

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 differenti 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 periodi 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.



EVOLUTION
Euroconference

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

AGEVOLAZIONI

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

di Sergio Pellegrino



DIGITAL Master di specializzazione
IL SUPERBONUS E LE ALTRE AGEVOLAZIONI EDILIZIE
[Scopri di più >](#)

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

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL REDDITO D'IMPRESA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

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**.