

CIRCOLARE n. 6 – Giugno 2020

Vado Ligure, lì 3 luglio 2020

SOMMARIO

SEZIONE I – NEWS	2
A. NORMATIVA	2
A.1. IRPEF – SOSTITUTI D’IMPOSTA	2
A.1.1) Modello 730: criteri per l’individuazione degli elementi di incoerenza	2
A.1.2) Imposte sui redditi: differimento termine di versamento	2
A.2. TRIBUTI LOCALI	2
A.2.1) Coefficienti IMU e TASI per i fabbricati di categoria D senza rendita	2
A.3. VARIE	3
A.3.1) Contributo a fondo perduto del “Decreto Crescita”	3
A.3.2) Imbarcazioni da diporto	3
B. PRASSI	3
B.1. I.V.A.	3
B.1.1) Corsi di volo	3
B.1.2) I resi merce	3
B.1.3) Regime IVA per le prestazioni di messa in sicurezza di discarica	4
B.1.4) Nota di credito e fallimenti	4
B.1.5) Mandato senza rappresentanza	4
B.2. IRPEF - SOSTITUTI D’IMPOSTA	5
B.2.1) Contributo alloggio	5
B.2.2) Cessione detrazione per bonus sismico	5
B.2.3) Tassazione separata	5
B.2.4) “Bonus facciate”	5
B.2.5) Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (ISA): chiarimenti	6
B.3. TRIBUTI LOCALI	6
B.3.1) Differimento dei termini di versamento dei tributi locali	6
B.3.2) Attività di accertamento dei tributi locali	6
B.4. VARIE	7
B.4.1) Credito d’imposta locazioni: il codice tributo	7
B.4.2) Credito d’imposta locazioni: i chiarimenti	7
B.4.3) Contributo a fondo perduto “Decreto rilancio”	8
B.4.4) Sospensione dei pignoramenti	9
B.4.5) Trattamento integrativo ai lavoratori dipendenti e assimilati: codici tributo	9
B.4.6) Start up e PMI innovative	9
C. GIURISPRUDENZA	9
C.1. IVA	9
C.1.1) IVA e fallimenti	9
C.1. FINANZA LOCALE	10
C.1.1) Questionario Corte dei Conti sul bilancio di previsione 2020-2022	10
C.1.2) Questionario Corte dei Conti sul rendiconto della gestione 2019	10
C.2. VARIE	10
C.2.1) Decreto rifiuto fatture da parte delle PA	10
SEZIONE II – FOCUS	11

SEZIONE I – NEWS

A. NORMATIVA

A.1. IRPEF – Sostituti d'imposta

A.1.1) Modello 730: criteri per l'individuazione degli elementi di incoerenza

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate sono stati individuati i criteri per l'individuazione degli elementi di incoerenza delle dichiarazioni dei redditi modello 730/2020 con esito a rimborso finalizzati ai controlli preventivi. In particolare, sono individuati come elementi di incoerenza:

- ⇒ lo scostamento per importi significativi dei dati risultanti nei modelli di versamento, nelle certificazioni uniche e nelle dichiarazioni dell'anno precedente, o nella presenza di altri elementi di significativa incoerenza rispetto ai dati inviati da enti esterni o a quelli esposti nelle certificazioni uniche;
- ⇒ la presenza di situazioni di rischio individuate in base alle irregolarità verificatesi negli anni precedenti.

(Agenzia delle Entrate – [Provvedimento del direttore n. 2020/225347 del 5 giugno 2020](#)). 

A.1.2) Imposte sui redditi: differimento termine di versamento

Pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale il decreto con il quale è stato disposto lo slittamento dei termini di versamento risultanti dalle dichiarazioni dei redditi per i contribuenti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli ISA. Le nuove scadenze sono:

- ⇒ 20 luglio 2020, senza maggiorazione;
- ⇒ dal 21 luglio al 20 agosto 2020 con maggiorazione dello 0,40%.

([Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 27 giugno 2020](#) – G.U. n. 162 del 29-06-2020). 

A.2. Tributi locali

A.2.1) Coefficienti IMU e TASI per i fabbricati di categoria D senza rendita

Sono stati aggiornati i coefficienti necessari per la determinazione del valore dei fabbricati di categoria D, senza rendita attribuita, ai fini dell'applicazione dell'IMU dovuta per l'anno 2020. Trattasi in particolare dei fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati. L'aggiornamento è stato effettuato anche per i coefficienti relativi agli anni precedenti al 2020 (per il 2020 il coefficiente di aggiornamento è pari ad 1,01) – (Ministero dell'Economia e delle Finanze – [Decreto 10 giugno 2020](#)). 

A.3. Varie

A.3.1) Contributo a fondo perduto del “Decreto Crescita”

L’Agenzia delle Entrate ha approvato il modello, le istruzioni e le specifiche tecniche per la presentazione telematica all’Agenzia delle Entrate dell’istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto di cui all’articolo 25, D.L. n. 34/2020. La richiesta potrà essere inviata dal 15 giugno al 13 agosto (per gli eredi, invece, i termini di presentazione vanno dal 25 giugno al 24 agosto).

(Agenzia delle Entrate – [Provvedimento del direttore n. 0230439/2020 del 10 giugno 2020](#)). 

A.3.2) Imbarcazioni da diporto

L’Agenzia delle Entrate ha pubblicato un provvedimento con il quale vengono individuate le modalità ed i mezzi idonei a dimostrare l’effettiva fruizione e l’effettivo utilizzo dei servizi aventi ad oggetto imbarcazioni da diporto al di fuori dell’Unione europea ai sensi dell’articolo 1, comma 725, Legge n. 160/2019.

(Agenzia delle Entrate – [Provvedimento del direttore n. 234483/2020 del 15 giugno 2020](#)). 

B. PRASSI

B.1. I.V.A.

B.1.1) Corsi di volo

L’Agenzia delle Entrate ha risposto ad una istanza di interpello da parte di una società che effettua lezioni di volo per piloti in ambito civile e commerciale sulla base di autorizzazione rilasciata dalla Direzione generale dell’Aviazione civile del Ministero dei Trasporti e rinnovata dall’Ente Nazionale per l’Aviazione Civile (in breve, "ENAC"). La società richiede l’applicazione dell’esenzione ex articolo 10, n. 20, D.P.R. n. 633/72, a seguito della sentenza della Corte di Giustizia UE sulle attività di insegnamento ed alla luce delle modifiche apportate dall’articolo 32, D.L. n. 124/2019. Secondo l’Agenzia, poiché a seguito del corso e della licenza è consentito svolgere l’attività di pilota come professione, l’esenzione è ammessa. Sarebbero invece imponibili i corsi di volo per pilota privato: quest’ultimo sarebbe esente solo se costituisse parte integrante della formazione professionale per pilota commerciale o di linea.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 162 del 1° giugno 2020](#)). 

B.1.2) I resi merce

L’Agenzia delle Entrate ha chiarito che il buono acquisto emesso in sostituzione della merce resa ricade nella disciplina dei voucher di cui agli articoli 6-bis e seguenti del D.P.R. n. 633/72; se non risulta da esso, come nel caso specifico sottoposto all’esame dell’Agenzia, quale sia il bene cui il buono da diritto, si ricade nella disciplina del buono multiuso. Pertanto, per il reso va emesso documento commerciale a rettifica

mentre per il buono non va emesso alcun documento commerciale (o, al limite, può essere emesso con codice N2). Il documento commerciale va invece emesso al momento del nuovo acquisto con consegna del buono.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 167 del 5 giugno 2020](#)). ↗

B.1.3) Regime IVA per le prestazioni di messa in sicurezza di discarica

L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alla corretta applicazione dell'IVA in caso di attività di manutenzione e messa in sicurezza di una discarica. Il numero 127-quinquies della Tabella A, Parte III, D.P.R. n. 633/1972, prevede il 10%, fra l'altro per le opere di urbanizzazione secondaria fra le quali vi sono le attrezzature sanitarie al cui interno sono comprese le opere e gli impianti destinati alla bonifica di aree inquinate. La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 247/E del 12/09/2007, che richiama una nota del Ministero dell'Ambiente, ha esteso l'applicabilità a tutte le tipologie di interventi che risultano inseriti all'interno di un progetto di bonifica regolarmente approvato dalle competenti autorità. Nel caso specifico, stante il decreto della Regione che stanziava i fondi per l'intervento e approva il progetto, viene riconosciuta l'applicabilità dell'aliquota del 10%.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 186 del 12 giugno 2020](#)). ↗

B.1.4) Nota di credito e fallimenti

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in caso di variazione al piano di riparto finale, il *dies a quo* a partire dal quale si ha il diritto di portare in detrazione l'IVA corrispondente alla variazione (con emissione di nota di credito) decorre dalla data nella quale il Giudice ha dato esecuzione alla variazione del riparto finale. Nel caso specifico, essendo il piano variato nel mese di febbraio 2019, la nota di credito va emessa entro il termine per presentare la dichiarazione IVA relativa al 2019 (posticipato al 30 giugno 2020) e il diritto alla detrazione va esercitato nella dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta 2020 (se la nota è emessa nel 2020).

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 192 del 24 giugno 2020](#)). ↗

B.1.5) Mandato senza rappresentanza

La disciplina di cui all'articolo 26-bis, Legge n. 196/1997 (secondo cui i rimborsi degli oneri retributivi e contributivi che l'utilizzatore è tenuto a corrispondere all'impresa fornitrice di lavoro temporaneo sono esclusi dalla base imponibile) può trovare applicazione nell'ambito di un mandato senza rappresentanza stipulato tra due soggetti, Alfa e Beta, quando i contratti di somministrazione stipulati da Alfa sono esclusivamente riferibili alle attività oggetto del mandato, che Alfa dovrà porre in essere per conto e nell'interesse di Beta. Ciò in virtù del disposto di cui all'articolo 3, comma 3, D.P.R. n. 633/72.

(Agenzia delle Entrate – [Principio di diritto n. 7 del 19 giugno 2020](#)). ↗

B.2. IRPEF - Sostituti d'imposta

B.2.1) Contributo alloggio

L'Agenzia delle Entrate ha risposto ad una istanza di una Regione in merito al trattamento fiscale applicabile ai contributi erogati dalla Regione, in attuazione di legge regionale, a parziale ristoro delle spese sostenute per canoni di locazione di alloggi ad uso abitativo per attrarre ricercatori e lavoratori altamente qualificati presso centri di ricerca con sede nella Regione stessa. Secondo l'Agenzia, tali contributi non hanno natura reddituale perché non sono inquadrabili in nessuna fattispecie del Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 172 del 9 giugno 2020](#)). 

B.2.2) Cessione detrazione per bonus sismico

L'Agenzia delle Entrate ha specificato che i beneficiari della detrazione per interventi di riduzione del rischio sismico (compresi coloro che, in concreto, non potrebbero fruirne in quanto non sono tenuti al versamento dell'imposta) possono cedere il credito corrispondente alla detrazione in favore di:

- ⇒ fornitori dei beni e servizi necessari alla realizzazione degli interventi agevolabili;
- ⇒ altri soggetti privati, per tali intendendosi, oltre alle persone fisiche, anche i soggetti che esercitano attività di lavoro autonomo o d'impresa, anche in forma associata (società ed enti).

Non è possibile, invece, la cessione a intermediari finanziari e Aziende Pubbliche. Le modalità sono state definite con provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'8 giugno 2017 e del 18 aprile 2019 e chiarimenti sono stati forniti con le circolari del 18 maggio 2018 n. 11/E e del 23 luglio 2018 n. 17/E.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 175 del 10 giugno 2020](#)). 

B.2.3) Tassazione separata

L'Agenzia delle Entrate ha risposto ad un'istanza di interpello di una amministrazione che a dicembre 2019 ha sottoscritto la contrattazione decentrata mentre gli emolumenti per la ripartizione del fondo delle risorse decentrate, riferiti all'anno 2018, sono stati erogati l'anno successivo. L'Agenzia ritiene che il caso prospettato possa essere ricondotto alle cause di carattere giuridico (emolumenti percepiti per effetto di contratti collettivi) espressamente indicate dall'articolo 17, comma 1, lettera b), del Tuir e, pertanto, detti emolumenti potranno essere assoggettati a tassazione separata quali arretrati ai sensi del citato articolo 17 del Tuir, a prescindere da qualsiasi indagine di fatto in ordine al ritardo del pagamento.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 177 del 10 giugno 2020](#)). 

B.2.4) “Bonus facciate”

L'Agenzia delle Entrate ha risposto ad un interpello riguardante la detrazione delle spese sostenute per gli interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici. In particolare, ha chiarito che la detrazione riguarda tutti i contribuenti residenti e non residenti nel territorio dello Stato, che sostengono le

spese per l'esecuzione degli interventi agevolati, a prescindere dalla tipologia di reddito di cui essi siano titolari e dalla natura pubblica o privatistica del soggetto. Tuttavia, trattandosi di una detrazione dall'imposta lorda, la stessa non può essere ovviamente utilizzata dai soggetti che possiedono esclusivamente redditi assoggettati a tassazione separata o ad imposta sostitutiva.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 179 dell'11 giugno 2020](#)). ↗

B.2.5) Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (ISA): chiarimenti

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato una circolare contenente i chiarimenti in merito all'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) per il periodo d'imposta 2019. In particolare, nel documento l'Agenzia effettua una panoramica di tutti gli interventi effettuati sugli ISA in applicazione per il periodo d'imposta 2019 e le relative novità. La Circolare riporta altresì una serie di risposte a quesiti, pervenute all'Amministrazione Finanziaria, in relazione a diversi aspetti correlati all'applicazione degli ISA.

(Agenzia delle Entrate – [Circolare n. 16/E del 16 giugno 2020](#)). ↗

B.3. Tributi locali

B.3.1) Differimento dei termini di versamento dei tributi locali

Il Dipartimento delle Finanze ha fornito alcuni chiarimenti sulla possibilità per i comuni di differire autonomamente i termini di versamento dei tributi locali di propria competenza e le modalità con cui può essere esercitata tale facoltà. E' consentito all'Ente, nell'ambito della propria autonomia regolamentare, disciplinare le modalità di riscossione, ivi comprese quelle relative al differimento dei termini di versamento, nell'ambito dei limiti massimi consentiti dalla legge. La modifica regolamentare è di competenza del Consiglio Comunale tuttavia è possibile il ricorso alla delibera di Giunta, sicuramente giustificato dalla situazione emergenziale Covid-19, con la precisazione però che tale provvedimento dovrà essere successivamente oggetto di espressa ratifica da parte del Consiglio Comunale. Per quanto riguarda, nello specifico, l'IMU, il differimento è possibile, tuttavia resta esclusa da tale differimento la quota riservata allo Stato sugli immobili di categoria D.

(Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento delle Finanze – [Risoluzione n. 5/DF dell'8 giugno 2020](#)). ↗

B.3.2) Attività di accertamento dei tributi locali

Il Dipartimento delle Finanze ha chiarito che gli enti locali ed i soggetti affidatari delle loro entrate di cui all'art. 52, comma 5, lett. b), D. Lgs. n. 446/1997, sono legittimati, a norma dell'art. 67 del D. L. n. 18/2020, a procedere alla notifica degli atti di accertamento esecutivo anche durante il periodo di sospensione, individuato dall'art. 68 e che termina il 31 agosto 2020, dal momento che esso riguarda esclusivamente la fase esecutiva.

(Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento delle Finanze – [Risoluzione n. 6/DF del 15 giugno 2020](#)). ↗

B.4. Varie

B.4.1) Credito d'imposta locazioni: il codice tributo

L'Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo per l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta sui canoni di locazione di cui all'articolo 28, D.L. n. 34/2020.

Il codice tributo istituito è il seguente:

⇒ **Modello F24 - "6920"**, denominato "*Credito d'imposta canoni di locazione, leasing, concessione o affitto d'azienda - articolo 28 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34*".

Nulla viene detto circa la possibilità di utilizzo in compensazione nel modello F24EP. (Agenzia delle Entrate – [Risoluzione n. 32/E del 6 giugno 2020](#)). ↗

B.4.2) Credito d'imposta locazioni: i chiarimenti

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato una circolare con la quale vengono forniti i primi chiarimenti circa il credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda di cui al "Decreto Rilancio". Tra i principali chiarimenti si segnala:

soggetti ammessi: beneficiari del credito d'imposta sono:

- ⇒ i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta 2019;
- ⇒ le strutture alberghiere e agrituristiche, prescindendo dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente;
- ⇒ gli enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, anche se svolgono attività commerciale in maniera non prevalente rispetto all'attività istituzionale;

ambito oggettivo: l'Agenzia precisa che:

- ⇒ con riferimento ai contratti di leasing, sono ammessi al beneficio solamente i contratti di leasing cd. Operativo mentre sono esclusi i contratti di leasing finanziario;
- ⇒ sono ammessi al beneficio anche i contratti di servizi a prestazioni complesse: si tratta di contratti in cui viene posta in essere un'attività consistente nell'esecuzione di una serie di servizi complementari e funzionali alla utilizzazione unitaria del complesso immobiliare, con finalità diverse dal mero godimento dello stesso (ad esempio villaggi turistici, centri sportivi gallerie commerciali, ecc.);
- ⇒ per quanto riguarda gli Enti Non Commerciali, che svolgono nell'immobile anche attività commerciali, il credito è attribuito alle due sfere (istituzionale e commerciale) nel rispetto di diversi requisiti. In particolare, relativamente al canone di locazione corrisposto per la sola parte relativa all'attività commerciale, l'ente deve verificare di non aver conseguito nel 2019 ricavi o compensi in misura superiore a 5 milioni di euro e di aver avuto un calo del fatturato o dei corrispettivi del mese di riferimento di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del 2019. Nel caso in cui il contratto di locazione stipulato dall'ente sia unico, è necessario

individuare con criteri oggettivi la quota parte di canone relativo ai locali destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale rispetto a quella dei locali in cui viene svolta l'attività commerciale (ad esempio, è possibile fare riferimento ai criteri di allocazione utilizzati nella contabilità interna ai fini della imputazione dei costi e ricavi alle due attività);

requisiti: per ottenere il beneficio è necessario:

⇒ aver conseguito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi in ciascuno dei mesi di marzo, aprile e maggio di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del periodo d'imposta precedente;

⇒ aver pagato il canone di locazione, altrimenti la fruizione del credito è sospesa fino all'avvenuto pagamento;

cessione del credito al proprietario: per poter usufruire del credito è necessario che contestualmente alla cessione al proprietario si paghi la differenza del canone di locazione;

utilizzo: il credito d'imposta è utilizzabile successivamente al pagamento dei canoni agevolabili:

⇒ in compensazione, ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. n. 241/1997;

⇒ nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa; o, in alternativa

⇒ può essere ceduto:

a) al locatore o al concedente;

b) ad altri soggetti, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione del credito.

Nei casi di utilizzo diretto da parte del locatario, il credito spettante e i corrispondenti utilizzi andranno indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale la spesa relativa ai canoni agevolabili si considera sostenuta.

(Agenzia delle Entrate – [Circolare n. 14/E del 6 giugno 2020](#)). 

B.4.3) Contributo a fondo perduto “Decreto rilancio”

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato una circolare nella quale sono stati forniti i primi chiarimenti di carattere interpretativo e di indirizzo operativo ai propri uffici in merito alla fruizione del contributo a fondo perduto di cui all'articolo 25, D.L. n. 34/2020. Nella circolare sono esaminati, in particolare, i seguenti aspetti:

⇒ l'ambito soggettivo del contributo;

⇒ i requisiti per ottenere il beneficio;

⇒ le modalità di calcolo del contributo;

⇒ le modalità di fruizione del contributo;

⇒ i poteri di controllo dell'Amministrazione Finanziaria.

(Agenzia delle Entrate – [Circolare n. 15/E del 13 giugno 2020](#)). 

B.4.4) Sospensione dei pignoramenti

Con riferimenti ai pignoramenti notificati all'INPS stesso, viene confermato che l'articolo 152, D.L. n. 34/2020, sospende e libera fino al 31 agosto i pignoramenti ad istanza dei soggetti concessionari della riscossione di cui viene fornito un utile elenco in allegato al messaggio.

(INPS – [Messaggio n. 2479 del 17 giugno 2020](#)). 

B.4.5) Trattamento integrativo ai lavoratori dipendenti e assimilati: codici tributo

L'Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo per l'utilizzo in compensazione da parte dei sostituti d'imposta del credito maturato per effetto dell'erogazione del trattamento integrativo ai lavoratori dipendenti e assimilati, ai sensi dell'articolo 1, comma 4, D.L. n. 3/2020.

I codici tributo istituiti sono i seguenti:

⇒ **modello F24 Enti Pubblici - “170E”**, denominato “*Credito maturato dai sostituti d'imposta per l'erogazione del trattamento integrativo - articolo 1, comma 4, del decreto-legge 5 febbraio 2020, n. 3*”.

⇒ **Modello F24 - “1701”**, denominato “*Credito maturato dai sostituti d'imposta per l'erogazione del trattamento integrativo - articolo 1, comma 4, del decreto-legge 5 febbraio 2020, n. 3*”.

(Agenzia delle Entrate – [Risoluzione n. 35/E del 26 giugno 2020](#)). 

B.4.6) Start up e PMI innovative

Il MISE ha pubblicato una circolare rivolta alle Camere di Commercio con cui vengono illustrate le novità introdotte dall'articolo 38, comma 5, D.L. n. 34/2020, in tema di durata dell'iscrizione alla sezione speciale delle startup innovative.

In particolare, l'iscrizione nel Registro delle Imprese è prorogata di 12 mesi limitatamente però a quelle che erano ancora iscritte nella sezione speciale al 19 maggio 2020. La proroga non consente, però, l'ulteriore anno senza pagamento del diritto annuale.

(Ministero dello Sviluppo Economico – [Circolare n. 3724/C del 19 giugno 2020](#)).



C. GIURISPRUDENZA

C.1. IVA

C.1.1) IVA e fallimenti

La Corte di Giustizia UE ha stabilito che al creditore non può essere rifiutato il diritto alla riduzione dell'imposta sul valore aggiunto assoluta e relativa ad un credito non recuperabile qualora egli abbia omesso di insinuare tale credito nella procedura fallimentare instaurata nei confronti del suo debitore, quand'anche detto soggetto dimostri che, se avesse insinuato il credito in questione, questo non sarebbe stato riscosso. L'Agenzia delle Entrate, invece, è stata sempre sfavorevole sul punto

(circolare n. 77/E/2000 e risposta n. 178/E/19) e, quindi, è auspicabile un'inversione di tendenza.

(Corte di Giustizia UE – Causa 146/19 depositata l'11 giugno 2020). [↗](#)

C.1. Finanza locale

C.1.1) Questionario Corte dei Conti sul bilancio di previsione 2020-2022

La Corte dei Conti ha approvato le linee guida ed i questionari relativi al bilancio di previsione 2020-2022 dei comuni, delle città metropolitane e delle province per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266.

(Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie – [Deliberazione n. 8/SEZAUT/2020/INPR del 19 maggio 2020](#) – G.U. n. 161 del 27-06-2020). [↗](#)

C.1.2) Questionario Corte dei Conti sul rendiconto della gestione 2019

La Corte dei Conti ha approvato le linee guida ed i questionari relativi al rendiconto della gestione 2019 dei comuni, delle città metropolitane e delle province per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266.

(Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie – [Deliberazione n. 9/SEZAUT/2020/INPR del 19 maggio 2020](#) – G.U. n. 161 del 27-06-2020). [↗](#)

C.2. Varie

C.2.1) Decreto rifiuto fatture da parte delle PA

Il Consiglio di Stato ha espresso parere favorevole, seppur con taluni rilievi formali, sullo schema di decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze di concerto con il Ministro per la Pubblica amministrazione che individua le cause di rifiuto delle fatture elettroniche da parte delle amministrazioni pubbliche.

(Consiglio di Stato – Parere n. 1190/2020 – Adunanza dell'11 giugno 2020). [↗](#)

SEZIONE II – FOCUS

La restituzione di somme indebitamente erogate

Riprendendo un tema già affrontato nel Focus di maggio, si forniscono ulteriori approfondimenti legati alle criticità sorte in questo primo periodo di applicazione.

L'articolo 150 del D.L. 34/20 prevede che all'articolo 10 del Tuir, dopo il comma 2 è inserito il nuovo comma: *“2-bis. Le somme di cui alla lettera d-bis) del comma 1, se assoggettate a ritenuta, sono restituite al netto della ritenuta subita e non costituiscono oneri deducibili”*. Ai sostituti d'imposta di cui all'articolo 23, comma 1 e articolo 29, comma 3 del Dpr. 600/1973, ai quali siano restituite, ai sensi del comma 2-bis dell'articolo 10 del Tuir, le somme al netto delle ritenute operate e versate, spetta un credito d'imposta pari al 30% delle somme ricevute, utilizzabile senza limite di importo in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.lgs. 241/1997. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano alle somme restituite dal 1° gennaio 2020. Sono fatti salvi i rapporti già definiti alla data di entrata in vigore del decreto “rilancio”, cioè il 19 maggio 2020.

Occorre rammentare che l'articolo 10, comma 1, lettera d-bis) del Tuir prevede che dal reddito complessivo si deducono, se non sono deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarlo, i seguenti oneri sostenuti dal contribuente *“d-bis) le somme restituite al soggetto erogatore, se assoggettate a tassazione in anni precedenti. L'ammontare, in tutto o in parte, non dedotto nel periodo d'imposta di restituzione può essere portato in deduzione dal reddito complessivo dei periodi*

d'imposta successivi; in alternativa, il contribuente può chiedere il rimborso dell'imposta corrispondente all'importo non dedotto secondo modalità definite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze;”, cioè il Decreto MEF 5 aprile 2016.

Criticità

Al momento, a parte alcuni commenti della dottrina apparsi sulla stampa specializzata, non ci sono interventi interpretativi ufficiali che possano orientare i sostituti d'imposta e il tema dei contributi previdenziali non viene fra l'altro in nessun modo sfiorato dalla norma e ciò riguarda non solo il sostituto che li ha versati, ma anche il sostituto che, in parte, ne ha subito la ritenuta (previdenziale) a suo carico di competenza.

La lettura della relazione governativa al provvedimento non aggiunge molto altro rispetto al testo, salvo evidenziare la motivazione da cui deriva la scelta del legislatore. Infatti l'indirizzo giurisprudenziale prevalente ritiene che la ripetizione dell'indebito nei confronti del percettore non può che avere ad oggetto le somme che questi abbia effettivamente percepito in eccesso, non potendosi pretendere la restituzione di importi al lordo di ritenute fiscali mai entrate nella sfera patrimoniale del percettore (ad es. Cassazione, Sez. Lav., 27 luglio 2018, n. 19735, nonché 12 giugno 2019, n. 15755 e Consiglio di Stato sezione VI, 2 marzo 2009, n. 1164).

Pertanto il sostituto ha diritto di ripetere quanto il percettore abbia effettivamente percepito (somma netta) e non anche le ritenute fiscali operate quale sostituto

d'imposta che, a giudizio della giurisprudenza (ma non della prassi dell'Agenzia delle entrate), non sono mai entrate nella sfera patrimoniale del percettore.

Di conseguenza, il nuovo comma 2-bis dell'articolo 10 TUIR prevede espressamente che le somme percepite, se assoggettate a ritenuta, sono restituite al soggetto erogatore al netto della ritenuta subita e non costituiscono oneri deducibili. Al contempo, il comma 2 dell'articolo 150, dispone che ai sostituti d'imposta ai quali siano restituite le somme al netto delle ritenute operate e versate, spetta un credito d'imposta pari al 30% delle somme ricevute, utilizzabile senza limite di importo in compensazione.

Procedura

Alcune conseguenze e riflessioni rispetto alla nuova previsione ed ai suoi effetti:

a) decorrenza delle restituzioni - l'operatività si realizza dalle restituzioni che vengono fatte a partire dal 1° gennaio 2020, ma, nella sostanza, successivamente alla data di entrata in vigore della norma, con relative conseguenti problematiche per eventuali rateizzazioni di restituzione in corso a tale data con recuperi al lordo delle imposte. Se però nel frattempo, sempre dal 1° gennaio 2020, dovessero essere state già effettuate restituzioni al netto, per venire incontro alle istanze dei percettori o semplicemente perché ciò era stabilito dalla sentenza del giudice, il credito d'imposta potrà comunque competere (ciò non dovrebbe essere contrario al principio che non prevede intervento con tale modalità in caso di rapporti definiti);

b) restituzioni con le vecchie regole di lordo - resta comunque ferma la modalità di restituzione al lordo, di cui alla lettera *d-bis*) del comma 1 dell'articolo 10 Tuir nei

casi in cui non sia stata applicata alcuna ritenuta alla fonte; in tali situazioni, le somme restituite al soggetto erogatore mantengono la natura di oneri deducibili sempreché avessero concorso a formare il reddito in annualità precedenti; può essere il caso della restituzione di borse di studio le quali, seppure soggette ad Irpef, in sede di erogazione, non erano state di fatto sottoposte a ritenute in quanto l'imposta lorda era stata coperta dalle detrazioni. Tuttavia, stante il tenore della norma, non vi è facoltà di restituzione al lordo nei casi in cui si tratti di somme originariamente assoggettate a ritenuta;

c) codice tributo del credito d'imposta - dovrebbe essere stabilito uno specifico codice tributo da utilizzare in F24 e F24EP per la compensazione del credito d'imposta introdotto dalla disposizione e fino ad allora non è concretamente possibile l'utilizzo del credito d'imposta;

d) rilevanza fiscale del credito d'imposta - quando il costo della retribuzione (di lavoro dipendente o assimilato) o compenso (anche di lavoro autonomo non abituale ad esempio stante la portata della norma) oggetto di restituzione sono da ricondurre alla sfera commerciale, cioè hanno concorso alla determinazione del reddito d'impresa di colui che ottiene la restituzione, il credito d'imposta rileva alla formazione del detto reddito d'impresa agli effetti Ires secondo le ordinarie regole. Al contempo rileverà o meno, agli effetti della formazione della base imponibile Irap, se e nella misura in cui ha costituito componente indeducibile o deduzione nella formazione della base relativa alla parte produttiva. Se invece la restituzione riguarda

competenze erogate in relazione allo svolgimento di attività istituzionale non vi sarà alcuna rilevanza agli effetti fiscali in capo al sostituto;

e) inserimento informazioni nella CU e 770 - come segnalato dalla relazione illustrativa, seppure la norma non lo preveda espressamente, la restituzione delle somme e la presenza del credito d'imposta verrà fatta risultare nella CU rilasciata dal sostituto e nel modello 770;

f) indeducibilità della restituzione - in capo al sostituto non sussiste il diritto ad ottenere la deduzione dal reddito della somma rimborsata al netto;

g) criticità concetti applicativi rapporti definiti - il primo periodo del comma pone un criterio di cassa, legato al momento della restituzione (dal 01/01/2020), senza fare riferimento ad elementi ulteriori quali sentenze, provvedimenti amministrativi o altro atto che costituisca il fondamento giuridico-amministrativo per la restituzione; pertanto, a prescindere dall'epoca in cui si è formato il presupposto giuridico per la restituzione, dal 01/01/2020 si applicano le nuove regole. Il secondo comma, però, genera un'incertezza legata al concetto di "rapporti già definiti" al 19 maggio 2020; per questi ultimi l'art. 150 dispone l'applicazione delle vecchie regole (regole peraltro avversate da buona parte della giurisprudenza, non condivisa dallo scrivente); non è infatti chiaro se la "definizione" riguardi la sottoscrizione degli atti propedeutici alla materiale restituzione (ad esempio un accordo con il dipendente per la restituzione rateale), oppure l'avvenuta integrale restituzione. In tale contesto, non sembra esservi particolare dubbio sul fatto che, per le restituzioni al lordo completate ante 19 maggio 2020, non si dovrà ricalcolare alcunché, ma si procederà come in

passato a livello di conguagli e CU2021. Nei casi invece di recuperi ancora in corso al 19 maggio, non vi sono tesi sostenibili con fondatezza, proprio in ragione della indeterminatezza delle espressioni utilizzate dal legislatore. Al momento, in attesa di chiarimenti ufficiali, parrebbe preferibile considerare la locuzione riferita ai rapporti ove la restituzione sia stata effettivamente completata ante 19 maggio 2020; ne conseguirebbe la necessità di applicare la nuova regola alle restituzioni in corso, per le quote versate/recuperate post 1° gennaio 2020. Certamente, sarebbe molto più agevole gestire il nuovo metodo solo per le procedure non ancora iniziate al 19 maggio, ma credo che tale interpretazione possa essere osteggiata dalle pressioni sottostanti la norma. Pensare di modificare il criterio rispetto a rateazioni già in corso implica peraltro definire criteri per determinare gli importi lordi e netti residui, criteri che, credo, dovrebbero essere di natura percentuale e proporzionale rispetto a quanto restituito ante 1° gennaio. Se sarà confermata tale interpretazione di pura cassa, credo che, per le rateizzazioni in corso al 19 maggio 2020, dovrà essere eseguito un ricalcolo riferito all'intero ammontare delle restituzioni 2020; ciò a prescindere dalla richiesta della persona interessata. Parimenti dovranno essere riconsiderate – e gestite secondo le nuove regole per le somme recuperate dal 1/1/20 - le situazioni ove, pur avendo richiesto la restituzione al lordo, il dipendente stia restituendo ratealmente importi netti.

h) motivazione e causa della restituzione - la restituzione al netto deve avvenire a prescindere dalla causa che ha dato origine ad essa ed a prescindere dal fatto che, in caso di sentenza, vi sia una indicazione esplicita in tal senso.

i) inapplicabilità restituzioni nel corso dello stesso periodo d'imposta del reddito - le nuove regole riguardano solo le restituzioni di somme erogate in annualità precedenti a quella della restituzione stessa; per le restituzioni/recuperi di somme all'interno dello stesso anno valgono le regole consuete di recupero al lordo, a prescindere dalla capienza o meno nella retribuzione del mese;

l) aspetti previdenziali - la parte previdenziale non rileva in questo caso. Questa dovrà essere fatta oggetto di normale istanza di rimborso e/o conguaglio previdenziale da parte del datore di lavoro, commisurata alla base imponibile di riferimento originaria che non è interessata dalla forfetizzazione che genera il credito d'imposta;

m) ritenute sindacali - un ulteriore problema è quello delle ritenute sindacali; anch'esse incidono sul netto e per esse dovrebbe essere attivata una procedura di rimborso analogamente a quanto detto per le previdenziali.

L'applicabilità della disposizione parrebbe generalizzata a tutti i casi di conguagli relativi a rapporti di lavoro in corso essendo sufficiente la restituzione in un periodo d'imposta diverso da quello in cui è stata effettuata la prima erogazione indebita. Tuttavia la norma non prevede distinzioni in ordine alle situazioni relative a rapporti in corso o meno. Di conseguenza, la modalità prevista dall'art. 150 si applica anche in pendenza di rapporto di lavoro e le differenze retributive, che potrebbero essere oggetto di normale conguaglio interno nell'elaborazione della retribuzione e interessare l'importo lordo e la parte relativa alla contribuzione previdenziale, devono seguire la regola della restituzione al netto con credito d'imposta.

In tal modo la regolazione dell'aspetto previdenziale può essere fatta mediante conguaglio nella gestione degli adempimenti correnti senza bisogno di ulteriori interventi e/o richiesta di restituzioni. Si osserva che la pratica indotta dalla nuova norma può comportare una ingiustificata condizione di effettivo arricchimento del fisco, tenuto conto dei casi in cui la ritenuta alla fonte operata è ben superiore al 23% su cui è stato considerato il diritto al credito d'imposta in capo al sostituto che restituisce la somma e senza considerare gli ulteriori effetti di natura previdenziale.

A livello operativo si ipotizzi che:

- nell'anno 2019 il sostituto d'imposta ha corrisposto una retribuzione lorda ad un proprio dipendente, con consistenza reddituale Irpef, pari a 1.000,00 con ritenute alla fonte operate e versate di 300,00 (comprensivo delle ritenute previdenziali) e un importo netto al dipendente di 700,00;
- l'importo non era poi dovuto e deve essere restituito. Nel 2020 avviene la restituzione di 700,00;
- al sostituto d'imposta spetterà un credito d'imposta di euro 210,00 (cioè il 30% di euro 700,00) che potrà essere oggetto di compensazione orizzontale in base all'art. 17, D.lgs. n. 241/1997;
- il sostituto dovrà provvedere a richiedere il rimborso dei contributi previdenziali versati sulla retribuzione lorda non spettante e restituita. [!\[\]\(1e590cb39b200e11edccc3e9ae0ab280_img.jpg\)](#)