articolo 62, commi 2 e 5, decreto - legge 17 marzo 2020, n. 18**
Contribuenti esercenti impresa, arte o professione, che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nelle	Sospesi i versamenti Iva in scadenza nel periodo compreso tra **l'8 marzo e il 31 marzo**	I versamenti sospesi si dovranno effettuare, senza sanzioni e senza interessi, in unica soluzione entro il **16 settembre 2020**, o a rate fino ad un massimo di 4 rate mensili di pari importo, a decorrere dal **16 settembre**

Province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza (a prescindere dal volume d'affari)	**2020**	**2020 e le successive entro il 16 di ciascun mese**. **Riferimenti:** **articolo 127, comma 1, lettera b, decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto decreto "rilancio";** **articolo 62, commi 3 e 5, decreto - legge 17 marzo 2020, n. 18**
Tutti i contribuenti esercenti impresa, arte o professione, che hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nelle province di **Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi, Piacenza, Alessandria e Asti**	Sono sospesi i versamenti dell'Iva, **in scadenza nei mesi di aprile e maggio 2020, a prescindere dal volume di ricavi o compensi del 2019**	I versamenti sospesi dovranno essere effettuati, senza sanzioni e senza interessi, in un'unica soluzione entro il **16 settembre 2020**, o a rate fino ad un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con prima rata da pagare entro il **16 settembre 2020 e le successive entro il 16 di ciascun mese**. La sospensione vale per i contribuenti che hanno subito rispettivamente una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il **33%** nel mese di marzo 2020 rispetto a marzo 2019, o nel mese di aprile 2020 rispetto ad aprile 2019. **Riferimenti:** **articolo 126, comma 1, decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto decreto "rilancio";** **articolo 18, commi 6 e 7, decreto – legge 8 aprile 2020, n. 23**
Contribuenti con ricavi o compensi non superiori a	I ricavi o compensi percepiti nel	Si dovrà versare l'ammontare delle ritenute d'acconto non operate dal sostituto, senza

400mila euro nel periodo d'imposta 2019	periodo compreso tra il **17 marzo 2020, e il 31 maggio 2020**, non sono assoggettati alle ritenute d'acconto da parte del sostituto d'imposta, a condizione che nel mese **precedente** non siano state sostenute spese per lavoro dipendente o assimilato. Chi si avvale di questa opzione, deve rilasciare una dichiarazione dalla quale risulti che i ricavi o compensi non sono soggetti a ritenuta	sanzioni e senza interessi, in unica soluzione entro il **16 settembre 2020**, o a rate fino ad un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con prima rata da pagare entro il **16 settembre 2020 e le successive entro il 16 di ciascun mese**. **Riferimenti:** **articolo 126, comma 2, decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto decreto "rilancio";** **articolo 19, decreto – legge 8 aprile 2020, n. 23**
Tutti i contribuenti	Sospesi i termini dei versamenti, in scadenza nel periodo **dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2020**, derivanti da cartelle emesse dagli agenti della riscossione, ed i pagamenti dovuti a seguito di accertamenti esecutivi dell'agenzia delle Entrate, avvisi di addebito dell'Inps, atti di	I versamenti sospesi si dovranno effettuare, senza sanzioni e senza interessi, in unica soluzione entro il **30 settembre 2020**. **Riferimenti:** **articolo 154, comma 1, decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto decreto "rilancio";** **articolo 68, commi 1 e 2, decreto - legge 17 marzo 2020, n. 18**

	accertamento emessi dall'agenzia delle Dogane e atti di accertamento esecutivi emessi dagli enti locali	
Persone fisiche e soggetti diversi dalle persone fisiche, che, al 21 febbraio 2020, avevano la residenza o la sede legale, oppure operativa, nei Comuni della Lombardia e del Veneto interessati dall'emergenza coronavirus, cioè negli undici comuni della cosiddetta zona rossa **(*)**	Sospesi i termini dei versamenti tributari e non tributari in scadenza tra il **21 febbraio 2020 e il 31 agosto 2020,** derivanti da cartelle emesse dagli agenti della riscossione, ed i pagamenti dovuti a seguito di accertamenti esecutivi dell'agenzia delle Entrate, avvisi di addebito dell'Inps, atti di accertamento emessi dall'agenzia delle Dogane e atti di accertamento esecutivi emessi dagli enti locali	I versamenti sospesi si dovranno effettuare in unica soluzione, senza sanzioni e senza interessi, entro il **30 settembre 2020**. **Riferimenti:** **articolo 154, comma 1, lettera a, decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto decreto "rilancio";** **articolo 68, commi 1 e 2 – bis, decreto - legge 17 marzo 2020, n. 18**
Tutti i contribuenti esercenti impresa, arte o professione, con ricavi o compensi fino a **50milioni di euro** relativi al 2019	Sono sospesi i versamenti delle ritenute e dei contributi assistenziali e previdenziali e i premi di assicurazione obbligatoria sul lavoro dipendente	I versamenti sospesi dovranno essere effettuati, senza sanzioni e senza interessi, in un'unica soluzione entro il **16 settembre 2020**, o in un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con prima rata da pagare entro il **16 settembre 2020 e le successive entro il 16 di ciascun mese**.

	e dell'Iva, **in scadenza nei mesi di aprile e maggio 2020**. La stessa sospensione è prevista per i contribuenti che hanno iniziato l'attività dopo il 31 marzo 2019	La sospensione vale per i contribuenti con ricavi o compensi **fino a 50milioni di euro** relativi al 2019, solo nel caso in cui si verifica un calo del fatturato o dei corrispettivi non inferiore al **33%** nel mese di marzo 2020 rispetto a marzo 2019, o nel mese di aprile 2020 rispetto ad aprile 2019. **Riferimenti:** **articolo 126, comma 1, decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto decreto "rilancio";** **articolo 18, commi 1 e 2, "sospensione di versamenti tributari e contributivi", decreto – legge 8 aprile 2020, n. 23**
Tutti i contribuenti esercenti impresa, arte o professione, con ricavi o compensi **superiori a 50milioni di euro** relativi al 2019	Sono sospesi i versamenti delle ritenute e dei contributi assistenziali e previdenziali e i premi di assicurazione obbligatoria sul lavoro dipendente e dell'Iva **in scadenza nei mesi di aprile e maggio 2020**. La stessa sospensione è prevista per i contribuenti che hanno iniziato l'attività dopo il 31 marzo 2019	I versamenti sospesi dovranno essere effettuati, senza sanzioni e senza interessi, in un'unica soluzione entro il **16 settembre 2020**, o in un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con prima rata da pagare entro il **16 settembre 2020 e le successive entro il 16 di ciascun mese**. La sospensione vale per i contribuenti con ricavi o compensi **superiori a 50milioni di euro** relativi al 2019, solo nel caso in cui si verifica un calo del fatturato o dei corrispettivi non inferiore al **50%** nel mese di marzo 2020 rispetto a marzo 2019, o nel mese di aprile 2020 rispetto ad aprile 2019. **Riferimenti:** **articolo 126, comma 1, decreto – legge 19 maggio**

			2020, n. 34, cosiddetto decreto "rilancio"; articolo 18, commi 3, 4 e 7, "sospensione di versamenti tributari e contributivi", decreto – legge 8 aprile 2020, n. 23
Tutti i contribuenti che si sono avvalsi della rottamazione ter, della definizione agevolata dei debiti per risorse proprie dell'Unione europea, o del saldo e stralcio	Sono tollerati gli omessi o insufficienti pagamenti delle rate da pagare nell'anno **2020**, in relazione alle definizioni agevolate della rottamazione ter, dei debiti per risorse proprie dell'Unione europea, e del saldo e stralcio	I versamenti delle rate in scadenza nel **2020** dovranno essere effettuati entro il **10 dicembre 2020**. Per questa scadenza, non è applicabile la "tolleranza" di cinque giorni prevista ordinariamente per le altre rate, per garantire la sicura acquisizione nell'anno 2020 delle relative somme al bilancio dello Stato e degli altri enti creditori. **Riferimenti:** **articolo 154, comma 1, lettera c), decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto decreto "rilancio";** **articolo 68, comma 3, decreto - legge 17 marzo 2020, n. 18**
Enti non commerciali, enti del terzo settore ed enti religiosi civilmente riconosciuti, che svolgono attività istituzionale di interesse generale non in regime d'impresa	Sono sospesi i versamenti delle ritenute e dei contributi assistenziali e previdenziali e i premi di assicurazione obbligatoria sul lavoro dipendente, **in scadenza nei mesi di aprile e maggio 2020**	I versamenti sospesi dovranno essere effettuati, senza sanzioni e senza interessi, in un'unica soluzione entro il **16 settembre 2020**, o a rate fino ad un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con prima rata da pagare entro il **16 settembre 2020 e le successive entro il 16 di ciascun mese**. **Riferimenti:** **articolo 126, comma 1, decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto decreto "rilancio";** **articolo 18, commi 5 e 7,**

		decreto – legge 8 aprile 2020, n. 23

(*) Gli undici comuni della cosiddetta zona rossa sono i seguenti: dieci Comuni della Regione Lombardia, Bertonico; Casalpusterlengo; Castelgerundo; Castiglione D'Adda; Codogno; Fombio; Maleo; San Fiorano; Somaglia; Terranova dei Passerini; e il Comune di Vò della Regione Veneto.

Le nuove proroghe

Contribuenti	Versamento o adempimento sospeso	Nuovi termini
Contribuenti che si sono avvalsi delle definizioni agevolate dei processi verbali di constatazione, degli atti di accertamento, della chiusura delle liti pendenti e della regolarizzazione delle associazioni sportive dilettantistiche (articoli 1, 2, 6 e 7, decreto – legge 23 ottobre 2018, n. 119)	Si "allunga" al 16 settembre 2020 il termine per il pagamento delle rate in scadenza nel periodo compreso tra il **9 marzo 2020 e il 31 maggio 2020**. Rimane fermo che le altre rate, in scadenza dopo il 31 maggio 2020, dovranno essere regolarmente pagate nei termini	Le somme dovute si dovranno pagare entro il **16 settembre 2020**, o in un massimo di 4 rate mensili di pari importo, con prima rata da pagare entro il **16 settembre 2020 e le successive entro il 16 di ciascun mese**. **Riferimenti:** **articolo 149, comma 4, decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto decreto "rilancio";** **articoli 1, 2, 6 e 7, decreto – legge 23 ottobre 2018, n. 119**
Contribuenti che hanno rateazioni in corso o hanno ricevuto comunicazioni di irregolarità, cosiddetti avvisi bonari, a seguito degli esiti del controllo di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto sull'accertamento Dpr 600/1973, e 54-bis del decreto Iva, nonché mediante le comunicazioni degli esiti della liquidazione per i redditi soggetti a tassazione separata	Prorogati i pagamenti in scadenza tra **l'8 marzo 2020** e il **18 maggio 2020**, giorno antecedente l'entrata in vigore del decreto "rilancio". Sono altresì sospesi gli stessi pagamenti in scadenza nel periodo compreso tra l'entrata in vigore del decreto e il 31 maggio 2020	I versamenti potranno essere effettuati in un'unica soluzione entro il **16 settembre 2020** o in 4 rate mensili di pari importo, con prima rata da pagare entro il **16 settembre 2020 e le successive entro il 16 di ciascun mese**. **Riferimenti:** **articolo 144, decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto decreto "rilancio";** **articoli 2, 3 e 3 – bis, decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462**

Contribuenti che hanno sottoscritto adesioni per conciliazioni, mediazioni, recupero dei crediti d'imposta e avvisi di liquidazione per i quali non è applicabile l'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, in materia di sanzioni applicabili in caso di omessa impugnazione	Viene prorogato il termine per versare la prima o unica rata relativa agli atti i cui termini di pagamento scadono tra il **9 marzo e il 31 maggio 2020**. Il differimento si applica anche alle somme dovute per le rate relative all'acquiescenza, adesione, mediazione, conciliazione scadenti tra il 9 marzo e il 31 maggio 2020	Le somme dovute dovranno essere pagate in un'unica soluzione entro il **16 settembre 2020** o in 4 rate mensili di pari importo, con prima rata da pagare entro il **16 settembre 2020 e le successive entro il 16 di ciascun mese**. **Riferimenti:** **articolo 149, decreto – legge 19 maggio 2020, n. 34, cosiddetto decreto "rilancio";** **articolo 7, decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218;** **articoli 17 – bis, 48 e 48 – bis, decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546; articolo 12, decreto – legge 14 marzo 1988, n. 70; articoli 10, 15, 52 e 54, DPR 26 aprile 1986, n. 131; articoli 33, comma 1 – bis, e 34, commi 6 e 6 – bis, decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346; articolo 1, comma 421, legge 30 dicembre 2004, n. 311**

Proroghe confermate

Contribuenti	Versamento o adempimento sospeso	Nuovi termini
Settore dei giochi	Sono prorogati i termini per il versamento del prelievo unico erariale (Preu) per il settore dei giochi, sugli apparecchi e del canone concessorio in scadenza il **30 aprile 2020**	Le somme dovute dovranno essere versate, senza sanzioni e senza interessi, in unica soluzione entro il **29 maggio 2020**, o in rate mensili di pari importo, con l'aggiunta degli interessi legali, che sono dovuti nella misura dello 0,05% annuali dal 2020. Per chi paga a rate, la prima deve essere versata entro il **29 maggio 2020** e le successive entro l'ultimo giorno del mese **successivo**; in pratica, il pagamento può essere effettuato in 8 rate mensili; la seconda rata dovrà essere versata entro il **30 giugno 2020;** l'ultima rata dovrà essere pagata entro il 18 dicembre 2020. **Riferimenti: articolo 69, comma 1, decreto - legge 17 marzo 2020, n. 18**
Sale bingo	Esonero dal pagamento del canone per le sale bingo a decorrere dal mese di marzo 2020 e per tutto il periodo di sospensione dell'attività	**Riferimenti: articolo 69, comma 2, decreto - legge 17 marzo 2020, n. 18**
Imprese del settore florovivaistico.	Sospesi dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto - legge **17 marzo**	I versamenti sospesi dovranno essere effettuati, senza sanzioni e senza interessi, in unica soluzione entro il **31 luglio 2020**, o a rate fino ad un massimo di 5 rate mensili di pari importo, a

	2020, n. 18, cioè dal 29 aprile 2020, fino **al 15 luglio 2020** i termini per gli adempimenti e i versamenti delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria. Sospesi anche i termini dei versamenti Iva in scadenza nel periodo compreso tra il **primo aprile e il 30 giugno 2020**	decorrere dal 31 luglio 2020. **Riferimenti:** **articolo 78, comma 2 – quinquiesdecies, decreto - legge 17 marzo 2020, n. 18**

Titoli proposti:

Le regole per ridurre l’affitto

Francofonte, 16 giugno 2020

Tonino Morina

Con l’emergenza coronavirus sono sempre di più gli inquilini che non riescono a pagare l’affitto. Il proprietario, però, anche se non incassa nulla, rischia di pagare lo stesso le imposte in base all’importo indicato nel contratto di affitto. Per evitare che al danno subìto per il mancato incasso degli affitti, il proprietario debba subire la beffa di pagare più tasse di quelle dovute, è opportuno rinegoziare il canone di affitto. Ed è questa una soluzione che conviene sia all’inquilino, sia al proprietario.

La scelta di rinegoziare il canone di affitto è possibile sia nel caso di locazione di immobili per uso abitativo, sia nel caso di locazione di immobili commerciali. La difficoltà di pagare i canoni di locazione, in questo periodo di crisi determinata dall’emergenza coronavirus, riguarda molti contribuenti, imprese e professionisti compresi, che non hanno la liquidità necessaria per pagare le somme dovute per gli immobili condotti in affitto. Per evitare problemi dovuti ai mancati pagamenti e ritardi, è nel comune interesse di proprietari e inquilini trovare un accordo,

riducendo l’importo del canone di locazione, anche per evitare inutili contenziosi tra le parti. L’accordo, se regolarmente registrato, consente al proprietario di ridurre le imposte che sarebbe tenuto a pagare anche nel caso in cui l’inquilino non riuscisse a corrispondere il canone di locazione. Il proprietario non deve temere di trovarsi di fronte a un nuovo contratto di affitto con un canone diverso, o che possano ricominciare a decorrere i termini di durata della locazione. La Cassazione, infatti, ha chiarito che la modifica del canone in un contratto non cambia gli altri aspetti dell’accordo**,** che restano invariati, scadenza compresa. Si precisa che non c’è alcun obbligo di legge di ridurre o sospendere i canoni di locazione tra privati. Tuttavia, è possibile sospendere, ridurre o rateare i canoni di locazione durante il periodo di emergenza determinato dalla pandemia.

Nuovo contratto da registrare

I contribuenti, che riducono l’importo dell’affitto, devono registrare il contratto contenente il canone riformulato. Di norma, la registrazione della scrittura privata va fatta entro 30 giorni dalla firma dell’accordo. Tuttavia**,** grazie alla sospensione dei termini prevista dal cosiddetto decreto “cura Italia”, gli atti che andrebbero registrati tra l’8 marzo e il 31 maggio 2020 possono essere registrati entro il 30 giugno 2020 (**articolo 62, commi 1 e 6, decreto - legge 17 marzo 2020, n. 18, cosiddetto decreto “cura Italia”, convertito dalla legge 24 aprile 2020, n. 27**). In alternativa alla presentazione cartacea presso

gli sportelli dell’agenzia delle Entrate, è possibile inviare una mail alla direzione provinciale di competenza presso la quale era stato registrato il contratto d’affitto originale, allegando: il modello 69 firmato e scansionato; la scrittura privata firmata; una copia dei documenti di identità sia del locatore sia del locatario e un’autocertificazione in cui si dichiara che i documenti inviati sono conformi agli originali in proprio possesso.

Una volta terminata l’emergenza sanitaria, si dovranno poi consegnare all’ufficio i documenti inviati via mail o via posta elettronica certificata. Per la registrazione di questo atto non sono previste spese o bolli. Il modello 69 deve essere compilato in ogni sua parte, ad esclusione di quella iniziale che è destinata all'ufficio. Ad esempio, se il canone d’affitto originario prevedeva un importo mensile di 1.200 euro per 12 mesi, pari a 14.400 euro annui, e si è raggiunto un accordo per il pagamento di 600 euro mensili per 4 mesi, il nuovo canone annuo da comunicare all’agenzia delle Entrate sarà di 12mila euro (600 euro per 4 mesi, 2.400 euro, più 1.200 euro per 8 mesi, 9.600 euro).

I vantaggi fiscali

Per il conduttore, i vantaggi della riduzione del canone sono facilmente calcolabili perché si tratta di un esborso immediatamente inferiore per il periodo pattuito con il locatario. Per il proprietario, invece, ridurre il canone comporta un risparmio sulle imposte da pagare. Infatti, la legge prevede che le

imposte si devono pagare anche sui canoni annui non riscossi, a meno che vi sia in atto una sentenza di sfratto.

Cosa cambia nella dichiarazione dei redditi

Il proprietario, che registra un atto che riduce il canone dell’affitto, paga le imposte solo sull’importo effettivamente ridotto. Questo vantaggio vale sia per la tassazione ordinaria, sia in caso di opzione della cedolare secca. Gli effetti delle riduzioni del canone di affitto concordate nel 2020 si avranno nel 2021, in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi e versamento delle imposte. Tuttavia, se si riduce il canone di locazione per uno o più mesi dell’anno 2020, si potranno anche ridurre gli acconti delle imposte per il 2020.

La sospensione degli adempimenti fino al 30 giugno

Tutti i contribuenti	Sospesi gli adempimenti fiscali in scadenza nel periodo compreso **dall'8 marzo 2020 al 31 maggio 2020**. **Restano fermi gli obblighi in materia di fatturazione elettronica e corrispettivi telematici, in quanto si tratta di adempimenti aventi prettamente valenza commerciale tra le parti**	Gli adempimenti sospesi potranno essere effettuati entro il **30 giugno 2020**, senza sanzioni. **Riferimenti:** **articolo 62, commi 1 e 6, decreto - legge 17 marzo 2020, n. 18, cosiddetto decreto "cura Italia", convertito dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, pubblicata sul supplemento ordinario 16/L alla Gazzetta ufficiale n. 110 del 29 aprile 2020**

Circolare 8/E del 3 aprile 2020

Omissis…

<<1.12 Registro – Termini per la registrazione degli atti Privati in Termine fisso, Atti Pubblici e Scritture private autenticate, sia in modalità cartacea, sia telematica

QUESITO: La sospensione dei termini degli adempimenti tributari diversi dai versamenti di cui all'articolo 62 si applica anche alle scadenze dei termini per la registrazione degli atti privati in termine fisso, nonché per la registrazione degli atti redatti in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, sia in modalità cartacea sia telematica?

RISPOSTA: Secondo la previsione di cui all'articolo 62 del decreto (**decreto - legge 17 marzo 2020, n. 18, cosiddetto decreto "cura Italia")** «*Per i soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato sono sospesi gli adempimenti tributari diversi dai versamenti e diversi dall'effettuazione delle ritenute alla fonte e delle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che scadono nel periodo compreso tra l'8 marzo 2020 e il 31 maggio 2020*».

Al riguardo si ritiene che, data l'ampia formulazione normativa utilizzata dal legislatore - la cui *ratio* è motivata anche dalla esigenza di ridurre la circolazione delle persone sul territorio nazionale durante il periodo emergenziale -, la predetta disposizione assuma portata generale. Alla luce di tale considerazione, si fa presente che tra gli adempimenti tributari sospesi possa rientrare anche l'assolvimento dell'obbligo di registrazione in termine fisso, previsto dall'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131 (Testo Unico dell'imposta di registro o TUR). Si ricorda che, in base all'articolo 10 del Testo Unico dell'imposta di registro (TUR) sono obbligati, poi, a richiedere la registrazione:

a. le parti contraenti per le scritture private non autenticate, per i contratti verbali e per gli atti pubblici e privati formati all'estero nonché i rappresentanti delle società o enti esteri, ovvero uno dei

soggetti che rispondono delle obbligazioni della società o ente, per le operazioni di cui all'articolo 4 del TUR;
b. i notai, gli ufficiali giudiziari, i segretari o i delegati della pubblica amministrazione e gli altri pubblici ufficiali per gli atti da essi redatti, ricevuti o autenticati.
Pertanto, al fine di evitare disparità di trattamento, la predetta sospensione rileva a prescindere dalla circostanza che la registrazione degli atti pubblici, delle scritture private autenticate e di quelle prive dell’autentica avvenga in forma cartacea o secondo modalità telematiche>>.

2021 COMMENTI SENTENZE

In ordine di data, in base alla sentenza.

Soci e società di persone: l'accertamento è unitario
Cassazione, ordinanza **1472,** depositata il **22 gennaio 2018**

Dopo 5 anni di silenzio, il Fisco perde i soldi
Cassazione, sentenza **30362**, depositata il **23 novembre 2018**

Per i ricavi in "nero": insufficienti le dichiarazioni dei clienti
Cassazione, ordinanza **1139/19**, depositata il **17 gennaio 2019**

Per negare il costo e l'Iva, "prova" a carico del Fisco
Cassazione, sentenza **9588**, depositata il **5 aprile 2019**

Per il fisco, il responsabile è solo chi opera la ritenuta
Cassazione, sentenza **10378**, depositata il **12 aprile 2019**

Per il diritto al rimborso Iva, la prescrizione è decennale
CTR Lazio, sentenza **2793/1/19,** depositata il **9 maggio 2019**

Bocciato l'istituto previdenziale che chiede i contributi dopo 5 anni
Cassazione, sezione lavoro, ordinanza **14410/19**, depositata il **27 maggio 2019**

Validi i documenti esibiti nel corso del contenzioso
Cassazione, sentenza **18609**, depositata l'**11 luglio 2019**

L'artista ha diritto al rimborso dell'IRAP, anche se il reddito dichiarato è elevato
Cassazione, sentenza **21067**, depositata il **7 agosto 2019**

La Cassazione boccia l'INPS che chiede i contributi sui redditi di capitale

Cassazione, sezione lavoro, sentenza **21540**, depositata il **20 agosto 2019**

L'IRAP deve essere pagata se si lavora nello studio del padre professionista

Cassazione, sentenza **21806/19**, depositata il **29 agosto 2019**

Fisco a caccia di società sportive: crea contenzioso ma non incassa nulla

CTR Lombardia, sentenza **3400/19**, depositata il **4 settembre 2019**

La Cassazione "resuscita" gli Studi di settore

Cassazione, ordinanza **23252/19**, depositata il **18 settembre 2019**

La chiusura delle liti fiscali non "chiude" i rilievi INPS

Cassazione, sentenza **23301/19**, depositata il **18 settembre 2019**

Il riconoscimento del credito "omesso" cancella le sanzioni e gli interessi

Cassazione, ordinanza **25288/19,** depositata il **9 ottobre 2019**

Accertamento nullo se non si applicano le regole del ricarico medio ponderato

Cassazione, sentenza **30363/19,** depositata **21 novembre 2019**

Controlli bancari K.O. se il Fisco non prova che i conti dei familiari sono "fittizi"

Cassazione, ordinanza **30910/19**, depositata il **27 novembre 2019**

La consulenza tecnica "omessa" rende immotivata la sentenza.

Cassazione, ordinanza **30980/19**, depositata il **27 novembre 2019**

Gli atti impositivi sbagliati "cancellano" le cartelle

Cassazione, sentenza n. **33318/19**, depositata il **17 dicembre 2019**

Il contributo unificato non si moltiplica se riferito alle stesse imposte

Commissione tributaria regionale del Lazio, sentenza n. **7345/19**, depositata il **30 dicembre 2019**

Il contraddittorio "dimenticato" fa perdere la causa al fisco

CTP Milano, sentenza **22/2/2020**, depositata il **13 gennaio 2020**

Il fisco deve riconoscere il credito anche se la dichiarazione annuale è omessa

CTP Milano, sentenza **127/16/2020,** depositata il **21 gennaio 2020**

Per gli studi di settore, da valutare le contestazioni del contribuente

Cassazione, ordinanza **1495/20,** depositata il **23 gennaio 2020**

Il divieto della doppia imposizione cancella la cartella di pagamento

Cassazione, ordinanza **1496/20,** depositata il **23 gennaio 2020**

Prescrizione quinquennale per le richieste dei contributi INPS

Cassazione, ordinanza **1824/20,** depositata il **27 gennaio 2020**

La dichiarazione si può correggere anche dopo i termini di decadenza

Cassazione, ordinanza **1862/20,** depositata il **28 gennaio 2020**

La comunicazione di irregolarità è un atto autonomo impugnabile

Cassazione, ordinanza **2062/20**, depositata il **30 gennaio 2020**

Fisco bocciato: è regolare la vendita del bene ad un valore inferiore a quello rivalutato

Cassazione, sentenza **2321**, depositata il **31 gennaio 2020**

Sono nulle le notifiche via PEC al contribuente che ha cessato l'attività

Cassazione, sentenza **177/2020**, depositata il **5 febbraio 2020**

Il fisco sbaglia il calcolo degli interessi, perde la causa e deve pagare le spese

CTR Lazio, sentenza **857/2020**, depositata il **17 febbraio 2020**

Accertamento del fisco legittimo se i costi sostenuti superano i ricavi

Cassazione, sentenza **4410/2020**, depositata il **20 febbraio 2020**

Frodi carosello: la buona fede salva l'Iva e i costi

Cassazione, ordinanza **4428/20**, depositata il **20 febbraio 2020**

Accertamento annullato se manca il contraddittorio preventivo

CTR Calabria, sentenza **770/2020**, depositata il **3 marzo 2020**

Studi di settore bocciati se il fisco non considera le condizioni dell'attività

Cassazione, sentenza **5795/20**, depositata il **3 marzo 2020**

Pretese del Fisco annullate se mancano gli originali delle cartelle notificate

Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia, sentenza **84/02/20,** depositata il **10 marzo 2020**

Accertamento nuova rendita K.O. se l'ufficio non lo "motiva" bene

Cassazione, sentenza **6867/2020,** depositata l'**11 marzo 2020**

Cartella nulla se l'atto che la precede non è a conoscenza del contribuente

Cassazione, ordinanza **7388/2020**, depositata il **17 marzo 2020**

La cassa negativa giustifica l'accertamento del fisco

Cassazione, ordinanza **7538/20**, depositata il **26 marzo 2020**

La Cassazione fa "rivivere" gli studi di settore

Cassazione, ordinanza **7540/20**, depositata il **26 marzo 2020**

Frodi carosello: la dimostrazione è a carico dell'ufficio impositore

Cassazione, sentenza **7647/20**, depositata il **2 aprile 2020**

I compensi elevati non pregiudicano il rimborso dell'IRAP pagata e non dovuta

Cassazione, ordinanza **7652/20**, depositata il **2 aprile 2020**

Accertamenti nulli se il Fisco non dimostra l'intesa cliente-fornitore per truffare l'erario

Cassazione, ordinanza **7693/20**, depositata il **6 aprile 2020**

Le cartelle annullate rendono nulli i preavvisi di fermo auto

Cassazione, sentenza **7756/20**, depositata l'**8 aprile 2020**

L'adesione al concordato biennale cancella gli accertamenti del fisco

Cassazione, ordinanza **7765/20**, depositata il **9 aprile 2020**

Nullità della cartella "sanata" con il ricorso del contribuente

Cassazione, sentenza **7800/20,** depositata il **14 aprile 2020**

Sono nulle le sentenze per violazione del litisconsorzio necessario tra i partecipanti e il soggetto collettivo

Soci e società di persone: l'accertamento è unitario

Mimma Cocciufa

Tonino Morina

Sono nulle le sentenze emesse dai giudici tributari, in violazione del litisconsorzio obbligatorio tra la società di persone ed i soci partecipanti. Perciò, le sentenze di primo e secondo grado, rese in violazione del litisconsorzio, non sono valide ed il processo tributario riparte daccapo, cioè dal primo grado. In questi casi, per la Cassazione, ordinanza 1472, depositata il 22 gennaio 2018, è nullo l'intero processo, che si rinvia alla Commissione tributaria provinciale, davanti alla quale la controversia dovrà essere riassunta nei confronti di tutti i litisconsorzi necessari. Sono in ogni caso nulle le sentenze emesse dai giudici tributari in contrasto con l'indirizzo consolidato della Cassazione, secondo cui l'accertamento del vizio di difetto dell'integrità del litisconsorzio necessario sul piano sostanziale riveste carattere di pregiudizialità assoluta (Cassazione, sentenza 6666, sezione I, 15 maggio 2001; Cassazione, sentenza 432 del 14 gennaio 2003).

La posizione della Cassazione, a sezioni unite

Per la Cassazione, sezioni unite, sentenza 14815 del 4 giugno 2008, il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari, società e soci, è nullo per violazione del contraddittorio

di cui agli articoli 101 e 111 codice procedura civile. Si tratta di nullità che può e deve essere rilevata in ogni stato e grado del procedimento, anche d'ufficio. L'unitarietà dell'accertamento del Fisco, che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società ed associazioni di cui all'articolo 5 del Testo unico delle imposte sui redditi, Dpr 917/1986, e dei soci delle stesse (articolo 40 Dpr 600/1973) e la conseguente automatica imputazione dei redditi della società a ciascun socio proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili, a prescindere dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso proposto da uno dei soci o dalla società, anche contro un solo avviso di rettifica, riguarda inscindibilmente la società ed i soci (salvo che questi prospettino questioni personali), i quali tutti devono essere parte nello stesso processo, e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi (articolo 14, comma 1, decreto legislativo 546/1992), perché non ha ad oggetto la singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, ma la posizione inscindibilmente comune a tutti i debitori rispetto all'obbligazione dedotta nell'atto impugnato, cioè gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione. Si tratta pertanto di fattispecie di litisconsorzio necessario originario, con la conseguenza che il ricorso proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati, destinatario di un atto impositivo, apre la strada al giudizio necessariamente collettivo ed il giudice adito in primo grado deve ordinare l'integrazione del contraddittorio, a meno che

non si possa disporre la riunione dei ricorsi proposti separatamente, a norma dell'articolo 29, del decreto legislativo 546/1992.

I principi enunciati dalla Cassazione

Sono invece regolari le sentenze emesse dai giudici tributari nel rispetto del litisconsorzio tra soci e società. Al riguardo, per i giudici di legittimità, ordinanza 6766/2019, depositata il giorno 8 marzo 2019, va ribadito che:

- <<Nel processo di Cassazione, in presenza di cause decise separatamente nel merito e relative, rispettivamente, alla rettifica del reddito di una società di persone ed alla conseguente automatica imputazione dei redditi stessi a ciascun socio, non va dichiarata la nullità per essere stati i giudizi celebrati senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari (società e soci) in violazione del principio del contradditorio, ma va disposta la riunione quando la complessiva fattispecie, oltre che dalla piena consapevolezza di ciascuna parte processuale dell'esistenza e del contenuto dell'atto impositivo notificato alle altre parti e delle difese processuali svolte dalle stesse, sia caratterizzata da:
- 1) identità oggettiva quanto a causa petendi dei ricorsi;
- 2) simultanea proposizione degli stessi avverso il sostanzialmente unitario avviso di accertamento costituente il fondamento della rettifica delle dichiarazioni sia della società che di tutti i suoi soci e, quindi, identità di difese;
- 3) simultanea trattazione degli afferenti processi innanzi ad entrambi i giudici del merito;

v 4) identità sostanziale delle decisioni adottate da tali giudici; in tal caso, la ricomposizione dell'unicità della causa attua il diritto fondamentale ad una ragionevole durata del processo … evitando che con la (altrimenti necessaria) declaratoria di nullità ed il conseguente rinvio al giudice di merito, si determini un inutile dispendio di energie processuali per conseguire l'osservanza di formalità superflue, perché non giustificate dalla necessità di salvaguardare il rispetto effettivo del principio del contraddittorio>> (Cassazione n. 3830 del 2010).

Una lite durata 22 anni, con l'ente impositore che non incassa nulla e deve pagare le spese di giudizio per 15mila euro

Dopo 5 anni di silenzio, il Fisco perde i soldi

Mimma Cocciufa

Tonino Morina

Dopo 5 anni di silenzio, i tributi non sono più dovuti. La prescrizione è di 5 anni e non di 10 anni come sostengono alcuni uffici della pubblica amministrazione, agenzia delle Entrate e della Riscossione, uffici comunali, Inps e altri enti impositori. Per la Cassazione, sentenza 30362, depositata il 23 novembre 2018, la prescrizione quinquennale è giustificata da un ragionevole principio di equità, che vuole che il debitore venga sottratto all'obbligo di corrispondere quanto dovrebbe per prestazioni già scadute tutte le volte che queste non siano state tempestivamente chieste dal creditore. Nel caso specifico, a fronte di una richiesta originaria di Roma Capitale, già Comune di Roma, per circa 700mila euro, il Comune ha perso tutti i tre gradi di giudizio, primo, secondo grado e Cassazione, subendo anche la condanna al pagamento delle spese di giudizio per 10mila euro, oltre al rimborso del 15% per spese forfetarie a accessori di legge, nonché al versamento di un ulteriore importo del contributo unificato. Ecco i fatti.

La richiesta dei tributi va fatta entro 5 anni

Il Comune di Roma emette avvisi di liquidazione, notificati il 12 dicembre 2005, chiedendo il canone di pubblicità relativo all'anno 2000, per un totale di 677.407,54 euro. Il contribuente presenta ricorso, rilevando l'avvenuta prescrizione della richiesta del Comune, in quanto oltre i 5 anni disciplinati dall'articolo 2943, n. 3 e n. 4 del codice civile. La Commissione tributaria di primo grado, con sentenza del 1° febbraio 2007, accoglie il ricorso, ritenendo applicabile l'articolo 2948, n. 3, codice civile, e rilevando maturata la prescrizione quinquennale, essendo avvenuta la notifica degli avvisi, relativi all'anno 2000, il 12 dicembre 2005. Contro la sentenza di primo grado, il Comune presenta l'appello, con atto del giorno 11 novembre 2008, che la Commissione tributaria regionale di Roma ha rigettato, con sentenza del 21 maggio 2012. Per i giudici di secondo grado, il termine quinquennale, che i giudici di primo grado avevano richiamato a norma dell'articolo 2948 del codice civile, andava rispettato. Contro la sentenza dei giudici di secondo grado, il Comune, ostinatamente, presenta il ricorso in Cassazione, che i giudici di legittimità respingono, ritenendo infondati i motivi del ricorso. I tributi locali si prescrivono nel termine di cinque anni dal giorno in cui il tributo è dovuto o dal giorno dell'ultimo atto interruttivo tempestivamente notificato al contribuente, a norma dell'articolo 2948 n. 4, codice civile, <<come già affermato dalla Cassazione, con sentenza del 23 febbraio 2010, n. 4283, avuto riguardo proprio a tributi locali (tasse per lo smaltimento rifiuti,

per l'occupazione del suolo pubblico, per concessione di passo carrabile, contributi di bonifica)>>.

Prescrizione quinquennale giustificata da un principio di equità

Per i giudici di legittimità, la prescrizione quinquennale è giustificata da un ragionevole principio di equità, che vuole che il debitore venga sottratto all'obbligo di corrispondere quanto dovrebbe per prestazioni già scadute tutte le volte che queste non siano state tempestivamente chieste dal creditore. In questo senso, si veda la sentenza della Cassazione Civile, a sezioni unite, n. 23397/2016, la quale ha ampliato l'ambito di applicazione della prescrizione breve. Infatti, mentre con l'ordinanza <<n. 20213/15 la Suprema Corte aveva affermato che la prescrizione quinquennale operava laddove il titolo esecutivo fosse costituito dalla sola cartella esattoriale dell'Ente della Riscossione, sicché nelle altre ipotesi di sussistenza del credito erariale (ad esempio, la notifica dell'avviso di accertamento dell'Agenzia delle Entrate) avrebbe dovuto essere introdotta la prescrizione decennale, il nuovo orientamento ha esteso i margini difensivi del cittadino, il quale potrà chiedere al giudice l'estinzione del credito statale per intervenuta prescrizione breve, non soltanto nei casi di notifica di cartella esattiva (articolo 36 bis e/o ter del decreto del Presidente della Repubblica n. 600/73), bensì anche nelle fattispecie riguardanti qualsiasi atto amministrativo di natura accertativa (avvisi di accertamento, avvisi di addebito, eccetera)>>. In conclusione, dopo 22 anni, l'ente impositore non ha incassato

nulla ed è stato anche condannato a pagare le spese di giudizio per circa 15mila euro e al pagamento di un ulteriore contributo unificato oltre a quello già pagato.

Per procedere all'accertamento, le prove del Fisco devono essere gravi, precise e concordanti

Per i ricavi in nero, insufficienti le dichiarazioni di alcuni clienti

Mimma Cocciufa

Tonino Morina

Per procedere all'accertamento, le prove del Fisco devono essere gravi, precise e concordanti. Per la Cassazione, **ordinanza 1139/19, depositata il 17 gennaio 2019**, sono insufficienti le dichiarazioni di alcuni clienti per accertare ricavi in nero. Sbaglia perciò l'ufficio che basa l'accertamento su dichiarazioni rese da terzi, in un numero di tre, limitato rispetto ai soggetti complessivamente coinvolti (diciotto), senza operare alcun riferimento alle modalità, alle tempistiche ed al contesto spazio – temporale dei pagamenti. Ecco i fatti.

L'accertamento del Fisco

L'agenzia delle Entrate, ufficio Torino 3, notifica, in data 8 settembre 2008, un accertamento di **maggiori ricavi e minori costi** per l'anno **2005**, ad una società di capitali, con richiesta di Ires per **222.915,00 euro**, Irap **28.709,00 euro**, Iva per **39.780,00 euro**, sanzioni per **334.372,50 euro**, in totale **625.776,50 euro**, oltre interessi. Il primo luglio 2009 la società presenta istanza di rimborso delle maggiori imposte dirette pagate nel **2004** sull'imponibile di **365mila euro**, per i costi non riconosciuti nell'avviso di accertamento. Il 10 settembre 2009, l'ufficio notifica alla società il provvedimento

di diniego del rimborso. La società ricorre contro i due provvedimenti, accertamento e diniego del rimborso, chiedendone l'annullamento, con atti distinti e contestando nel merito le pretese dell'ufficio. Per la società, l'accertamento sui maggiori ricavi deve essere annullato in quanto l'ufficio si è basato sulle dichiarazioni di alcuni acquirenti (tre sui diciotto) che avevano sostenuto costi aggiuntivi a quelli dichiarati in atto per l'acquisto delle villette, dichiarazioni che non possono avere valenza di prove. Per la società, è altresì errata l'aliquota Iva applicata sul valore accertato (4%, anziché 20%), in relazione ai lavori eseguiti.

Le sentenze di merito

La commissione tributaria provinciale di Torino, sezione 3, con sentenza del 22 febbraio 2010, osserva che le dichiarazioni di soli tre acquirenti su un totale di quindici villette non può avere valore probatorio, determinando altresì nel 4% l'aliquota Iva da applicare. Per i giudici di primo grado, deve essere respinto il ricorso contro il diniego del rimborso, deve essere accolto parzialmente il ricorso contro l'accertamento, determinando in 28.500 euro il maggiore imponibile tassabile con Iva al 4 per cento. L'ufficio, con atto depositato il 25 maggio 2010, propone appello contro la sentenza di primo grado, sostenendo che, secondo le dichiarazioni di tre acquirenti delle villette costruite, la società non ha prodotto alcuna fattura, e contesta perciò le affermazioni dei primi giudici che hanno ritenuto non accettabili le dichiarazioni dei tre acquirenti, che, sempre per l'ufficio, integrano presunzioni con le caratteristiche di gravità, così da

poter essere usate ai fini dell'accertamento. Per l'aliquota Iva applicata, l'ufficio sostiene che quella agevolata del 4 per cento è utilizzabile solo in presenza di operazioni regolarmente fatturate.

La Commissione tributaria regionale di Torino, con sentenza del 10 febbraio 2011, accoglie l'appello dell'ufficio, in relazione al punto relativo ai maggiori componenti positivi di reddito, per omessa fatturazione di ricavi stimati in complessivi 171mila euro.

Il ricorso in Cassazione della società

Contro la sentenza di secondo grado, la società propone ricorso in Cassazione, che viene accolto con rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria regionale di Torino. Per la Cassazione, la motivazione adottata dai giudici di secondo grado <<appare incongrua dal punto di vista logico e non rispettosa dei principi che regolano la prova per presunzioni, se si considera che si fonda in via esclusiva sulle dichiarazioni rese da terzi, in un numero (tre) limitato rispetto ai soggetti complessivamente coinvolti (diciotto), senza operare alcun riferimento alle modalità, alle tempistiche ed al contesto spazio – temporale dei pagamenti. Di contro, la stessa CTR ha posto in rilevo la lacunosità delle dichiarazioni ("espressioni dubitative a mia memoria non ricordo") pur cercando di giustificarla. Per quanto i requisiti della gravità, della precisione e della concordanza richiesti dalla legge, debbano essere ricavati in relazione al complesso degli indizi, soggetti ad una valutazione globale, e non con riferimento singolare a ciascuno di questi, nel caso di specie difetta sia la gravità che la precisione. Inoltre, l'ulteriore elemento valorizzato

dalla CTR (il non aver la società prodotto atti sufficienti a smentire le conclusioni raggiunte dall'ufficio) è di per sé privo di rilievo, atteso che la contribuente, in assenza di prestazioni rese "in nero", giammai avrebbe potuto fornire la dimostrazione di un fatto negativo>>. Al riguardo, si rileva che sono solo i fatti positivi che possono formare oggetto di prova. I fatti negativi devono essere provati da chi quel diritto intende fare valere. Imporre al contribuente l'onere di dimostrare l'inesistenza di una prestazione o di un reddito non è giuridicamente configurabile. Gli uffici non possono "inventare" ricavi, compensi o redditi inesistenti. Un fatto inesistente non può essere dimostrato con un fatto contrario esistente, e nemmeno è detto che attraverso presunzioni si possa dimostrare ciò che non è. Nel caso esaminato dalla Cassazione, con la richiamata ordinanza 1139/19, essendo al cospetto <<di meri elementi indiziari, la CTR avrebbe dovuto valutare se fossero esistenti ulteriori elementi di riscontro idonei a supportarli, se del caso ricorrendo ai suoi poteri inquisitori>>. Per accertare ricavi in nero, sono insufficienti le sole dichiarazioni di tre clienti, su diciotto coinvolti. Le testimonianze su presunte somme erogate in nero devono essere supportate da altri elementi. In conclusione, il ricorso della società va accolto, la sentenza dei giudici di secondo grado va cassata, con rinvio della causa, anche per le spese della presente fase di giudizio, alla Commissione tributaria regionale di Torino in diversa composizione. Insomma, il contenzioso torna indietro dalla Cassazione e riparte dal

secondo grado, con i giudici che dovranno uniformarsi ai principi enunciati dai giudici di legittimità.

Dopo 22 anni di liti inutili, l'ufficio non incassa nulla, ma il contenzioso non è ancora finito

PER NEGARE IL COSTO E L'IVA "PROVA" A CARICO DEL FISCO

Mimma Cocciufa

Tonino Morina

L'acquirente in buona fede ha diritto a dedurre i costi e a detrarre l'Iva sugli acquisti. In caso di operazioni considerate "soggettivamente inesistenti, per negare la deduzione del costo e la detrazione dell'Iva, deve essere il Fisco che deve fornire la prova, anche su base indiziaria, che l'acquirente sia consapevole di partecipare ad una cosiddetta frode "carosello". Per la **Cassazione, sentenza 9588, depositata il 5 aprile 2019**, in assenza di elementi validi per evidenziare la consapevolezza dell'acquirente di partecipare ad una frode, non si verifica alcuna inversione dell'onere probatorio. La "prova" del Fisco, che nega la deduzione del costo e la detrazione dell'Iva, non può limitarsi ad una generica fittizietà del fornitore e alle violazioni da egli commesse. Il contribuente, che acquista in buona fede può detrarre l'Iva e dedurre i relativi costi, in quanto non è responsabile del comportamento illegittimo dei suoi fornitori che evadono o commettono frodi. Il "guaio" è che la sentenza della Cassazione, depositata il 5 aprile 2019, riguarda una lite relativa all'anno 1997, che non si è ancora chiusa, perché

la Cassazione ha accolto il ricorso del contribuente, ma ha rinviato la lite alla Commissione tributaria regionale che, in diversa composizione, dovrà <<decidere attenendosi ai principi esposti, liquidando altresì le spese anche della presente fase di giudizio>>. Insomma, dopo 22 anni, la lite non si è ancora chiusa e "riparte" dalla Commissione tributaria regionale. Per descrivere la vicenda, è bene raccontare i fatti.

L'accertamento del 1997 ed il contenzioso infinito

Con avviso di rettifica del 1997, l'agenzia delle Entrate contesta ad un contribuente l'indebita detrazione dell'Iva, relativamente a fatture emesse da una ditta fornitrice, per operazioni ritenute "soggettivamente inesistenti", per un importo pari a 5.445.285.000 lire, cioè quasi 5miliardi e mezzo delle vecchie lire.

Il ricorso presentato dal contribuente viene accolto dalla Commissione tributaria provinciale di Milano, che, con sentenza n. 16/1999, dichiara l'intervenuta decadenza dell'ufficio dal potere di accertamento, per intervenuta presentazione della dichiarazione di condono, a norma dell'articolo 50 della legge 413 del 1991.

Contro la decisione, l'ufficio propose appello davanti alla Commissione tributaria regionale di Milano che, con sentenza n. 94/39/01 del giorno 11 aprile 2001, conferma la pronuncia dei giudici di primo grado.

Il ricorso in Cassazione dell'ufficio

L'ufficio, ostinatamente, presenta il ricorso in Cassazione che, sorprendentemente, viene accolto, con sentenza 10716/2009, che cassa la sentenza dei giudici di secondo grado, con rinvio alla Commissione tributaria regionale di Milano.

Riassunto, quindi, il giudizio davanti ai giudici di secondo grado, questi ultimi, con sentenza 89/38/11, depositata il 20 giugno 2011, accolgono l'appello proposto dall'agenzia delle Entrate, con <<rigetto dell'originario ricorso proposto>> dal contribuente e condanna lo stesso al pagamento delle spese di lite.

Il ricorso in Cassazione del contribuente

A questo punto, è il contribuente che presenta il ricorso in Cassazione, affidato a ben nove motivi. L'agenzia delle Entrate, a sua volta, si costituisce e resiste, presentando controricorso.

Per la Cassazione, appare preliminare, rispetto agli altri, l'esame del quarto e sesto motivo di ricorso del contribuente, con i quali si duole, rispettivamente:

<<a) in relazione all'articolo 360, comma 1, n. 5, codice procedura civile, dell'insufficienza ed illogicità della motivazione, nella parte in cui la C. T. R. ha ritenuto le operazioni sottese all'avviso di accertamento impugnato soggettivamente inesistenti;

b) in relazione all'articolo 360, comma 1, n. 3, codice procedura civile, della violazione dell'articolo 2697 codice civile, per avere la C. T. R. posto a carico del contribuente l'onere di dimostrare di non avere partecipato al meccanismo fraudolento oggetto della contestazione dell'ufficio>>.

Per i giudici di legittimità, il ricorso deve essere accolto perché i motivi sono fondati.

L'ufficio deve provare la consapevole partecipazione alla frode

Per la Cassazione, <<rappresenta principio ormai consolidato quello per cui, ove vengano contestate al contribuente operazioni soggettivamente inesistenti, l'amministrazione finanziaria ha l'onere di provare, non solo l'oggettiva fittizietà del fornitore, ma anche la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente, mentre, ove l'amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la prova contraria di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la diligenza massima esigibile da un operatore accorto, secondo criteri di ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto, non assumendo rilievo, a tal fine, né la regolarità della contabilità e dei pagamenti, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi (confronta, da ultimo, **Cassazione, sezione 5, 20 aprile 2018, n. 9851**, Rv 647837-01)>>. Per i giudici di legittimità, questi principi sono stati disattesi dalla Commissione tributaria regionale <<giacché: a) invertendo l'onere della prova gravante sulle parti, la sentenza di secondo grado afferma che, a fronte della semplice

contestazione dell'indebita detrazione Iva relativamente ad operazioni soggettivamente inesistenti, spetta al contribuente provare la legittimità e la correttezza della detrazione (confronta motivazione pagina 3, penultimo capoverso); b) la motivazione della gravata sentenza in ogni caso non chiarisce quali sarebbero gli "attendibili riscontri indiziari" (solo genericamente richiamati all'ultimo rigo dell'ultimo capoverso della pagina 3 della motivazione), che, nella specie, indurrebbero a confermare la consapevolezza della ricorrente di partecipare ad un meccanismo fraudolento>>. Nella realtà, capita spesso che negli accertamenti gli uffici si limitano ad elencare le irregolarità commesse dal fornitore, che non versa l'Iva o non presenta le dichiarazioni annuali dei redditi e dell'Iva, dimenticando però che il contribuente non può in alcun modo verificare simili circostanze. Vale la pena ripetere che il contribuente, che acquista in buona fede, può detrarre l'Iva e dedurre i relativi costi, in quanto non è responsabile del comportamento illegittimo dei suoi fornitori che evadono o commettono frodi.

Il nuovo rinvio della Cassazione ai giudici di secondo grado

In conclusione, deve essere accolto il ricorso del contribuente e la sentenza impugnata va cassata <<con nuovo rinvio alla C. T. R. della Lombardia, in diversa composizione, che, nel valutare il merito della rettifica effettuata, secondo quanto già disposto con la precedente sentenza n. 10716/2009 di questa stessa Corte, deciderà attenendosi ai principi esposti, provvedendo altresì alla liquidazione delle spese anche della presente fase di giudizio>>.

Il "gioco dell'oca del contenzioso"

La vicenda dimostra che per alcuni uffici è difficile abbandonare le liti, anche a rischio di non incassare nulla e pagare le spese di giudizio. In certi casi, infatti, aperta una lite, essi proseguono il contenzioso come se fosse diventato il "gioco dell'oca". Ad ogni sentenza favorevole per il contribuente, segue l'appello dell'ufficio che, in genere, non rinuncia alla lite, anche se è sicuro di perdere. Non è giusto perché i fastidi per i contribuenti, non solo in termini economici, sono notevoli. Ma gli uffici se ne lavano le mani, lasciando fare ai giudici, e, anche se perdono in tutti e due i primi gradi di giudizio, proseguono la lite fino alla Cassazione. Insomma, almeno dieci anni di sofferenze per i contribuenti, che, nel caso in esame, sono già diventati più di venti anni. Gli uffici non devono proseguire le liti perse in partenza. Essi devono avere il coraggio di riconoscere i propri errori, perché il cittadino merita rispetto, soprattutto se è un contribuente leale. Compito degli uffici è di migliorare la sostenibilità delle pretese tributarie indicate negli atti, non di proseguire liti inutili. Purtroppo, in alcuni uffici, la parola d'ordine "ridurre il contenzioso" viene letta al contrario, come se fosse scritta "moltiplicare il contenzioso". Come si può vedere, al momento, ci sono stati cinque giudizi. Ora, bisognerà aspettare come si pronuncerà la Commissione tributaria Regionale. Se i giudici di secondo grado dovessero uniformarsi ai principi della Cassazione, è possibile un nuovo ricorso in Cassazione da parte dell'ufficio. Se, invece, la Commissione tributaria Regionale

dovesse fare quello che hanno fatto i giudici di secondo grado nel 2011, sarà il contribuente a fare un nuovo ricorso in Cassazione. Insomma, come già detto, il contenzioso è diventato il “gioco dell’oca” e spesso si riparte daccapo. Nel caso specifico, si parla di una lite relativa all’anno 1997, cioè di 22 anni fa, e non si sa quando finirà.

Il percipiente – sostituito ha diritto allo scomputo delle somme trattenute, anche se il sostituto non ha eseguito il versamento

Per il Fisco, il responsabile è solo chi opera la ritenuta

Mimma Cocciufa

Tonino Morina

Per le ritenute Irpef, il responsabile unico nei confronti dell'erario è il sostituto d'imposta che opera la ritenuta. La Cassazione, a sezioni unite, con la sentenza 10378, depositata il 12 aprile 2019, ha così risolto, si spera definitivamente, l'annoso problema sulla esistenza o meno della solidarietà tra sostituto d'imposta e sostituito, con sentenze della Cassazione spesso contrastanti. Per la Cassazione, il "percipiente – sostituito" che subisce la ritenuta, cioè il dipendente, professionista o altro soggetto, ha diritto allo scomputo delle somme trattenute, anche se il sostituto d'imposta, datore di lavoro o committente che sia, non ha eseguito il versamento. Il "percipiente – sostituito" non è in alcun modo responsabile in solido con il sostituto a subire gli effetti della riscossione di cui all'articolo 35, del Dpr 602/1973. Ecco i fatti.

La cartella di pagamento e le sentenze di merito

L'agenzia delle Entrate, a seguito di controllo formale a norma dell'articolo 36 – ter, del decreto sull'accertamento, Dpr 600/1973, emette una cartella per la riscossione di somme che <<il sostituto d'imposta non aveva provveduto a versare, pur avendo operato le

ritenute>>. Il ricorso del contribuente viene accolto dai giudici di primo grado, ma l'ufficio, anziché desistere, presenta il ricorso in appello. Anche i giudici di secondo grado, con la sentenza n. 112/2012 della Commissione tributaria regionale di Bari, sezione staccata di Foggia, rigettano l'appello dell'ufficio. Con argomentata motivazione, i giudici hanno respinto l'appello, dopo avere rilevato che l'articolo 22 del Testo unico delle imposte sui redditi, Dpr 917/1986, <<riconosceva al sostituito il diritto allo scomputo delle ritenute d'acconto effettuate dal sostituto, spiegava che nel caso pervenuto all'esame non poteva trovare applicazione l'articolo 35 Dpr 29 settembre 1973, n. 602, perché quest'ultimo prevedeva la solidarietà del sostituito solamente in ipotesi di "omissione sia della ritenuta sia del versamento relativo">>.

Le regole su sostituzione e solidarietà d'imposta

Per legge, la sostituzione nel pagamento dell'imposta e la solidarietà nell'imposta sono istituti profondamente diversi. L'articolo 64, comma 2, del decreto sull'accertamento, Dpr 600/1973, che disciplina il giudizio di accertamento dell'imposta nel caso di sostituzione, dimostra che il soggetto passivo della stessa rimane il sostituito, atteso che al sostituto è soltanto riconosciuta una eccezionale facoltà di intervenire nel processo. Di qui la conseguenza per cui il dovere di versamento della ritenuta d'acconto costituisce un'obbligazione autonoma, rispetto all'imposta; un'obbligazione che la legge ha posto solo a carico del sostituto. Per la Cassazione, <<Nel caso in cui il sostituto ometta di versare le somme, per le quali ha però operato le ritenute d'acconto, il

sostituito non è tenuto in solido in sede di riscossione, atteso che la responsabilità solidale prevista dall'articolo 35 del Dpr n. 602 citato è espressamente condizionata alla circostanza che non siano state effettuate le ritenute>>. In conclusione, per i giudici di legittimità, a sezioni unite, il "percipiente – sostituito" che subisce la ritenuta, cioè il dipendente, professionista o altro soggetto, ha diritto allo scomputo delle somme trattenute, anche se il sostituto d'imposta, datore di lavoro o committente che sia, non ha eseguito il versamento. Per la Cassazione il "sostituito" non è punibile per le inadempienze del "sostituto". Al riguardo, nella sentenza della Cassazione n. 8606 sezione I, del 2 ottobre 1996, si legge che: <<Se è vero che, anche in regime di imposte riscosse in tutto o in parte previa ritenute alla fonte, debitore principale verso il Fisco è il percettore del reddito imponibile e non il sostituto che esegua la ritenuta e il successivo versamento (onde è al medesimo debitore principale che compete il diritto di ripetere quanto eventualmente pagato in eccesso), è nondimeno vero che il sistema normativo è concepito in modo tale da far sì che a tale versamento il sostituito rimanga comunque del tutto estraneo. A lui, infatti, il Fisco non potrebbe opporre che il sostituto ha omesso di versare la somma trattenuta. … Il che, sul piano sistematico, conferma come, anche dal punto di vista della prova, non possa essere richiesto al percipiente di somme gravate da ritenuta alla fonte altra dimostrazione, ai fini della ripetizione dell'imposta indebitamente pagata, che quella di aver subito la relativa ritenuta>. Questa sentenza, di oltre 22 anni fa, conferma, quindi, che non può essere

messo in dubbio che la ritenuta è stata effettuata quando è manifesta in fattura o in altro documento la rinuncia dello stesso contribuente. Il mancato invio della certificazione o, addirittura, il mancato versamento della ritenuta sono problemi che riguardano il sostituto d'imposta e, quindi, non si può disturbare chi ha subìto la ritenuta.

Per "giustificare" la ritenuta basta la fattura

Nel caso di un professionista o di un'impresa, per lo scomputo delle ritenute subite basta la fattura. Al riguardo, è la stessa agenzia delle Entrate, con la risoluzione 68/E del 19 marzo 2009 che ne dà conferma. Se manca la certificazione, il professionista o l'impresa che ha subito la ritenuta deve esibire la fattura e la relativa documentazione, proveniente da banche o altri intermediari finanziari, a conferma dell'importo netto effettivamente percepito, al netto della ritenuta, così come risulta dalla fattura. Nella risoluzione, si legge inoltre che nel caso in cui la fattura e la documentazione bancaria siano prodotte in sede di controllo formale, a norma dell'articolo 36-*ter* del Dpr 600/1973, alle stesse andrà, inoltre, allegata una dichiarazione sostitutiva di atto notorio in cui il contribuente dichiara, sotto la propria responsabilità, che la documentazione attestante il pagamento si riferisce ad una fattura regolarmente contabilizzata. Con la dichiarazione sostitutiva, il contribuente deve dichiarare, sotto la propria responsabilità, che la documentazione prodotta è riferita esclusivamente alla fattura e che a fronte della stessa non vi sono stati altri pagamenti da parte del sostituto.

Sbagliano gli uffici che negano la restituzione perché ritengono applicabile il termine biennale

Per il diritto al rimborso Iva, la prescrizione è decennale

Mimma Cocciufa

Tonino Morina

Il credito Iva riconosciuto deve essere rimborsato. E' sbagliata l'ostinazione degli uffici che ne negano la restituzione in quanto ritengono applicabile il termine di prescrizione biennale. Per la Commissione tributaria regionale del Lazio, sezione prima, il credito Iva è soggetto alla ordinaria prescrizione decennale e l'amministrazione finanziaria deve eseguire il rimborso, se la richiesta è fatta entro i 10 anni (**sentenza 2793/1/19, depositata il 9 maggio 2019**). L'applicazione del termine decennale è ormai un principio consolidato da più di 20 anni e non si capisce perché alcuni uffici coltivino inutilmente il contenzioso, sostenendo che è invece applicabile il termine di decadenza biennale, magari sperando in alcune sentenze a "sorpresa" di giudici tributari distratti che, però, non passano il vaglio di giudici più attenti e vengono bocciati dai giudici di legittimità. E' quello che, ad esempio, è successo con la predetta sentenza. Ecco i fatti.

L'istanza di rimborso e la sentenza a sorpresa in primo grado

Un contribuente, che aveva cessato l'attività, presenta istanza di rimborso Iva per l'anno 2009, alla competente agenzia delle Entrate, che, però, come succede spesso, non fornisce alcuna

risposta. Formatosi il “silenzio – rifiuto”, il contribuente presenta ricorso, ma, sorprendentemente, viene respinto dalla Commissione tributaria provinciale di Roma, sezione 28, con sentenza n. 20489 del 21 settembre 2017. Per i giudici di primo grado, il contribuente non aveva diritto al rimborso dell’Iva perché non aveva compilato a suo tempo il quadro VR della dichiarazione annuale Iva, e, quindi, era intervenuta la decadenza di cui all’articolo 21, comma 2, del decreto legislativo 546/1992, che limita a due anni il termine per la domanda di rimborso. Al riguardo, si precisa che, per gli anni successivi al 2011, il rimborso Iva non “passa” più attraverso la presentazione del modello VR, che è stato soppresso.

L’appello del contribuente e la sentenza di secondo grado

Il contribuente presenta l’appello, sostenendo che la richiesta del rimborso dell’Iva è soggetta al termine di prescrizione decennale e non a quella biennale, come ritenuto dai giudici di primo grado. Per i giudici di secondo grado, l’appello è fondato. Nel riconoscere al contribuente il diritto al rimborso dell’Iva, i giudici romani richiamano quanto affermato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 9941, sezione 5, del 15 maggio 2015: <<In tema di Iva, la domanda di rimborso relativa all’eccedenza di imposta risultante alla cessazione dell’attività di impresa è regolata dall’articolo 30, secondo comma, del D. P. R. 26 ottobre 1972, n. 633, con la conseguenza che è esaustiva la manifestazione di una volontà diretta all’ottenimento del rimborso, ancorché non accompagnata dalla presentazione del modello ministeriale VR,

che costituisce, ai sensi dell'articolo 38 – bis del D. P. R. n. 633 del 1972, solo un presupposto per l'esigibilità del credito, ed è soggetta al termine ordinario di prescrizione decennale e non a quello di decadenza biennale, ex articolo 21, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, applicabile solo in via sussidiaria e residuale>>. Ai fini del rimborso del credito Iva <<è sufficiente che il contribuente manifesti la propria volontà di esercitare il relativo diritto mediante l'esposizione del credito di imposta nella dichiarazione annuale, che, da tale momento, è anche esigibile>> (Cassazione, sezione 5, sentenza n. 17151 del 28 giugno 2018).

Lo stesso Fisco, dal 1993, afferma che la prescrizione è decennale

Il fatto grave è che alcuni uffici proseguono il contenzioso, sostenendo che si applica il termine di decadenza biennale, dimenticandosi o facendo finta di dimenticare il consolidato orientamento dei giudici di legittimità e le indicazioni già fornite dal ministero delle finanze, nel 1993, cioè 26 anni fa, nella quale circolare si richiama una precedente del 13 dicembre 1986, cioè di 33 anni fa. Nella circolare **n. 19 dell'11 agosto 1993**, che detta le modalità di liquidazione dei rimborsi dell'Iva, al paragrafo 2.12 "prescrizione del rimborso", si legge che <<Ai rimborsi dell'imposta sul valore aggiunto, come è stato precisato con la circolare n. 81 del 13 dicembre 1986, torna applicabile la prescrizione ordinaria decennale ai sensi dell'articolo 2946 del codice civile. La prescrizione decorre dalla scadenza del termine massimo concesso all'Amministrazione per l'esecuzione del

rimborso e, quindi, per effetto delle disposizioni attualmente contenute nell'articolo 38-bis, primo comma, del D.P.R. 633 del 1972, dopo che sono trascorsi tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale>>. La stessa circolare si chiude con la seguente avvertenza: <<Si pregano gli uffici e le associazioni di categoria di dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare>>. Evidentemente, visto che nel 2019 sono ancora tante le liti pendenti in materia, alcuni uffici non hanno avuto il tempo di leggere la circolare del 1993 e nemmeno hanno preso coscienza del consolidato orientamento della Cassazione. Ecco, di seguito, alcune sentenze dei giudici di legittimità.

Per la Cassazione, vale sempre la prescrizione decennale

Per i giudici di legittimità, sentenza n. 19510 del 19 dicembre 2003, a norma dell'articolo 38 bis del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633, il credito del contribuente per il rimborso dell'Iva, versata in misura superiore al dovuto, si consolida decorsi due anni dal termine per la presentazione della dichiarazione annuale senza che l'amministrazione finanziaria abbia notificato alcun avviso di rettifica o di accertamento ed è esigibile alla scadenza dei successivi tre mesi. Pertanto, il termine di prescrizione decennale del diritto al rimborso decorre a partire da due anni e tre mesi dalla data di presentazione della dichiarazione annuale, non essendo il diritto medesimo esigibile prima del decorso di detto termine. Si veda, in questo senso, anche la sentenza della Cassazione, n. 28024, del 25 novembre 2008.

I principi della Cassazione, a sezioni unite

Per la Cassazione, a sezioni unite, il diritto alla detrazione dell'Iva non può essere negato nemmeno in caso di omessa presentazione della dichiarazione. L'Iva pagata, che risulta dalle liquidazioni periodiche, è detraibile ed il diritto alla detrazione spetta, a prescindere dalla presentazione della dichiarazione annuale. La sostanza deve sempre prevalere sulla forma. Sono questi, in sintesi, i principi enunciati dalla Corte di Cassazione, a sezioni unite, nella sentenza **17757/16, depositata l'8 settembre 2016.** Ecco i fatti. L'agenzia delle Entrate notifica una cartella di pagamento, a seguito di controllo automatizzato al contribuente che aveva indicato un credito Iva riportato dalla precedente annualità per il quale anno la dichiarazione era stata omessa. Il credito Iva risultava però chiaramente nelle liquidazioni periodiche presentate. Il contribuente presenta ricorso e l'ufficio subisce due bocciature, prima da parte dei giudici di primo grado che accolgono il ricorso, annullando la cartella di pagamento, e poi dai giudici di secondo grado, che hanno dato ragione al contribuente, respingendo l'appello dell'ufficio e riconoscendo che il credito Iva risultante dalle liquidazioni periodiche è un diritto <<che non può essere annullato a causa della mancata compilazione e presentazione della dichiarazione annuale>> (Commissione tributaria regionale del Lazio, sentenza n. 602 del 5 ottobre 2011). La terza bocciatura per il Fisco è arrivata dai giudici di legittimità, che hanno respinto il ricorso per Cassazione presentato dall'ufficio. Per i giudici di legittimità,

l'inosservanza degli adempimenti cartolari, quali l'omessa presentazione della dichiarazione annuale, non comporta la perdita dell'Iva pagata sugli acquisti che, in forza del principio di neutralità fiscale, costituisce fondamentale criterio del sistema comunitario. Il diritto si realizza, alternativamente, con lo strumento della detrazione o con quello del rimborso. Il contribuente che, entro il termine di decadenza stabilito per il rimborso, ha esercitato il diritto alla restituzione con richiesta di detrazione contrastata dal Fisco per inosservanza di adempimenti formali, non può, in caso di esito negativo del giudizio sulla detrazione, ritenersi preclusa la restituzione, se richiesta nel rispetto del termine di prescrizione, di norma, entro 10 anni.

Condizioni per il riconoscimento dei crediti

Per l'agenzia delle Entrate, come specificato nella risoluzione 74/E del 2007, sono importanti le considerazioni della Corte di Cassazione contenute nella sentenza n***. 523 del 3 luglio 2001, depositata il 18 gennaio 2002,*** che possono tornare utili anche con riferimento ai crediti Iva per i quali la relativa dichiarazione annuale è stata omessa, tenendo conto, altresì, delle disposizioni di cui all'articolo 55 del decreto Iva, Dpr 633 del 1972 in materia di accertamento induttivo, nonché di quelle di cui all'articolo 8, comma 3, del Dpr 322 del 1998 (che ha sostituito l'articolo 28 del decreto Iva, Dpr 633/1972) e del richiamo ivi contenuto al termine entro cui esercitare il diritto alla detrazione stabilito dall'articolo 19, comma 1, secondo periodo, del Dpr 633/1972. Dalla lettura congiunta degli articoli 8 del Dpr 322 del 1998 e 19 del Dpr 633

del 1972, infatti, è possibile desumere che la decadenza del diritto alla detrazione ricorre ***soltanto nel caso*** in cui il medesimo non è esercitato <<***al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo***>>. A questo riguardo, la Corte di Cassazione, nella predetta sentenza n***. 523,*** ha, infatti, stabilito che la decadenza <<si verifica … solo quando la detrazione non venga computata nel mese di competenza e non venga poi recuperata nella dichiarazione annuale. **E il concorso di entrambe le circostanze** ... si giustifica col rilievo che la decadenza consegue al mancato esercizio del diritto di recupero, in sede di dichiarazione annuale, dei crediti d'imposta che avrebbero dovuto essere indicati nei mesi di competenza>>.

Il credito va riconosciuto se risulta dalle liquidazioni Iva

Per l'agenzia delle Entrate, <<La sanzione della decadenza non può essere estesa alla diversa fattispecie in cui la detrazione sia stata regolarmente operata nel mese di competenza e non risulti, invece, dalla dichiarazione annuale, della quale sia stata omessa la presentazione, poiché, nel caso di accertamento induttivo, l'ufficio … deve computare in detrazione ***non solo i versamenti eseguiti dal contribuente, ma anche le imposte detraibili, risultanti dalle dichiarazioni mensili***, come prescrive l'articolo 55 del citato decreto, sicché il diritto alla detrazione viene meno solo per i crediti d'imposta relativi a operazioni non registrate o, comunque, non risultanti dalle liquidazioni periodiche>>

(confronta sentenza n. 544 del 27 settembre 1996, depositata il 20 gennaio 1997). Resta naturalmente fermo che il diritto alla detrazione è, in ogni caso, subordinato all'accertamento dell'esistenza del credito relativo all'anno per il quale la dichiarazione Iva risulta omessa. In altri termini, il diritto alla detrazione è ammesso a condizione che l'esistenza del credito Iva sia accertata dall'ufficio a seguito dell'attività di controllo dell'annualità per la quale la dichiarazione è stata omessa. Vale la pena ripetere che il credito Iva può essere negato solo <<quando la detrazione non venga computata nel mese di competenza e non venga poi recuperata nella dichiarazione annuale. **E il concorso di entrambe le circostanze** ... si giustifica col rilievo che la decadenza consegue al mancato esercizio del diritto di recupero, in sede di dichiarazione annuale, dei crediti d'imposta che avrebbero dovuto essere indicati nei mesi di competenza>> (Cassazione, sentenza n***. 523, depositata il 18 gennaio 2002)***. Al riguardo, nella sentenza della **Cassazione, sezioni unite civile, n. 17757/16, udienza del 21 giugno 2016, depositata il giorno 8 settembre 2016**, al paragrafo 6, i giudici di legittimità affermano che deve essere formulato il seguente principio di diritto: <<La neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale, l'eccedenza d'imposta – risultante da dichiarazioni periodiche e regolari versamenti per un anno e dedotta entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il

diritto è sorto – sia riconosciuta dal giudice tributario se siano stati rispettati dal contribuente tutti i requisiti sostanziali per la detrazione; pertanto, in tal caso, il diritto di detrazione non può essere negato nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa del fisco a seguito di controllo formale automatizzato, laddove, pur non avendo il contribuente presentato la dichiarazione annuale per il periodo di maturazione**, sia dimostrato in concreto – ovvero non controverso – che si tratti di acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati a Iva e finalizzati a operazioni imponibili**>>. Nella predetta sentenza, al paragrafo 6.2, i giudici di legittimità affermano che <<resta escluso ogni impedimento temporale alla deducibilità giudiziale dell'eccedenza, atteso che, in ogni caso, **le detrazioni sono state esercitate de facto entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto**>>. Per la Cassazione, a sezioni unite (sentenza ***17757/16)*** l'Iva pagata, che risulta dalle liquidazioni periodiche, è detraibile ed il diritto alla detrazione spetta, a prescindere dalla presentazione della dichiarazione annuale. La sostanza deve sempre prevalere sulla forma. Per i giudici di legittimità, l'inosservanza degli adempimenti cartolari, quali l'omessa presentazione della dichiarazione annuale, non comporta la perdita dell'Iva pagata sugli acquisti che, in forza del principio di neutralità fiscale, costituisce fondamentale criterio del sistema

comunitario. Si veda, in questo senso, **l'ordinanza n. 127 della Cassazione del 4 gennaio 2017.** Al contribuente deve essere sempre concessa la possibilità di dimostrare l'esistenza contabile del credito per il riconoscimento immediato dello stesso. Per la Corte di giustizia europea, sentenza del 2014, <<il principio fondamentale di neutralità dell'Iva esige che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi>>. I requisiti sostanziali richiedono che gli acquisti siano effettuati da un soggetto passivo, e che quest'ultimo sia debitore dell'Iva attinente a tali acquisti e che i beni siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili. In presenza dei requisiti sostanziali non si può negare in alcun modo il diritto al credito Iva. Per la Cassazione, <<il tutto va visto in coerenza con quella virtuosa prassi amministrativa mirante a riscontrare, su sollecitazione del contribuente, l'esistenza contabile e l'effettività sostanziale del credito maturato nel periodo d'imposta, non essendovi, invece, alcuna obbligatorietà di dare ingresso all'accertamento induttivo che comunque, impone, per legge, pur sempre lo scomputo>> dei versamenti e delle imposte detraibili sugli acquisti, che risultano dalle liquidazioni.

Le indicazioni dell'agenzia delle Entrate

E' anche superata l'eccezione di alcuni uffici, secondo la quale l'eccedenza di credito Iva, maturata in un anno in cui la dichiarazione Iva era stata omessa, poteva essere computata in detrazione, al più tardi, nel termine previsto per la presentazione

della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto. In base alle indicazioni fornite dall'agenzia delle Entrate, i crediti da dichiarazioni omesse, se spettanti, devono essere riconosciuti dagli uffici. Per il contribuente, basta dimostrare all'ufficio l'effettiva esistenza del credito, applicando le regole indicate nella circolare ***21/E*** del ***25 giugno 2013,*** che valgono anche per le situazioni passate, comprese quelle per le quali non esiste contenzioso in corso. In questo caso, si applicano i principi dell'autotutela, che significa anche ascoltare e rispettare i cittadini. Al contribuente deve essere sempre concessa la possibilità di dimostrare l'esistenza contabile del credito per il riconoscimento immediato dello stesso. E' il caso di precisare che, con questa circolare, l'agenzia delle Entrate ha superato ed abbandonato l'errata interpretazione della precedente circolare **34/E del 6 agosto 2012**, in base alla quale il contribuente doveva prima pagare i crediti "trasformati" in debito, con sanzioni ed interessi, e poi presentare istanza di rimborso. Per fortuna, dopo quasi un anno dalla precedente circolare, l'agenzia delle Entrate riconosce che si devono applicare i principi dell'autotutela, che significa anche ascoltare e rispettare i cittadini. Con una particolare avvertenza: l'autotutela è esercitabile senza limiti di tempo, se serve a correggere palesi errori o eliminare ingiustizie. Resta fermo che sulla parte di credito spettante ed effettivamente usata sono dovute le mini – sanzioni del 10% e gli interessi. Sono queste le indicazioni fornite dall'agenzia delle Entrate agli uffici con la **comunicazione di**

servizio n. 39, firmata il **14 agosto 2013** dal direttore centrale servizi al contribuente Paolo Savini. Nella direttiva, l'agenzia delle Entrate, richiamando la circolare ***21/E del 25 giugno 2013,*** avverte che, già in sede di assistenza sulla comunicazione di irregolarità, cosiddetto avviso bonario, al contribuente deve essere concessa la possibilità di ***dimostrare l'esistenza contabile del credito*** per il riconoscimento immediato dello stesso, evitando il complesso iter procedurale previsto dalla circolare ***34/E del 6 agosto 2012***, in base alla quale il contribuente doveva prima pagare i crediti "trasformati" in debito, con sanzioni ed interessi, e poi presentare istanza di rimborso. Rimane sempre ferma la possibilità per l'ufficio di effettuare i controlli in merito alla dichiarazione omessa, anche per accertare l'effettivo credito maturato. Nel rispetto delle indicazioni fornite dall'agenzia delle Entrate, con la circolare ***21/E del 25 giugno 2013,*** considerato che il credito della dichiarazione omessa è effettivamente spettante, l'ufficio deve riconoscere il credito in ***tempo reale.*** Questo per la ragione che, a seguito della predetta circolare 21/E, ***che ha corretto la circolare 34/E del 6 agosto 2012***, l'agenzia delle Entrate ha superato la rigida interpretazione, in base alla quale, in caso di dichiarazione omessa, i crediti si trasformavano in debiti. Se il credito non dichiarato è effettivamente spettante, il contribuente può attestarne l'esistenza contabile, con la produzione all'ufficio, di idonea documentazione, entro i 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione di irregolarità. Il credito potrà essere attestato, sia con la ricevuta di

presentazione della dichiarazione prodotta, anche se dopo 90 giorni dalla scadenza, sia con l'***esibizione dei registri Iva, delle relative liquidazioni e delle fatture.*** In questo modo, la dimostrazione dell'esistenza contabile del credito pone il contribuente, anche se in ritardo, nella stessa condizione in cui si sarebbe trovato qualora avesse correttamente presentato la dichiarazione.

L'impegno del Fisco ad abbandonare il contenzioso

Il fatto curioso è che, a seguito di una risposta ad una **interrogazione parlamentare del 23 aprile 2015**, c'era stato l'impegno dell'agenzia delle Entrate ad abbandonare i contenziosi pendenti sui rimborsi Iva aventi ad oggetto i dinieghi sbagliati dell'ufficio. Si vede che gli uffici non hanno ancora recepito le indicazioni dell'agenzia delle Entrate e costringono i contribuenti a proseguire un inutile e defatigante contenzioso. Questo perché, evidentemente, non hanno tempo da perdere per ascoltare i cittadini, in quanto sono troppo impegnati al raggiungimento degli obiettivi di controlli, accertamenti, verifiche, contenzioso e statistiche varie, dimenticandosi, però, che tra questi obiettivi è escluso quello di fare fallire i contribuenti o disturbare le persone perbene.

Doppia beffa: la richiesta oltre il termine quinquennale fa "perdere" i soldi e l'Inps deve anche pagare le spese di giudizio

Bocciato l'istituto previdenziale che chiede i contributi dopo 5 anni

Mimma Cocciufa

Tonino Morina

L'istituto previdenziale, che chiede i contributi Inps dopo 5 anni, non incassa nulla ed è costretto a pagare le spese di giudizio al contribuente ingiustamente disturbato. Punita così l'ostinazione dell'istituto previdenziale che, a fronte di una richiesta originaria di contributi Inps per circa 3mila euro, dopo avere subito due bocciature dal tribunale di Cagliari e dalla Corte di appello di Cagliari, ha presentato ricorso per Cassazione. Anche il terzo tentativo è fallito ed i giudici di legittimità, sezione lavoro, ordinanza 14410/19, depositata il 27 maggio 2019, hanno respinto il ricorso dell'Inps, condannando l'istituto al pagamento delle spese di giudizio, liquidate in 200 euro per esborsi, 1.500 euro per compensi professionali, oltre al rimborso spese forfetarie nella misura del 15 per cento, più un ulteriore contributo unificato. Ecco i fatti.

Richieste Inps nel 2010 per contributi del 2003

L'istituto previdenziale chiede a mezzo cartella di pagamento notificata nel **2010,** contributi previdenziali eccedenti il minimo di reddito per la gestione artigiani relativi all'anno **2003**, cioè **dopo sette anni**. Il contribuente presenta ricorso che viene accolto dal tribunale di Cagliari in quanto il credito era prescritto per la ragione

che <<il termine quinquennale di prescrizione decorreva dal giorno in cui il diritto poteva essere fatto valere, nel caso de quo dal 2004, sicché alla data di notifica della opposta cartella (il 23 febbraio 2010) era ormai decorso>>.

La prescrizione del termine non poteva essere impedita dalla <<circostanza che l'Inps avesse ignorato il fatto generatore del diritto fino all'accertamento dell'Agenzia delle Entrate nell'ottobre 2008 al quale, peraltro, non poteva essere riconosciuto alcun effetto interruttivo>>. La Corte di appello di Cagliari ha confermato la decisione del Tribunale, ma l'Inps, ostinatamente, ha proposto ricorso per Cassazione.

I "motivi" dell'Inps bocciati dalla Cassazione

Nel ricorso in Cassazione, l'istituto previdenziale, come primo motivo, contesta il fatto che il termine quinquennale sia prescritto in quanto <<con riferimento al momento di decorrenza della prescrizione della contribuzione percentuale il dies a quo non può che essere individuato che con l'atto di accertamento dell'agenzia delle Entrate che accerta il reddito il quale non costituiva atto interruttivo della prescrizione, ma il fatto determinante il sorgere del diritto dell'istituto>>. In pratica, per l'Inps, la richiesta dei contributi dell'anno **2003, fatta nel 2010,** è nei termini in quanto si deve fare riferimento all'atto di accertamento emesso dall'agenzia delle Entrate nel **2008** e, perciò, è ampiamente entro il termine quinquennale. Con il secondo motivo, l'Inps sostiene che <<nella denegata ipotesi in cui si fosse opinato che il termine di

prescrizione per tutti i contributi cosiddetti a percentuale relativi ad un dato periodo decorreva da quello della data prevista per il pagamento – comunque doveva ritenersi sospeso, ex articolo 2941, n. 8, codice civile, il decorso del detto termine quando il diritto fosse sorto dopo un atto di accertamento dell'agenzia delle Entrate e, in specie, allorché siffatto atto non fosse stato preceduto dalla presentazione della dichiarazione dei redditi, stante il doloso occultamento da parte del debitore del conseguimento di un reddito superiore a quello imponibile>>.

Gli "insegnamenti" dei giudici di legittimità

Per la Cassazione, <<il primo motivo è infondato alla luce della giurisprudenza di questa Corte, la quale, in tema di contributi cosiddetti a "percentuale", ha chiarito che il fatto costitutivo dell'obbligazione contributiva è costituito dall'avvenuta produzione, da parte del lavoratore autonomo, di un determinato reddito …, quand'anche l'efficacia del predetto fatto sia collegata ad un atto amministrativo di ricognizione del suo avveramento; ne consegue che il momento di decorrenza della prescrizione dei contributi in questione, ai sensi dell'articolo 3 della legge n. 335 del 1995, deve identificarsi con la scadenza del termine per il loro pagamento e non con l'atto, eventualmente successivo – ed avente solo efficacia interruttiva della prescrizione anche a beneficio dell'Inps – con cui l'agenzia delle Entrate abbia accertato, ex articolo 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, un maggior reddito (Cassazione 19640 del 24 luglio 2018; Cassazione 13463 del 29 maggio 2017). Peraltro, va sottolineato come nessuna censura ha

fatto valere l'Inps in merito alla negazione dell'efficacia interruttiva dell'atto di accertamento dell'agenzia delle Entrate del 20 ottobre 2008 affermata nell'impugnata sentenza, anzi è lo stesso Istituto ad escludere nel motivo che tale accertamento possa avere efficacia interruttiva della prescrizione nei riguardi dell'Inps salvo poi a dedurre, solo nella memoria ex articolo 378 codice procedura civile, quindi, tardivamente detto effetto interruttivo richiamando la sentenza di questa Corte n. 17769 del 8 settembre 2015>>.

Per i giudici di legittimità, è <<appena il caso di ricordare come la funzione della memoria prevista dall'articolo 378 del codice di procedura civile è di illustrare e chiarire le ragioni giustificatrici dei motivi debitamente enunciati nel ricorso e non già di integrarli (Cassazione n. 30760 del 28 novembre 2018, da ultimo e per tutte)>>.

Per la Cassazione, è infondato anche <<il secondo motivo alla stregua del consolidato orientamento giurisprudenziale secondo cui (confronta Cassazione n. 21567 del 13 ottobre 2014) l'operatività della causa di sospensione della prescrizione, di cui all'articolo 2941, n. 8, codice civile, ricorre quando sia posta in essere dal debitore una condotta tale da comportare per il creditore una vera e propria impossibilità di agire, e non una mera difficoltà di accertamento del credito, e, quindi, quando sia posto in essere dal debitore un comportamento intenzionalmente diretto ad occultare al creditore l'esistenza dell'obbligazione; con la conseguenza che tale criterio non impone neppure di far riferimento ad un'impossibilità

assoluta di superare l'ostacolo prodotto dal comportamento del debitore, ma richiede di considerare l'effetto dell'occultamento in termini di impedimento non sormontabile con gli ordinari controlli (Cassazione n. 9113 del 17 aprile 2007). Nel caso in questione, ed in applicazione dei richiamati principi, va pertanto affermato che la mancata denuncia del reddito non equivalga né ad un doloso e preordinato occultamento del debito contributivo da corrispondere all'Inps, né che essa configuri impedimento assoluto, non scongiurabile con i normali controlli che l'Istituto può invece sempre attivare e sollecitare anche rivolgendosi all'agenzia delle Entrate (Cassazione 19640 del 24 luglio 2018; Cassazione n. 17769/2015 citata)>>. In conclusione, la Cassazione rigetta il ricorso dell'Inps che, oltre a non incassare nulla, deve anche pagare le spese di giudizio liquidate in 200 euro per esborsi, 1.500 euro per compensi professionali, più rimborso spese forfetario nella misura del 15% e un ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso. Insomma, oltre al danno di avere "perso" i soldi, anche la beffa di pagare le spese di giudizio. Così (l'Inps), dopo avere subìto tre bocciature, dal Tribunale, dalla Corte di appello e dalla Cassazione, impara a rispettare la legge e il cittadino.

Il divieto di esibizione riguarda la documentazione espressamente chiesta dall'ufficio, che il contribuente non ha prodotto, dichiarando di non possederla, o comunque sottraendola al controllo, con un comportamento doloso per eludere il controllo del Fisco

Validi i documenti esibiti nel corso del contenzioso

Mimma Cocciufa

Tonino Morina

Sono validi i documenti esibiti nel corso del contenzioso. Il divieto riguarda soltanto i documenti espressamente chiesti dall'ufficio, che il contribuente non ha esibito, dichiarando di non possederli, o comunque sottraendoli al controllo, con un comportamento doloso per evitare il controllo del Fisco. Per **la Cassazione, sentenza 18609, depositata il giorno 11 luglio 2019,** sbaglia perciò la Commissione tributaria regionale a negare la validità delle fatture passive, comunque prodotte in primo grado, anche se mai chieste dall'ufficio. I giudici di legittimità accolgono così il ricorso della ricorrente, cassano la decisione impugnata e rinviano alla Commissione tributaria regionale di Milano, che, in diversa composizione, procederà alla rinnovazione del giudizio. Il fatto curioso è che si tratta di una lite che riguarda l'anno 2004, sono passati 15 anni e, con il rinvio operato dalla Cassazione, il giudizio "riparte" dal secondo grado. Considerato che tra la sentenza di secondo grado e quella della Cassazione sono passati sette anni, è probabile che per mettere la parola "fine" si debbano attendere almeno altri sette anni. Insomma, se va bene, la

lite del 2004 si potrà chiudere nel 2026, cioè dopo 22 anni. Per descrivere la vicenda, è bene raccontare i fatti.

L'accertamento dell'ufficio

L'agenzia delle Entrate emette un accertamento nei confronti di una signora, esercente l'attività di parrucchiera ed estetista, chiedendo maggiori imposte per 70.241,00 euro per Irpef, 3.862,00 per Irap, più sanzioni per 76.696,00 euro, in totale 150.799,00 euro, più contributi Inps e accessori. L'accertamento, notificato il 2 marzo 2009, riguardava una plusvalenza generata dalla cessione dell'impresa individuale della contribuente. L'accertamento era stato emesso sulla base delle risposte fornite dalla contribuente ad un questionario, con il quale l'ufficio <<richiedeva la produzione di copia di specifici registri contabili ed altra documentazione>>. I documenti prodotti dalla contribuente erano ritenuti incompleti e, pertanto, l'ufficio aveva emesso l'accertamento elevando il reddito dichiarato da 6.192,00 euro a 177.857,00 euro, chiedendo imposte e sanzioni per 150.799,00 euro, più contributi Inps e accessori.

Le sentenze dei giudici di primo e secondo grado

La contribuente impugna l'accertamento davanti alla Commissione tributaria provinciale di Milano, contestando la nullità dell'atto in quanto l'ufficio aveva effettuato illegittime riprese a tassazione, senza avere ben specificato quale documentazione contabile intendesse chiedere. La Commissione tributaria provinciale accoglieva parzialmente il ricorso. Contro la sentenza di primo grado, l'ufficio presenta l'appello, chiedendo la conferma integrale

dell'accertamento, e la contribuente presenta appello incidentale, chiedendo l'annullamento integrale dell'avviso di accertamento, per essere stato emesso in violazione dell'articolo 32, quarto comma, del decreto sull'accertamento, Dpr 600/1973.

La Commissione tributaria regionale della Lombardia, con sentenza n. 33/12/12, pubblicata il 3 aprile 2012, confermava la decisione dei giudici di primo grado. Per i giudici di secondo grado, è infondata l'eccezione della ricorrente <<tendente al recupero dei canoni di locazione finanziaria e degli altri componenti negativi di reddito per complessivi euro 85.530,00, essendo provata, per sua espressa ammissione, la mancata produzione, ad evasione del questionario notificatole, della documentazione richiesta dall'ufficio (sentenza CTR, pagina 3)>>. La CTR, in sostanza, riteneva che, risultando applicabile la previsione di cui all'articolo 32, comma 4, del Dpr 600 del 1973, alla contribuente non fosse consentito avvalersi in giudizio di documentazione che non aveva in precedenza prodotto all'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento.

La norma di legge

Per chiarezza, si riporta la norma richiamata, decreto sull'accertamento, Dpr 600/1973, articolo 32 "poteri degli uffici":

comma 4: <<Le notizie ed i dati non addotti e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e

contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta>>;

comma 5: <<Le cause di inutilizzabilità previste … non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile>>.

Il ricorso in Cassazione

Contro la sentenza dei giudici di secondo grado, la contribuente presenta ricorso in Cassazione, affidandosi ad otto motivi.

In particolare, con il terzo motivo, la contribuente contesta la violazione degli articoli 38 e 42, del Dpr 600 del 1973, degli articoli 115 e 117 codice procedura civile, e dell'articolo 2697 codice civile, per avere la Commissione tributaria regionale <<disconosciuto i componenti negativi di reddito per un importo pari ad euro 85.530,00 così come dichiarati dalla contribuente in sede di modello Unico 2005 ed individuati dalla documentazione prodotta già in risposta al questionario e per avere confermato la ripresa motivata con riferimento esclusivo all'affermata ma non specificata violazione dell'articolo 32 del Dpr 600/1973 e non invece con riferimento alla legittimità della deduzione in termini di effettiva deducibilità dei costi documentati>>, rappresentati mediante produzione del dettaglio dei costi e del libro Iva acquisti (ricorso, pagina 46).

Con il quinto motivo di impugnazione la ricorrente lamenta, <<ai sensi dell'articolo 360, comma primo, n. 3, codice procedura civile, la violazione degli articoli 32 del Dpr n. 600 del 1973, 115 e 167, codice procedura civile, 2697 codice civile, nonché degli articoli 24 e 53 Costituzione, in relazione all'omessa specifica richiesta nel questionario… di una anche minima indicazione nell'avviso di accertamento impugnato delle fatture d'acquisto>> (ricorso, pagina 52), avendo la CTR erroneamente sostenuto di poter ritenere applicabile la preclusione processuale all'esame delle fatture passive comunque prodotte in primo grado, <<ancorché queste non siano mai state specificamente richieste dall'ufficio>> (ricorso, pagina 58).

L'accoglimento del ricorso

Per la Cassazione devono essere accolti il terzo ed il quinto motivo del ricorso. In proposito, questa Corte ha recentemente avuto occasione di ribadire che <<in tema di accertamento tributario, l'inottemperanza del contribuente a seguito dell'invio del questionario da parte dell'Amministrazione finanziaria, ex articolo 32, comma 4, del Dpr n. 600 del 1973, comporta l'inutilizzabilità in sede amministrativa e processuale solo dei documenti espressamente richiesti dall'ufficio, in quanto detta disposizione normativa deve essere interpretata in coerenza con il diritto di difesa sancito dall'articolo 24 Costituzione e con il principio di capacità contributiva di cui all'articolo 53 Costituzione>>, Cassazione sezione V, 22 giugno 2018, n. 16458. La Cassazione ha

anche avuto modo di specificare che <<in tema di accertamento, l'omessa esibizione da parte del contribuente in sede amministrativa determina l'inutilizzabilità della successiva produzione in sede contenziosa solo ove l'Amministrazione dimostri che vi era stata una puntuale richiesta degli stessi, accompagnata dall'avvertimento circa le conseguenze della mancata ottemperanza, e che il contribuente ne aveva rifiutato l'esibizione, dichiarando di non possederli, o comunque sottraendoli al controllo, con uno specifico comportamento doloso volto ad eludere la verifica>>, Cassazione, sezione V, 21 marzo 2018, n. 7011.

In verità, la Commissione tributaria regionale impugnata afferma che l'Ente impositore avesse richiesto la produzione di copia di specifici registri contabili obbligatori ed altra documentazione, ma non specifica quest'ultima in che cosa dovesse consistere. Pertanto, non emergendo dalla sentenza impugnata che l'Amministrazione finanziaria avesse domandato, in sede di invio del questionario in fase precontenziosa, una produzione documentale specifica, ha errato la Commissione tributaria regionale impugnata a ritenere che la successiva produzione documentale della ricorrente, in sede contenziosa, fosse rimasta preclusa, dovendo invece la stessa essere valutata dal giudice, in primo luogo in relazione alla tempestività del deposito, nella fase contenziosa, e quindi in relazione alla sua rilevanza. In questo senso, concludono i giudici di legittimità, il ricorso della contribuente deve essere accolto.

Di conseguenza, la Corte cassa l'impugnata sentenza, con rinvio ad altra sezione della Commissione tributaria regionale della Lombardia perché proceda a nuovo giudizio, nel rispetto dei principi esposti, e provveda a regolare tra le parti le spese del presente giudizio di legittimità.

Come si è detto, però, con il rinvio disposto dalla Cassazione, il giudizio, che riguarda l'anno 2004, riparte dai giudici di secondo grado. Visto che tra la sentenza di secondo grado, depositata il 3 aprile 2012, e quella della Cassazione, depositata il giorno 11 luglio 2019, sono passati più di sette anni, chissà quanti anni ancora ci vorranno per mettere la parola "fine".

Lotta all'evasione fatta solo a parole

Va anche detto che, da qualche anno, la macchina fiscale è praticamente ferma. E' quasi "scomparso" il controllo del territorio, che significa tentare di scovare i veri evasori. Per lo più, i controlli che si fanno sono soprattutto quelli affidati alle banche dati a disposizione del Fisco. Il "blocco" della macchina fiscale è conseguenza della sentenza della Corte costituzionale, n. 37 del 17 marzo 2015, che ha "cancellato" i dirigenti nominati senza concorso. Dopo la sentenza, ormai di oltre quattro anni fa, l'agenzia delle Entrate, a fronte di circa 1.100 dirigenti che aveva, ne dispone meno di 250, visto che 800, i cosiddetti "incaricati", sono decaduti in quanto dichiarati illegittimi e altri 50 circa, dal 17 marzo 2015, sono andati in pensione. Per usare un parallelismo con il calcio, è come se una squadra di serie A si presentasse in campo con soli tre calciatori, quando, per regolamento, ne servono almeno

sette. Così, la partita non può avere nemmeno inizio, e la squadra "incompleta" subisce la sconfitta a tavolino per 3 a 0. E' questa, in pratica, la situazione degli uffici dell'agenzia delle Entrate.

Autotutela "dimenticata"

Un altro problema dell'attuale complicato sistema fiscale è che le richieste di annullamento in autotutela vengono spesso lasciate "lettera morta", nel senso che gli uffici non le prendono in considerazione e nemmeno rispondono alle sollecitazioni dei cittadini ingiustamente disturbati. L'autotutela è lo strumento che, in materia tributaria, impiega il cittadino per farsi ascoltare dagli uffici quando ritiene di avere subìto un'ingiustizia. Per una giusta autotutela, gli uffici devono anche ricordarsi della regola non scritta, ma sempre valida, del buon senso. Se però l'ufficio non ha alcun obbligo di risposta in tempi certi, ed il contribuente non ha alcuna tutela giurisdizionale, l'autotutela serve a poco o nulla. La verità è che si continua a parlare di Fisco "amico", ma la realtà è profondamente diversa. Se è vero però che il Fisco deve essere amico dei cittadini, innanzitutto si deve sistemare la macchina fiscale e poi si deve ripartire dall'autotutela. Per una vera autotutela, è però necessario che il Fisco sia obbligato a rispondere alle istanze dei cittadini. Perché l'autotutela, così com'è, senza obbligo di risposta in tempi certi, serve a poco o nulla. Così come, soprattutto in questi ultimi anni, sono pochi i funzionari degli uffici che si assumono la responsabilità di annullare gli atti sbagliati in tutto o in parte. La domanda che si fanno è sempre la stessa: "chi me lo fa fare?".

Il Fisco è “amico” a parole, ma nei fatti è “nemico”

Con la confusione fiscale di questi tempi, ormai arrivata a livelli insostenibili ed intollerabili, alcuni uffici, per raggiungere gli obiettivi in tema di accertamento, controlli, verifiche ed altro, approfittano di qualsiasi errore del contribuente, anche se in contrasto con le promesse più volte fatte dai vertici dell’agenzia delle Entrate che parlano di un Fisco amico e leale. Belle parole, ma nei fatti non è così. Ci vuole più lealtà e collaborazione, solo così si potrà sperare in un Fisco amico e contribuenti in buona fede, con l’obiettivo di eliminare la grande confusione fiscale che sta soffocando tutti, uffici dell’agenzia delle Entrate compresi. Come sempre, gli unici a beneficiarne sono i veri evasori. E poi si continua a parlare di “lotta all’evasione”, che, al pari dell’autotutela, appartiene al passato. In questa grande confusione fiscale, sicuramente una delle peggiori degli ultimi 20 anni, l’autotutela, oggi più che mai, appartiene al passato, tanto è vero che, come si è detto, alle richieste dei contribuenti spesso gli uffici restano in silenzio. Silenzio che, per i contribuenti, è peggio di una risposta negativa.

Passare da uno stato di paura ad uno di certezza del diritto e fiducia

La gente è anche stanca di sentire annunciare continue “semplificazioni” che, alla prova dei fatti, sono nuove complicazioni. I contribuenti, anzi i “Cittadini” meritano più rispetto ed un sistema fiscale che generi certezze, non paure, ansie e panico, come quello degli ultimi anni. Anche il già ex ministro

dell'Economia, Giovanni Tria, nell'illustrare le linee guida davanti alla Commissione Finanze del Senato, il 17 luglio 2018, ha affermato che è <<doveroso passare da uno stato di paura nei confronti dell'amministrazione finanziaria a uno stato di certezza del diritto e fiducia>>. I principi guida devono essere quelli di buona fede e reciproca collaborazione, ricordandosi che l'autotutela esiste, non è <<una specie di optional>> e l'ufficio emittente <<non possiede una potestà discrezionale di decidere a suo piacimento se correggere o no i propri errori>>. Come si è detto, ancora prima dell'autotutela, è indispensabile che qualcuno rimetta in moto l'agenzia delle Entrate, risolvendo il grande "problema" generato dalla sentenza della Corte costituzionale del 17 marzo 2015. Diversamente, che la si smetta di prenderci in giro, parlando di lotta all'evasione, fatta solo a parole.

L’autonoma organizzazione, che obbliga al pagamento del tributo, non sussiste anche se i compensi corrisposti a terzi sono rilevanti

L’artista ha diritto al rimborso dell’Irap anche se il reddito dichiarato è elevato

Mimma Cocciufa

Tonino Morina

L’artista o professionista senza “autonoma organizzazione” è escluso dal pagamento dell’Irap anche se i compensi corrisposti a terzi sono rilevanti e se il reddito dichiarato è d’importo elevato. Deve essere perciò rimborsata l’Irap pagata dall’artista. Nel caso specifico, si tratta della nota conduttrice televisiva Rita Dalla Chiesa, che ha vinto il lungo contenzioso con l’agenzia delle Entrate, per l’Irap degli anni dal 2003 al 2007. Per la Cassazione, **sentenza 21067, pubblicata il 7 agosto 2019**, l’artista ha diritto al rimborso dell’Irap versata. Ecco i fatti.

La conduttrice televisiva presenta il ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Roma, contro il “silenzio – rifiuto” sull’istanza di rimborso dell’Irap versata per gli anni dal 2003 al 2007. Il ricorso è stato respinto dai giudici di primo grado. Contro la sentenza, la signora Rita Dalla Chiesa presenta ricorso in appello, che, ribaltando la sentenza di primo grado, viene accolto dalla Commissione tributaria regionale di Roma, con sentenza 223/37/13, depositata il 30 settembre 2013. Per i giudici di secondo grado, è insussistente il requisito dell’autonoma organizzazione quale presupposto impositivo dell’Irap, avendo

considerato che l'attività di conduttrice televisiva svolta dalla signora Rita Dalla Chiesa consistesse unicamente nell'apporto di lavoro intellettuale della stessa quale lavoratrice autonoma, senza che i compensi corrisposti a terzi avessero incidenza in termini d'incremento sull'attività esercitata.

Contro la sentenza dei giudici di secondo grado, l'agenzia delle Entrate presenta ricorso in Cassazione. Per l'ufficio, la sentenza è sbagliata in quanto i giudici di secondo grado hanno ignorato che i compensi elevati corrisposti a terzi in modo non occasionale per ciascun anno di riferimento (19.620 euro per il 2003, 15.000 euro per il 2004, 46.172 euro per il 2005, 22.285 euro per il 2007, cui si aggiungevano per quest'ultimo anno 4.200 euro per spese di lavoro dipendente) costituiscono indice rivelatore della sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione come presupposto impositivo dell'Irap.

Per la Cassazione, i motivi proposti dall'ufficio sono infondati; l'ufficio <<incorre in talune inesattezze nell'esposizione dei fatti di causa, come quando attribuisce alla controricorrente>> cioè all'artista Rita Dalla Chiesa <<l'assunzione di cinque dipendenti per l'anno 2003, mentre l'unica retribuzione per lavoro dipendente è dell'importo di euro 4.200,00 per l'anno 2007, certamente in linea, in ragione dell'esiguità dell'importo, con la retribuzione di una sola unità svolgente mansioni esecutive>> (si veda la sentenza della Cassazione a sezioni unite n. 9451/2016).

L'ufficio non ha contestato quanto addotto dalla conduttrice circa il riferimento degli ulteriori compensi corrisposti a professionisti

estranei al settore dell'attività della stessa conduttrice, come ai fini degli adempimenti di natura fiscale, o ad agente di spettacolo. In conclusione, il ricorso dell'ufficio deve essere rigettato, la signora Dalla Chiesa ha diritto al rimborso dell'Irap versata, e l'agenzia delle Entrate va anche condannata a pagare le spese a favore della conduttrice liquidate in 7.300 euro per compensi, oltre al rimborso delle spese forfetarie nella misura del 15%, agli esborsi di 200 euro e agli accessori di legge, se dovuti.

Per i giudici di legittimità, è sbagliata la richiesta dell'istituto previdenziale, che è condannato anche a pagare le spese di giudizio al contribuente ingiustamente disturbato

La Cassazione boccia l'Inps che chiede i contributi sui redditi di capitale

Mimma Cocciufa

Tonino Morina

L'Inps chiede i contributi ad un cittadino che dichiara redditi di capitale, ma la Cassazione boccia la richiesta e condanna l'istituto previdenziale a pagare le spese di giudizio al contribuente ingiustamente disturbato. Per la Cassazione, sezione lavoro, sentenza 21540, depositata il 20 agosto 2019, gli utili derivanti dalla partecipazione a società di capitali, senza prestazione di attività lavorativa, sono esclusi dalla base imponibile ai fini dei contributi Inps. Ecco i fatti.

La richiesta dell'Inps

L'Inps, con un avviso di addebito chiede 20.557,74 euro ad un contribuente iscritto alla gestione artigiani per gli anni 2009, 2010 e 2011, come contributi a percentuale sul reddito eccedente il cosiddetto minimale, in relazione al reddito di partecipazione in una società a responsabilità limitata.

Primo grado e Corte d'appello bocciano la richiesta dell'Inps

Il ricorso presentato dal contribuente contro la richiesta dei contributi previdenziali viene accolto dai giudici di primo grado. Contro la sentenza di primo grado, l'Inps presenta l'appello, che viene respinto dalla Corte d'appello di Trieste, che, con la

sentenza n. 32/2017, depositata il 24 marzo 2017, conferma la sentenza di primo grado favorevole al contribuente. Per la Corte di appello, l'ammontare del contributo annuo dovuto da artigiani e commercianti iscritti alla gestione previdenziale <<è rapportato alla totalità dei redditi di impresa denunciati ai fini Irpef per l'anno al quale i contributi stessi si riferiscono>> e che tra i redditi d'impresa non vanno inclusi, in base al testo unico delle imposte sui redditi, Dpr 917/1986, i redditi del socio di società a responsabilità limitata, stante l'assenza dell'apporto personale.

Il ricorso dell'Inps in Cassazione

Nonostante le due bocciature subìte, in primo grado e in Corte di appello, l'istituto previdenziale presenta il ricorso in Cassazione. La questione sottoposta ai giudici di legittimità attiene al fatto se il lavoratore autonomo, artigiano o commerciante, iscritto alla gestione previdenziale in quanto svolge un'attività lavorativa per la quale sussistono i requisiti per il sorgere della tutela previdenziale obbligatoria, debba parametrare o meno il proprio obbligo contributivo a tutti i redditi percepiti nell'anno di riferimento, tenendo conto anche di quelli da partecipazione a società di capitali nella quale egli non svolge attività lavorativa.

Parallelismo tra disciplina fiscale e previdenziale

Per la Cassazione, deve essere rispettato il parallelismo voluto dal legislatore tra disciplina fiscale e previdenziale. Perciò, per individuare quale sia il reddito d'impresa rilevante ai fini contributivi, occorre, per coerenza di sistema, fare riferimento alle norme fiscali e, in primo luogo, al testo unico delle imposte sui

redditi, Dpr 917/1986. Il testo unico delle imposte sui redditi contiene norme distinte per qualificare i redditi d'impresa rispetto ai redditi di capitale: i primi, a norma dell'articolo 55 sono quelli che derivano dall'esercizio di attività imprenditoriale, mentre l'articolo 44, lettera e), comprende tra i redditi di capitale gli utili di partecipazione alle società soggette all'imposta sul reddito delle società (Ires).

Per i giudici di legittimità, <<poiché la normativa previdenziale individua, come base imponibile sulla quale calcolare i contributi, la totalità dei redditi d'impresa così come definita dalla disciplina fiscale e considerato che secondo il testo unico delle imposte sui redditi gli utili che derivano dalla mera partecipazione a società di capitali, senza prestazione di attività lavorativa, sono inclusi tra i redditi di capitali, ne consegue che questi ultimi non concorrono a costituire la base imponibile ai fini contributivi Inps>>. La tutela previdenziale spetta ai lavoratori, non a coloro che si limitano ad investire i propri capitali a scopo di utile. Concorrono invece a costituire la base imponibile ai fini contributivi Inps i redditi delle società in nome collettivo e in accomandita semplice, che sono considerati redditi d'impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi.

In conclusione, nel rispetto del parallelismo voluto dal legislatore tra disciplina fiscale e previdenziale, gli utili derivanti dalla partecipazione a società di capitali, senza prestazione di lavoro, sono esclusi dalla base imponibile ai fini dei contributi Inps. La Cassazione rigetta perciò il ricorso presentato dall'istituto

previdenziale, condannando lo stesso al pagamento delle spese del giudizio di legittimità che liquida in 3.500 euro per compensi, oltre a 200 euro per esborsi, spese forfetarie nella misura del 15% e spese accessorie di legge.

L'ufficio che apre la lite non rinuncia anche se è sicuro di perdere

Nel caso specifico, è ingiustificato il comportamento dell'istituto previdenziale che, ostinatamente, in dispregio alle norme di legge e contro i principi univoci e consolidati dalla Cassazione, abbia proseguito un contenzioso perdente e temerario, nonostante fosse stato già bocciato dai giudici di primo grado e dalla Corte di appello. La verità è che nel momento in cui gli uffici della pubblica amministrazione, siano essi dell'Inps, dell'agenzia delle Entrate o di qualsiasi altro ente impositore, aprono una lite, è difficile che poi la chiudano, anche se sono sicuri di perdere. D'altra parte, gli unici che pagano veramente sono i cittadini ingiustamente disturbati, non certo i funzionari che amano la lite e la coltivano, fino alla Cassazione, anche se si tratta di lite perdente e temeraria.

La presenza di altri legali nella struttura del genitore fa scattare il presupposto della cosiddetta "autonoma organizzazione", che obbliga al pagamento del tributo

L'Irap deve essere pagata se si lavora nello studio del padre professionista

Mimma Cocciufa

Tonino Morina

Mai lavorare nello studio del padre. Perché, se il padre è un professionista, il figlio avvocato deve pagare più tasse e la presenza di altri legali nella struttura del genitore fa scattare il presupposto della cosiddetta "autonoma organizzazione", che obbliga al pagamento dell'Irap. Per la Cassazione, deve essere perciò accolto il ricorso dell'agenzia delle Entrate, ribaltando il verdetto emesso nei due gradi precedenti, che avevano invece riconosciuto l'esclusione dal pagamento dell'Irap. I giudici di legittimità hanno accolto il ricorso dell'ufficio, cassando la sentenza impugnata, con rinvio alla Commissione tributaria regionale dell'Emilia - Romagna, che, in diversa composizione, dovrà procedere ad un nuovo esame della lite (sentenza 21806/19, depositata il 29 agosto 2019). Ecco i fatti.

I fatti di causa

Un avvocato aveva presentato all'agenzia delle Entrate di Forlì istanza per ottenere il rimborso dell'Irap versata negli anni

d’imposta dal 2000 al 2004; dopo che si è formato il silenzio rifiuto dell’Amministrazione, ricorreva davanti alla Commissione tributaria provinciale di Forlì che accoglieva il ricorso, affermando l’insussistenza di un’autonoma struttura organizzativa, che fa capo allo stesso avvocato.

L’agenzia delle Entrate ricorreva in appello contro la sentenza n. 69/01/10 della Commissione tributaria provinciale, ritenendo invece sussistente l’esistenza di un’autonoma organizzazione in capo al professionista. I giudici della Commissione tributaria regionale dell’Emilia Romagna, con la sentenza n. 41/5/13, depositata il 13 giugno 2013, respingevano l’appello dell’ufficio ritenendo che l’avvocato non fosse titolare di un’autonoma struttura organizzativa e, quindi, confermavano integralmente la sentenza della Commissione tributaria provinciale. Contro la sentenza dei giudici di secondo grado, ricorre per Cassazione l’agenzia delle Entrate, affidandosi a due motivi. Resiste con controricorso l’avvocato, il quale propone anche ricorso incidentale condizionato.

Motivi della decisione

L’agenzia delle Entrate, con il primo motivo, denuncia la violazione e falsa applicazione dell’articolo 2 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, per avere i secondi giudici escluso l’esistenza di una struttura organizzativa autonoma, nonostante sussistessero tutti i presupposti impositivi. L’ufficio evidenzia che, pur essendo pacifico che l’avvocato si è avvalso,

costantemente, per tutte le annualità oggetto di richiesta di rimborso Irap (2000-2004), della struttura del padre, dotata di autonomi collaboratori e personale, senza esserne dipendente, ma restando autonomo e titolare di partita Iva, elargendo costantemente compensi ai colleghi domiciliati presso lo studio legale, la Commissione tributaria regionale avrebbe violato le disposizioni di legge in materia di Irap ed i principi affermati da questa Corte per l'ipotesi di studio legale associato (ipotesi in cui, per orientamento unanime, si presume l'esistenza di un'autonoma organizzazione, nonché l'intento di avvalersi della reciproca collaborazione e competenze) a meno che l'associato non provi che si tratta di lavoro frutto dei singoli, senza avvalersi della struttura organizzativa. Con il secondo motivo, l'agenzia delle Entrate denuncia l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio riguardante la circostanza che la maggior parte dei compensi sono stati erogati a professionisti domiciliati presso lo studio legale dello stesso professionista e non invece, come erroneamente ritenuto in sentenza, a colleghi deputati al disbrigo delle pratiche fuori dal proprio territorio.

I due motivi di ricorso principale, in quanto strettamente connessi, si esaminano congiuntamente. I giudici emiliani hanno ritenuto che il contribuente non disponesse di mezzi eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio della professione e, quindi, hanno escluso l'esistenza dell'autonoma organizzazione, sui seguenti elementi circostanziali:

a) l’esiguità della disponibilità di tre personal computer;

b) lo svolgimento della professione nei locali e nello studio paterno e non in locali propri dell’avvocato;

c) il doversi avvalere, per la pochezza dell’organizzazione, di colleghi per le pratiche fuori dal territorio.

Senza qui ripercorrere l’evoluzione interpretativa della giurisprudenza dei giudici delle leggi e di legittimità con riferimento ai presupposti per il rimborso Irap, e tenuto conto dell’orientamento inaugurato dalla Cassazione Sezioni Unite 12/05/2009, n. 12108, seguìto da Cassazione Sezioni Unite 10/15/2016 n. 9451 e, in senso conforme, dall’attuale giurisprudenza di questa sezione, si è oramai abbondantemente chiarito che il requisito dell’autonoma organizzazione, quale presupposto impositivo dell’Irap, come previsto dall’articolo 2 decreto legislativo 15 settembre 1997, n. 446, ed il cui accertamento spetta al giudice di merito, insindacabile in sede di legittimità, ricorre quando il contribuente:

a) sia sotto qualsiasi forma il responsabile dell’organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse;

b) impieghi beni strumentali eccedenti, secondo l’*id quod plerumque accidit,* il minimo indispensabile per l’esercizio dell’attività in assenza di organizzazione, oppure si avvalga, in modo non occasionale, di lavoro altrui superando la soglia

dell'impiego di un collaboratore che esplichi mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive.

Nel momento in cui si tratta di prestazione prestata in strutture organizzative altrui, anche di un familiare, questa Corte ha precisato che il presupposto dell'autonoma organizzazione ricorre anche laddove <<il professionista responsabile dell'organizzazione si avvalga, pur senza un formale rapporto di associazione, della collaborazione di un altro professionista (nella specie, del coniuge), stante il presumibile intento di giovarsi delle reciproche competenze, ovvero delle sostituibilità nell'espletamento di alcune incombenze, si da potersi ritenere che il reddito prodotto non sia frutto esclusivamente della professionalità di ciascun componente dello studio>> (confronta Cassazione, sezione 6-5, Ordinanza n. 1136 del 18 gennaio 2017, Rv. 643317-01; Sezione 6-5, sentenza n. 3792 del 15 febbraio 2018). Per la Cassazione, al paragrafo 9, alla luce di tali principi, dai quali non si ha motivo di discostarsi, l'Amministrazione erariale, esattamente censura, per violazione e falsa applicazione di norma di diritto sostanziali (decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446) nonché per omesso esame di fatto decisivo per la controversia, la sentenza di appello, che ha stimato l'attività del contribuente sfornita del requisito dell'autonoma organizzazione pure essendo espletata in collaborazione con altri professionisti (compreso il padre dell'avvocato) che verosimilmente hanno giovato, attraverso lo scambio di competenze e di sostituibilità dell'attività professionale, al reddito prodotto dall'avvocato, e ciò