

**Edizione di martedì 9 Febbraio 2021**

## **CASI OPERATIVI**

**Credito R&S&I&D: quali modalità di fruizione?**  
di **EVOLUTION**

## **AGEVOLAZIONI**

**Superbonus: l'Agenzia si “dimentica” delle modifiche della legge di bilancio**  
di **Sergio Pellegrino**

## **ADEMPIMENTI**

**Nuovi codici per i compensi da indicare in Certificazione Unica 2021**  
di **Laura Mazzola**

## **ACCERTAMENTO**

**La deducibilità dei costi neri correlati a ricavi non imputati al Conto economico**  
di **Stefano Rossetti**

## **CRISI D'IMPRESA**

**Il liquidatore deve restituire i pagamenti anche se non revocabili**  
di **Lucia Recchioni**

## CASI OPERATIVI

---

### ***Credito R&S&I&D: quali modalità di fruizione?***

di **EVOLUTION**

Seminario di specializzazione

## LA FISCALITÀ DELLE SOCIETÀ IMMOBILIARI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

***Quali sono le regole di fruizione del credito d'imposta R&S&I&D introdotto dall'articolo 1, commi 198-209, L. 160/2019 e modificato dall'articolo 1, comma 1064, lettere a)-h), L. 178/2020?***

Il credito d'imposta R&S&I&D introdotto dalla Legge di Bilancio 2020 e prorogato al biennio 2021-2022 con modifiche dalla Legge di Bilancio 2021 prevede regole di fruizione parzialmente difformi rispetto alla disciplina previgente del credito d'imposta R&S di cui all'articolo 3, D.L. 145/2013 e ss.mm.ii.

Il nuovo credito R&S&I&D si applica alle spese eleggibili sostenute, avendo riguardo al criterio generale di competenza dell'articolo 109, commi 1 e 2, Tuir, nei seguenti periodo d'imposta:

- per le imprese con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, negli esercizi 2020-2021-2022;
- per le imprese con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, negli esercizi in corso al 31.12.2020-31.12.2021-31.12.2022.



[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)

## AGEVOLAZIONI

---

### ***Superbonus: l'Agenzia si "dimentica" delle modifiche della legge di bilancio***

di **Sergio Pellegrino**



Nella giornata di ieri l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato una **nuova risposta ad istanza di interpello** in materia di **superbonus**, la [n. 87](#).

L'istanza è stata presentata da parte di un **soggetto** che ha **ricevuto in comodato dal coniuge un edificio terra/cielo**, situato in **zona sismica 3**, suddiviso in **due rustici/deposito**, uno al piano terra e uno al primo piano, **censiti in catasto urbano distintamente con due numeri di subalterno alla categoria C/2 e funzionalmente autonomi**.

Nell'ambito del contratto di comodato, il **comodatario è stato espressamente autorizzato** dal coniuge/proprietario ad effettuare **lavori di ristrutturazione senza variazione volumetrica e con cambio di destinazione d'uso in abitazione e autorimessa**, sostenendone le relative spese.

Oltre all'effettuazione di tutta una serie di **interventi di natura antisismica**, è stata prevista la realizzazione di alcuni **interventi secondari**, correlati agli interventi strutturali, così come **l'installazione di un impianto fotovoltaico**.

L'istante intenderebbe fruire per gli **interventi di ristrutturazione antisismica** della **detrazione del 110%** prevista dall'[articolo 119 del decreto Rilancio](#), tenendo conto di un **limite di spesa di 192.000 €**, determinato considerando le due unità di partenza.

Beneficerebbero della stessa misura di detrazione anche **interventi secondari, assorbibili nella categoria superiore**, quali le spese per i lavori relativi al pacchetto, al manto di copertura, alle grondaie e fluviali, al rifacimento dei sottofondi e pavimenti, all'impiantistica idraulica ed elettrica, agli intonaci e pitture e alle nuove finestre e infissi.

Allo stesso modo **beneficerebbe della detrazione al 110% l'installazione dell'impianto fotovoltaico**, in quanto "trainata" dall'intervento di miglioramento sismico.

**Non essendo le unità dotate di impianto termico**, le spese per l'installazione della caldaia a condensazione, per l'impianto termico e il climatizzatore dovrebbero invece essere ricomprese nelle spese di ristrutturazione, beneficiando di una **detrazione al 50%**.

Infine, il **bonus mobili spetterebbe considerando un limite di spesa di 20.000 €**, essendo due le unità immobiliari coinvolte, e sarebbe possibile fruire dell'**ecobonus** con riferimento alle **spese sostenute per l'isolamento delle superfici disperdenti**.

Nella propria risposta l'Agenzia evidenzia come il **quarto comma dell'articolo 119**, che disciplina il potenziamento al 110% degli interventi antisismici, **non fa alcun riferimento**, a differenza del primo comma per gli interventi di efficientamento energetico, alle **"unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno"**.

Il che comporta che **gli interventi antisismici devono essere realizzati**, per poter beneficiare del 110%, **su parti comuni di edifici residenziali in condominio o su edifici residenziali unifamiliari**.

Nel caso di specie l'**edificio è costituito da due unità immobiliari distintamente accatastate**, ma, pur essendo gli interventi antisismici realizzati su "parti comuni", **non sussistendo un condominio nella accezione civilistica** poiché **entrambe le unità sono di proprietà dello stesso soggetto, le relative spese non sono ammesse al superbonus** (e di conseguenza non potrebbero beneficiare del 110% neppure quelle relative all'installazione dell'impianto fotovoltaico).

La risposta dell'Agenzia delle Entrate sorprende perché, evidentemente, **trascura la modifica apportata dalla legge di bilancio 2021 alla lettera a) del comma 9 dell'articolo 119** che ha **"equiparato" agli interventi realizzati dai condomini** quelli effettuati *"dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, con riferimento agli interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche"*: è palese come il caso esaminato rientri proprio in questa fattispecie.

La circostanza che, anche nel momento in cui affronta la spettanza del **bonus mobili** l'Agenzia faccia riferimento al **limite di spesa di 10.000 € per unità immobiliare**, essendo stato questo **incrementato dalla legge di bilancio 2021 a 16.000 €**, ci conferma che **la risposta, nonostante sia stata pubblicata l'8 febbraio, non è aggiornata rispetto modifiche normative vecchie ormai di oltre un mese**.

Considerando il fatto che la normativa in materia di agevolazioni edilizie è già sufficientemente complessa, è **decisamente inopportuno che l'Agenzia delle Entrate generi ulteriore confusione con documenti di prassi che, poiché non aggiornati rispetto alle modifiche normative intervenute, possono "ingannare" coloro i quali li consultano (senza parlare dei malcapitati istanti)**: purtroppo nelle ultime settimane in materia di **superbonus** è già capitato parecchie volte.

## ADEMPIMENTI

# Nuovi codici per i compensi da indicare in Certificazione Unica 2021

di Laura Mazzola



In relazione ai **dati fiscali** da indicare all'interno della **Comunicazione Unica 2021**, riferita al **periodo d'imposta 2020**, si rileva che sono stati implementati i codici da indicare all'interno del **punto 6** del prospetto, denominato "**Certificazione lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi**", in relazione alle somme da indicare nel successivo punto 7 denominato "**Altre somme non soggette a ritenuta**".

In particolare, a fronte dei precedenti otto codici, l'Agenzia delle entrate ha previsto l'introduzione di ulteriori due codici, quali:

- **codice 12**, nel caso di **compensi, non assoggettati a ritenuta d'acconto, corrisposti ai soggetti in regime forfetario**, di cui all'[articolo 1 L. 190/2014](#);
- **codice 13**, nel caso di **compensi percepiti, nel periodo compreso tra il 17 marzo 2020 e il 31 maggio 2020, non assoggettati alle ritenute d'acconto** di cui agli [articoli 25 e 25-bis D.P.R. 600/1973](#), da parte del sostituto d'imposta, in base a quanto stabilito dall'[articolo 19, comma 1, D.L. 23/2020](#).

Va da sé che il **codice 7**, denominato "**Erogazione di altri redditi non soggetti a ritenuta**", non accoglie più gli importi erogati a favore dei c.d. "**contribuenti forfetari**", da indicare con il **codice 12**, ma continua ad individuare, per esempio, i compensi corrisposti ai soggetti che applicano in regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità, previsto dall'[articolo 27 D.L. 98/2011](#) (c.d. "**contribuenti minimi**").

Invece, rimane invariato il riferimento delle somme indicate con il **codice 8**, quali **erogazioni di redditi esenti ovvero di somme che non costituiscono reddito**, in relazione alle **spese anticipate** che non vedono collocazione all'interno della dichiarazione dei redditi, quali, ad esempio, le somme corrisposte a titolo di tasse di concessione governativa, imposta di bollo, imposta di registro, indicate in fatture come spese escluse articolo 15.

Inoltre, trovano indicazione con il **codice 13** i **compensi percepiti**, in riferimento al **periodo compreso tra il 17 marzo e il 31 maggio 2020**, dai soggetti che:

- hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa all'**interno del territorio dello Stato**;
- **non hanno percepito**, nel **periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data del 17 marzo 2020**, ricavi o compensi superiori a 400.000 euro.

Tali compensi, infatti, come previsto dall'[articolo 19, comma 1, D.L. 23/2020](#), non sono stati assoggettati alle ritenute d'acconto, di cui agli [articoli 25](#) e [25-bis D.P.R. 600/1973](#), da parte del sostituto d'imposta, a condizione che nel mese precedente i singoli soggetti percipienti non avessero sostenuto **spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato**.

Si ricorda che, a tal fine, i contribuenti che si sono avvalsi dell'opzione citata erano tenuti al rilascio di un'**apposita dichiarazione** dalla quale doveva risultare che:

- i ricavi e i compensi **non erano stati assoggettati a ritenuta**;
- **si impegnavano a versare** l'ammontare delle **ritenute d'acconto non subite** in un'unica soluzione **entro il 31 luglio 2020** o, in alternativa, **mediante rateizzazione** fino a un massimo di cinque rate mensili di pari importo, senza applicazione di sanzioni e interessi, a decorrere dal mese di luglio 2020.

## ACCERTAMENTO

### ***La deducibilità dei costi neri correlati a ricavi non imputati al Conto economico***

di **Stefano Rossetti**

Seminario di specializzazione

## L'APPELLO TRIBUTARIO: TECNICHE REDAZIONALI DEGLI SCRITTI DIFENSIVI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

L'[articolo 109, comma 4, lettera b\), ultimo periodo, Tuir](#) prevede che ***“le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al Conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi”***.

Tale norma rappresenta una **deroga** al principio generale secondo cui i costi sono ammessi in deduzione dal reddito d'impresa solo se imputati al Conto economico dell'esercizio di competenza ([articolo 109, comma 4, primo periodo, Tuir](#)).

L'effetto di questa disposizione è quello di rendere **deducibili i costi correlati a ricavi non annotati nelle scritture contabili** (e ripresi a tassazione nell'ambito di una **verifica fiscale**), a condizione che risultino **certi e precisi**.

La formulazione della norma non è felicissima in quanto non è chiaro se l'inciso ***“che pur risultando imputati al Conto economico concorrono a formare il reddito”*** sia riferito alle spese e agli oneri ovvero ai ricavi e gli altri proventi: tuttavia la dottrina maggioritaria è concorde nel ritenere che tale locuzione si riferisca ai ricavi, in quanto se fosse riferita ai costi contrasterebbe con il principio generale sopra richiamato in base al quale **i costi sono deducibili solo se imputati nel Conto economico dell'esercizio di competenza**.

Per quanto riguarda la **ripartizione dell'onere probatorio** la giurisprudenza è consolidata nel ritenere che la prova del sostenimento dei costi correlati ai ricavi non imputati al Conto economico **spetti al contribuente** (**Corte di Cassazione, sentenza n. 4218/2006** e [Corte di Cassazione, sentenza n. 18401/2018](#)).

Tale prova, che può essere fornita anche con mezzi diversi dalle scritture contabili, deve essere corroborata dagli elementi di **certezza e precisione** previsti dall'[articolo 109, comma 4, lettera](#)



[b\), ultimo periodo, Tuir.](#)

Ad avviso della Corte di Cassazione:

- “la «certezza e precisione» richieste dalla norma non sono infatti declinabili interpretativamente come una **regola di esclusione probatoria**, ma come una **regola di giudizio** ossia, rivolgendosi prima all'amministrazione e poi nella eventuale dimensione processuale, al giudice, i due concetti normativi indicano la necessità di un **rigore particolare nella valutazione della prova dei costi “neri”** ai fini della loro deducibilità, ma appunto **non escludono che tale prova possa essere raggiunta anche mediante prove presuntive**” ([Corte di Cassazione, sentenza n. 14990/2020](#))
- “nella prova per presunzioni non occorre che tra il fatto noto e quello ignoto sussista un **legame di assoluta ed esclusiva necessità causale**, essendo sufficiente che il fatto da provare sia **desumibile dal fatto noto come conseguenza ragionevolmente possibile**, secondo un criterio di normalità, ovvero che il rapporto di dipendenza logica tra il fatto noto e quello ignoto sia accertato alla stregua di canoni di probabilità, la cui sequenza e ricorrenza possano verificarsi secondo regole di esperienza. Il giudice che ricorra alle presunzioni, nel risalire dal fatto noto a quello ignoto, deve rendere apprezzabili i passaggi logici posti a base del proprio convincimento” (**Corte di Cassazione, sentenza n. 14762/2019**).

Quindi sulla base della più recente giurisprudenza della Corte di Cassazione:

- la **deduzione dei costi neri (correlati a ricavi neri)** è ammessa solo se ne viene provata la certezza e precisione. **La produzione di tale prova è posta a carico del contribuente;**
- la prova della certezza e precisione può essere fornita, oltre che mediante prove documentali, anche mediante **prove presuntive**.

**L'onere probatorio posto a carico del contribuente deve mirare a dimostrare la connessione diretta e inequivocabile tra il costo sostenuto e il relativo titolo produttivo di effetti giuridici al termine dell'esercizio (sia pur suscettibile di variazioni in futuro), pertanto l'elemento reddituale deve essere collegato ad una situazione giuridica definita.**

Tale relazione, come detto, può essere dimostrata sia su base documentale sia su base presuntiva.

In tema di prova documentale di costi neri, la Guardia di Finanza con la **circolare 336701/2014** ha implementato alcune istruzioni di carattere operativo precedentemente diramate con la **circolare 1/2008**.

Ad avviso dei militari, i documenti che possono conferire certezza e precisione ai costi non imputati al Conto economico possono suddividersi in:

- **costi risultanti da documenti di natura fiscale;**



- **costi risultanti da documenti di natura extra fiscale.**

In relazione al primo punto la Guardia di Finanza reputa deducibili i costi, le spese e gli altri oneri risultanti da **regolari documenti fiscali attestanti acquisti di beni e servizi inerenti all'attività d'impresa o di lavoro autonomo**, chiaramente ed inequivocabilmente a questa riferibili, riportati o meno nella contabilità.

Per quanto riguarda la documentazione diversa da quella prevista dalle norme fiscali, la Guardia di Finanza attribuisce rilievo soltanto a quella che, pur avendo natura extra-contabile, risulti dotata di un **certo grado di attendibilità oltre che formata precedentemente all'avvio delle operazioni ispettive**.

In particolare, la Guardia di Finanza ritiene che **possano essere dedotti dal reddito d'impresa quei costi dimostrati da documenti:**

- **provenienti da Amministrazioni pubbliche, da soggetti addetti a funzioni certificative – quali notai, avvocati, ecc. – ovvero da terzi qualificati formalmente interessati a rapporti commerciali o contrattuali con il contribuente, ivi compresi trasporti di materie prime o merci e movimentazioni di magazzino, con esclusione di semplici dichiarazioni di parte o scritture private;**
- **relativi ad operazioni attinenti a titoli di credito in genere, quali assegni o moduli bancari da cui risulti l'effettuazione di pagamenti, oppure cambiali.**

## CRISI D'IMPRESA

### ***Il liquidatore deve restituire i pagamenti anche se non revocabili***

di Lucia Recchioni

Master di specializzazione

## LA GESTIONE DELLA CRISI D'IMPRESA DOPO L'INTRODUZIONE DEL NUOVO CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Il **pagamento di crediti chirografari dopo l'emersione dello stato di insolvenza** della società (ovvero in una fase che avrebbe imposto al liquidatore di operare nel rispetto della *par condicio creditorum* e dei **privilegi** riconosciuti per legge), **seppur non revocabile ai sensi dell'articolo 67 L.F.**, deve ritenersi **in contrasto con gli obblighi imposti ai liquidatori dall'articolo 2489 cod. civ.**, in quanto idoneo a cagionare un **danno alla massa dei creditori**. È quindi **legittima la richiesta del curatore fallimentare finalizzata alla restituzione delle somme corrisposte**.

È questo il principio richiamato nella **ordinanza della Corte di Cassazione n. 2906**, depositata ieri, **8 febbraio**.

Il caso riguarda l'ex **liquidatore di una S.p.A.**, **convenuto** in giudizio dal **Fallimento della stessa S.p.A.** per la restituzione:

- dell'importo di **euro 38.755,94** (oltre rivalutazione e interessi), liquidato **in proprio favore** senza delibera sociale e **quando si era già evidenziato lo stato di decozione**,
- della somma di **euro 21.952,32** corrisposta ad un **CED** per le **prestazioni professionali** svolte in favore della società successivamente fallita, consistite nella **cura della contabilità**. Quest'ultimo veniva inoltre convenuto in giudizio per la **condanna alla restituzione dell'importo, in solido con il liquidatore**.

Il liquidatore e la società si difendevano evidenziando, tra l'altro, che **i pagamenti non potevano essere ritenuti illegittimi**, posto che **non risultavano censurabili sotto il profilo penale e non erano revocabili ai sensi dell'articolo 67 L.F.**

L'**illecito**, eventualmente, si sarebbe potuto verificare se, nell'ambito della complessiva attività svolta dal liquidatore, i pagamenti avessero comportato la **mancata conservazione del patrimonio sociale**: in tale ultimo caso, tuttavia, sarebbe stato altresì **necessario verificare i vantaggi** derivati dall'attività alla società.

La **Corte di Cassazione**, chiamata a giudicare, ha tuttavia **confermato le conclusioni della Corte d'Appello**, la quale aveva ritenuto che il pagamento, pur se **non revocabile ai sensi dell'[articolo 67 L.F.](#)**, **non poteva essere qualificato**, per ciò solo, **legittimo e non preferenziale** e aveva altresì qualificato come irrilevante il vantaggio acquisito dalla società in conseguenza delle attività remunerate. La **dannosità dei pagamenti**, infatti, va rapportata alla **lesione della par condicio creditorum** e alla **sottrazione delle somme versate alla garanzia dei creditori**.

L'**azione revocatoria fallimentare** e l'**azione di responsabilità nei confronti dell'amministratore** o del liquidatore per i pagamenti preferenziali può sì condurre ad un **risultato equivalente**, ma ciò **non significa che le due azioni siano perfettamente sovrapponibili**, presentando non solo una **direzione soggettiva diversa**, ma anche **presupposti** e un **fondamento logico giuridico** completamente differenti: il fatto, dunque, che **un pagamento non sia revocabile** non significa anche che la stessa somma non possa essere richiesta all'amministratore nell'ambito di un'**azione di responsabilità**, se il pagamento stesso è stato effettuato **in violazione dei doveri su di esso gravanti ovvero con dolo o colpa grave**.

Parimenti **irrilevanti** sono state inoltre le considerazioni in merito all'**utilità delle prestazioni ricevute** a fronte dei pagamenti effettuati: non può essere infatti ignorato che **anche gli altri creditori concorsuali** avevano reso prestazioni che avevano comportato **benefici alla società**, ma **la loro soddisfazione era rimasta lesa dal pagamento preferenziale**.

Nel dichiarare **inammissibile il ricorso**, la Corte di Cassazione non ha infine considerato l'ulteriore eccezione sollevata dal ricorrente, riguardante **l'inclusione dell'Iva nella somma di cui si chiedeva la restituzione** al liquidatore: l'Iva, infatti, era stata **detratta dalla società**. Quest'ultima questione, però, **non era stata dedotta nel giudizio di merito**, per cui doveva essere ritenuta **inammissibile in Cassazione**.