

LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

Normativa e prassi in sintesi

Le novità post conversione del Sostegni-ter

di Centro studi tributari 3

Normativa e prassi in sintesi

18

Giurisprudenza in sintesi

22

Il focus giurisprudenziale

La rinuncia al ricorso tra natura accettizia e natura recettizia

di Mara Pilla 25

PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

Rilevanza circoscritta della causa imputabile al destinatario nella notificazione a mezzo pec

di Mara Pilla 29

Focus

Rivalutazione dei beni di impresa: i chiarimenti della circolare n. 6/E/2022 – Parte prima

di Fabio Giommoni 33

Iva

Requisiti della non imponibilità Iva per la navigazione in alto mare

di Marco Peirolo 45

Trattamento Iva degli strumenti finanziari derivati *swap*

di Andrea Dosa 57

Istituti deflattivi

L'avvio della procedura di accertamento con adesione

di Gianfranco Antico 67

Bilancio

I punti di attenzione nella redazione del bilancio d'esercizio in contesti di crisi –La svalutazione delle partecipazioni

di Andrea Soprani 74

Schemi di sintesi

Credito locazioni 2022

82

Il caso risolto

Le sanzioni per ritardato invio dei modelli Intrastat sono riducibili con il ravvedimento operoso

di Centro studi tributari 83

Scadenario

Principali scadenze dal 1° al 15 aprile 2022

85

La circolare tributaria n. 14/2022

Le novità *post* conversione del Sostegni-ter

di Centro studi tributari

È stata pubblicata sul Supplemento Ordinario della Gazzetta Ufficiale n. 73 del 28 marzo 2022, la L. 25/2022, di conversione, con modifiche, del D.L. 4/2022, c.d. Decreto Sostegni-ter, con il quale il Governo prosegue nella politica di sostegno alle imprese in questo periodo pandemico. Di seguito si offre un quadro di sintesi dei principali interventi di interesse, rimandando a eventuali approfondimenti alcuni aspetti rilevanti.

Articolo	Contenuto
Articolo 1 , comma 1	<p>Rifinanziamento Fondo attività chiuse</p> <p>Per l'anno 2022 viene rifinanziato il Fondo per le attività economiche chiuse, istituito con l'articolo 2, D.L. 73/2021. per un ammontare pari a 20 milioni di euro. Il Fondo è destinato alle attività che risultavano chiuse al 27 gennaio 2022 (data di entrata in vigore del decreto) per effetto di quanto previsto dalle misure di prevenzione di cui all'articolo 6, comma 2, D.L. 221/2021.</p> <p>Si applicano, in quanto compatibili, le vigenti misure attuative disciplinate dal D.L. 73/2021.</p>
Articolo 1, commi 2-3	<p>Sospensione versamenti</p> <p>Viene prevista la sospensione, per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, aventi il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, le cui attività sono vietate o sospese fino al 31 marzo 2022 ai sensi dell'articolo 6, comma 2, D.L. 221/2021, dei termini relativi ai seguenti versamenti:</p> <p>a) ritenute alla fonte, di cui agli articoli 23 e 24, D.P.R. 600/1973 e delle trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che i predetti soggetti operano in qualità di sostituti d'imposta, nel mese di gennaio 2022;</p> <p>b) Iva in scadenza nel mese di gennaio 2022.</p> <p>I versamenti sospesi saranno effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione entro il 16 ottobre 2022.</p> <p>Viene, inoltre, previsto che non si fa luogo al rimborso di quanto già versato.</p>
Articolo 2	<p>Fondo per il rilancio delle attività economiche di commercio al dettaglio</p> <p>Nello stato di previsione del Mise è istituito il "Fondo per il rilancio delle attività economiche", con dotazione di 200 milioni di euro per l'anno 2022, avente lo scopo di concedere contributi a fondo perduto in favore delle imprese che svolgono in via</p>

prevalente attività di commercio al dettaglio identificate dai seguenti codici Ateco 2007 47.19, 47.30, 47.43 e tutte le attività dei gruppi 47.5 e 47.6, 47.71, 47.72, 47.75, 47.76, 47.77, 47.78, 47.79, 47.82, 47.89 e 47.99 aventi i seguenti requisiti:

1. ammontare di ricavi riferito al 2019 non superiore a 2 milioni di euro;
2. aver subito una riduzione del fatturato nel 2021 non inferiore al 30% rispetto al 2019.

Ai fini della quantificazione della riduzione del fatturato rilevano i ricavi ex [articolo 85](#), comma 1, lettere a) e b), Tuir, relativi ai periodi d'imposta 2019 e 2021.

Ulteriori requisiti richiesti alla data di presentazione della domanda sono:

- a) sede legale od operativa nel territorio dello Stato e risultare regolarmente costituite, iscritte e "attive" nel Registro Imprese per una delle attività di cui ai codici Ateco richiamati;
- b) non essere in liquidazione volontaria o sottoposte a procedure concorsuali con finalità liquidatorie;
- c) non essere già in difficoltà al 31 dicembre 2019, come da definizione stabilita dall'[articolo 2](#), punto 18, Regolamento (UE) 651/2014, fatte salve le eccezioni previste dalla disciplina europea di riferimento in materia di aiuti Stato;
- d) non essere destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'[articolo 9](#), comma 2, lettera d), D.Lgs. 231/2001.

Le imprese devono presentare, esclusivamente in via telematica, una istanza al Mise, con indicazione della sussistenza dei requisiti, comprovati con dichiarazioni sostitutive ex D.P.R. 445/2000.

Con provvedimento Mise, saranno individuati:

- termini e modalità di invio della domanda;
- indicazioni operative in merito alle modalità di concessione ed erogazione degli aiuti e ogni altro elemento necessario all'attuazione della misura;
- necessarie specificazioni in relazione alle verifiche e ai controlli, anche con modalità automatizzate, relative ai contenuti delle dichiarazioni rese dalle imprese richiedenti nonché al recupero dei contributi nei casi di revoca, disposta ai sensi dell'[articolo 9](#), D.Lgs. 123/1998, in caso di rilevata assenza di uno o più requisiti, ovvero di documentazione incompleta o irregolare, per fatti comunque imputabili al richiedente e non sanabili;
- modalità per assicurare il rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dalla disciplina in materia di aiuti di Stato applicabile.

All'erogazione del contributo non si applicano le disposizioni di cui all'[articolo 48-bis](#), D.P.R. 602/1973, e le verifiche sulla regolarità contributiva delle imprese beneficiarie.

Le risorse finanziarie del fondo sono ripartite tra le imprese aventi diritto, riconoscendo a ciascuna un importo determinato applicando una percentuale pari alla differenza tra l'ammontare medio mensile dei ricavi relativi al periodo d'imposta 2021 e l'ammontare medio mensile dei medesimi ricavi riferiti al periodo d'imposta, come segue:

- a) 60%, per i soggetti con ricavi relativi al periodo d'imposta 2019 non superiori a 400.000 euro;
- b) 50%, per i soggetti con ricavi relativi al periodo d'imposta 2019 superiori a 400.000 euro e fino a 1 milione di euro;

	<p>c) 40%, per i soggetti con ricavi relativi al periodo d'imposta 2019 superiori a 1 milione di euro e fino a 2 milioni di euro.</p> <p>Qualora la dotazione finanziaria non sia sufficiente a soddisfare tutte le istanze ammissibili, il Mise provvede a ridurre in modo proporzionale il contributo sulla base delle risorse finanziarie disponibili e del numero di istanze ammissibili pervenute, tenendo conto delle diverse fasce di ricavi previste.</p> <p>Ai fini della quantificazione del contributo rilevano i ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), Tuir. Resta fermo che, con riferimento a ciascuna impresa istante, l'importo del contributo determinato è ridotto qualora necessario al fine di garantire il rispetto della normativa in materia di aiuti di Stato.</p>
Articolo 3 , comma 1	<p>Fondo per i parchi tematici, acquatici, geologici e zoologici</p> <p>Il Fondo di cui all'articolo 26, D.L. 41/2021, viene incrementato, per l'anno 2022, di 20 milioni di euro da destinare a interventi in favore di parchi tematici, acquatici, parchi geologici e giardini zoologici.</p>
Articolo 3, commi 2-2-bis	<p>Contributi per i settori del <i>wedding</i>, dell'intrattenimento e dell'HORECA e altri settori in difficoltà</p> <p>Intervenendo sull'articolo 1-ter, D.L. 73/2021, il c.d. Decreto Sostegni-<i>bis</i>, viene esteso l'ambito di applicazione del contributo a fondo perduto.</p> <p>In particolare, il nuovo comma 2-<i>bis</i>, stanziava 40 milioni di euro per il 2022, da destinare alle imprese che svolgono, come attività prevalente comunicata ai sensi dell'articolo 35, D.P.R. 633/1972, una delle attività identificate dai seguenti codici della classificazione delle attività economiche Ateco: 96.09.05, 56.10, 56.21, 56.30, 93.11.2, che nel 2021 hanno subito una riduzione dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), Tuir, non inferiore al 40% rispetto ai ricavi del 2019.</p> <p>Per le imprese costituite nel corso dell'anno 2020, in luogo dei ricavi, la riduzione deve far riferimento all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dei mesi del 2020 successivi a quello di apertura della partita Iva rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del 2021.</p> <p>In sede di conversione in legge è stato previsto che, in considerazione della necessità di inquadrare, anche a livello statistico, le imprese operanti nel settore dei matrimoni e degli eventi privati, l'Istat definirà entro 90 giorni decorrenti dal 28 marzo, una classificazione volta all'attribuzione di un codice Ateco specifico nell'ambito di ciascuna attività connessa al settore, mediante l'introduzione, nell'attuale classificazione alfanumerica delle attività economiche, di un elemento ulteriore, al fine di evidenziarne il nesso con l'organizzazione di matrimoni ed eventi privati.</p>
Articolo 3, comma 3	<p>Allargamento perimetro credito rimanenze di magazzino</p> <p>Il credito d'imposta sulle rimanenze finali di magazzino nel settore tessile, moda e accessori di cui all'articolo 48-bis, D.L. 34/2020, è riconosciuto, per l'esercizio in corso al 31 dicembre 2021, anche alle imprese operanti nel settore del commercio dei prodotti tessili, della moda, calzaturiero e della pelletteria che svolgono attività identificate dai seguenti codici Ateco: 47.51, 47.71, 47.72.</p> <p>Viene conseguentemente incrementata la disponibilità che passa da 150 a 250 milioni di euro per il 2022.</p>

<p>Articolo 3, comma 3-<i>bis</i></p>	<p>Modifiche alla disciplina della rivalutazione dei beni e del riallineamento dei valori fiscali</p> <p>Introducendo il nuovo comma 624-<i>bis</i>, articolo 1, L. 234/2021, viene previsto che i soggetti che esercitano la facoltà di revoca, anche parziale, dell'applicazione della disciplina fiscale prevista dall'articolo 110, D.L. 104/2020, prevista dal precedente comma 624, possono eliminare dal bilancio gli effetti della rivalutazione effettuata ai sensi dei commi 1 e 2, articolo 110, D.L. 104/2020.</p> <p>In tal caso, nelle note al bilancio deve essere fornita adeguata informativa circa gli effetti prodotti dall'esercizio della revoca.</p>
<p>Articolo 3, comma 4-<i>bis</i></p>	<p>Classificazione merceologica delle vendite a domicilio</p> <p>Viene previsto che l'Istat, entro 90 giorni decorrenti dal 28 marzo, dovrà definire una specifica classificazione merceologica delle attività di cui all'articolo 1, comma 1, lettera b), L. 173/2005, ai fini dell'attribuzione del codice Ateco.</p>
<p>Articolo 4, comma 2</p>	<p>Esonero contributivo turismo</p> <p>Con riferimento alle assunzioni effettuate dal 1° gennaio 2022 al 31 marzo 2022, l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali a carico del datore di lavoro, di cui all'articolo 7, D.L. 104/2020, è riconosciuto, con le medesime modalità, limitatamente al periodo di durata dei contratti e comunque sino a un massimo di 3 mesi, per le assunzioni a tempo determinato o con contratto di lavoro stagionale nei settori del turismo e degli stabilimenti termali. In caso di conversione dei detti contratti in rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, il medesimo esonero è riconosciuto per un periodo massimo di 6 mesi dalla predetta conversione.</p>
<p>Articolo 4, commi 2-<i>ter</i> – 2-<i>septies</i></p>	<p>Esonero contributi per le agenzie di viaggio e i tour operator</p> <p>Ai datori di lavoro privati operanti nel settore delle agenzie di viaggi e dei <i>tour operator</i>, a decorrere dal 28 marzo, è riconosciuto fino a un massimo di 5 mesi anche non continuativi per il periodo di competenza aprile-agosto 2022, ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche, l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali a loro carico, fruibile entro il 31 dicembre 2022, con esclusione dei premi e dei contributi dovuti all'Inail. L'esonero è riparametrato e applicato su base mensile. L'esonero è cumulabile con altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente, nei limiti della contribuzione previdenziale dovuta. L'esonero è concesso ai sensi della comunicazione della Commissione Europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 <i>final</i>, «<i>Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19</i>» e nei limiti e alle condizioni di cui alla medesima comunicazione. L'efficacia è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, § 3, Tfu, all'autorizzazione della Commissione Europea.</p>
<p>Articolo 4-<i>bis</i></p>	<p>Ampliamente interventi ammessi al tax credit imprese turistiche</p> <p>Ai fini del riconoscimento degli incentivi di cui all'articolo 1, commi 1 e 2, D.L. 152/2021, tra gli interventi ammessi rientrano in quelli di cui al comma 5, lettera c), anche le installazioni di cui all'articolo 3, comma 1, lettera e.5), seconda parte, D.P.R. 380/2001, limitatamente agli interventi di cui al punto 16 della sezione II - Edilizia della Tabella A allegata al D.Lgs. 222/2016, e con le modalità ivi previste, quali unità abitative mobili con meccanismi di rotazione in funzione, e loro pertinenze e accessori, che siano</p>

	collocate, anche in via continuativa, in strutture ricettive all'aperto per la sosta e il soggiorno dei turisti, previamente autorizzate sotto il profilo urbanistico, edilizio e, ove previsto, paesaggistico, che non posseggano alcun collegamento di natura permanente al terreno e presentino le caratteristiche dimensionali e tecnico-costruttive previste dalle normative regionali di settore ove esistenti.
Articolo 5	<p>Tax credit locazione imprese turistiche</p> <p>Viene prorogato ai canoni versati relativi ai mesi di febbraio e marzo 2022 il c.d. <i>tax credit</i> locazioni previsto dall'articolo 28, D.L. 34/2020, per le imprese del settore turistico nonché a quelle dei settori di cui al codice Ateco 93.11.20 – Gestione di piscine.</p> <p>Il credito d'imposta spetta a condizione che i soggetti abbiano subito una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento dell'anno 2022 di almeno il 50% rispetto allo stesso mese dell'anno 2019.</p> <p>Le disposizioni si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione Europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 <i>final</i> "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19", e successive modifiche.</p> <p>L'efficacia è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, § 3, T.fue, all'autorizzazione della Commissione Europea.</p>
Articolo 5-bis	<p>Sospensione temporanea dell'ammortamento del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali</p> <p>Modificando l'articolo 60, comma 7-bis, D.L. 104/2020, la possibilità di sospensione temporanea dell'ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali è prorogata agli esercizi in corso al 31 dicembre 2021 e al 31 dicembre 2022.</p>
Articolo 6	<p>Proroga validità <i>bonus</i> termali</p> <p>Viene estesa al 31 marzo 2022 la validità dei buoni per l'acquisto di servizi termali di cui all'articolo 29-bis, D.L. 104/2020, non fruiti all'8 gennaio 2022.</p>
Articolo 6-ter	<p>Estensione del regime fiscale dei pensionati neoresidenti</p> <p>Intervenendo sul comma 1, articolo 24-ter, Tuir, viene modificato il perimetro applicativo dell'imposta sostitutiva, prevedendone l'applicazione nel caso di trasferimento in Comuni nei territori di Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia, rientranti negli allegati 1, 2 e 2-bis, D.L. 189/2016 o in uno dei Comuni interessati dagli eventi sismici del 6 aprile 2009, avente comunque una popolazione non superiore a 20.000 abitanti.</p>
Articolo 6-quinquies	<p>Ingresso in Italia per lavoro dei nomadi digitali e lavoratori da remoto</p> <p>Viene prevista una specifica modalità di ingresso (articolo 27 T.U. Immigrazione e fuori dai flussi) per i lavoratori nomadi digitali e da remoto non appartenenti all'Unione Europea.</p> <p>Si considerano come tali i cittadini di un Paese terzo che svolgono attività lavorativa altamente qualificata attraverso l'utilizzo di strumenti tecnologici che consentono di lavorare da remoto, in via autonoma ovvero per un'impresa anche non residente nel territorio dello Stato italiano.</p> <p>Per tali soggetti, nel caso in cui svolgano l'attività in Italia, non è richiesto il nulla osta al lavoro e il permesso di soggiorno, previa acquisizione del visto d'ingresso, è rilasciato</p>

	<p>per un periodo non superiore a un anno, a condizione che il titolare abbia la disponibilità di un'assicurazione sanitaria, a copertura di tutti i rischi nel territorio nazionale, e che siano rispettate le disposizioni di carattere fiscale e contributivo vigenti nell'ordinamento nazionale.</p> <p>Con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro degli affari esteri e della cooperazione internazionale, con il Ministro del turismo e con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, da adottare entro 30 giorni decorrenti dal 28 marzo, sono definiti le modalità e i requisiti per il rilascio del permesso di soggiorno ai nomadi digitali, ivi comprese le categorie di lavoratori altamente qualificati che possono beneficiare del permesso, i limiti minimi di reddito del richiedente nonché le modalità necessarie per la verifica dell'attività lavorativa da svolgere.</p>
Articolo 7 , comma 1	<p>Esonero contribuzione addizionale per integrazioni salariali</p> <p>I datori di lavoro dei settori di cui ai codici Ateco indicati nell'Allegato I, D.L. 4/2022, a decorrere dalla data del 1° gennaio 2022 fino al 31 marzo 2022, sospendono o riducono l'attività lavorativa con intervento degli ammortizzatori sociali sono esonerati dal pagamento della contribuzione addizionale di cui agli articoli 5 (CIGO e CIGS) e 29, comma 8 (FIS), D.Lgs. 148/2015.</p>
Articolo 7, comma da 2-bis a 2-quinques	<p>Soggetti con disturbi specifici di apprendimento (DSA)</p> <p>Alle persone con disturbi specifici di apprendimento (DSA) (L. 170/2010) sono assicurate uguali opportunità di sviluppo delle proprie capacità e uguale accesso al mondo del lavoro, evitando ogni forma di discriminazione: l'inserimento lavorativo delle persone con DSA, in ambito privato, a partire dalle attività di selezione, è garantito senza alcuna forma di discriminazione e assicurando condizioni di pari opportunità mediante modalità di esecuzione di prove e di colloqui che permettano di valorizzare le loro competenze, con la garanzia dell'utilizzo di strumenti e misure di supporto adeguati al profilo funzionale e alle necessità individuali.</p> <p>Al fine di favorire l'inclusione professionale di persone con DSA che liberamente vogliono essere riconosciute come tali, presentando la relativa certificazione, le imprese prevedono che il responsabile dell'inserimento lavorativo aziendale, adeguatamente formato in materia di persone con DSA, predisponga l'ambiente più adatto per l'inserimento e la realizzazione professionale delle medesime prevedendo l'applicazione di misure analoghe a quelle previste per la selezione per l'accesso nel pubblico impiego, o comunque che assicurino una tutela non inferiore.</p> <p>Tali misure compensative e dispensative sono applicate in ogni occasione di valutazione per l'accesso o il completamento di percorsi formativi finalizzati all'esercizio di attività e professioni, nonché in ambito sociale.</p>
Articolo 8 , comma 3	<p>Esenzione pagamento canone di concessione pubblicitaria</p> <p>L'esenzione dal pagamento del canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria di cui all'articolo 65, comma 6, D.L. 73/2021, prevista per i soggetti che esercitano le attività di cui all'articolo 1, L. 337/1968, titolari di concessioni o di autorizzazioni concernenti l'utilizzazione del suolo pubblico, è prorogata al 30 giugno 2022.</p>
Articolo 9 , comma 1	<p>Sponsorizzazioni sportive</p>

	<p>Al fine di sostenere gli operatori del settore sportivo interessati dalle misure restrittive introdotte con il D.L. 229/2021, le disposizioni di cui all'articolo 81, D.L. 104/2020, si applicano anche per gli investimenti pubblicitari effettuati dal 1° gennaio 2022 al 31 marzo 2022.</p> <p>Si ricorda che la norma prevede un contributo riconosciuto sotto forma di credito d'imposta, pari al 50% degli investimenti effettuati.</p> <p>L'investimento deve essere di importo complessivo non inferiore a 10.000 euro e rivolto a soggetti con ricavi, di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), Tuir, relativi al 2019, e comunque prodotti in Italia, almeno pari a 150.000 euro e fino a un massimo di 15 milioni di euro.</p> <p>I pagamenti devono essere effettuati con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23, D.Lgs. 241/1997.</p> <p>A tal fine è autorizzata la spesa per un importo complessivo pari a 20 milioni di euro per il primo trimestre 2022, che costituisce tetto di spesa.</p>
<p>Articolo 9, comma 2</p>	<p>Rifinanziamento Fondo per il sostegno sportivo</p> <p>Viene rifinanziato con 20 milioni di euro per l'anno 2022 il Fondo istituito con l'articolo 10, comma 3, D.L. 73/2021, destinato all'erogazione di un contributo a fondo perduto a ristoro delle spese sanitarie di sanificazione e prevenzione e per l'effettuazione di <i>test</i> di diagnosi dell'infezione da Covid-19, nonché di ogni altra spesa sostenuta in applicazione dei protocolli sanitari emanati dagli Organismi sportivi e validati dalle Autorità governative competenti per l'intero periodo dello stato di emergenza nazionale, in favore delle società sportive professionistiche e delle società e associazioni sportive dilettantistiche iscritte al registro nazionale delle associazioni e società dilettantistiche.</p>
<p>Articolo 9, comma 3</p>	<p>Destinazione del Fondo unico a sostegno e potenziamento del settore sportivo</p> <p>Viene previsto che le risorse del Fondo unico a sostegno del potenziamento del movimento sportivo italiano di cui all'articolo 1, comma 369, L. 205/2017, possono essere parzialmente destinate all'erogazione di contributi a fondo perduto per le associazioni e società sportive dilettantistiche maggiormente colpite dalle restrizioni, con specifico riferimento alle associazioni e società sportive dilettantistiche che gestiscono impianti sportivi. Una quota delle risorse, fino al 30% della dotazione complessiva del Fondo, è destinata alle società e associazioni dilettantistiche che gestiscono impianti per l'attività natatoria.</p> <p>Con decreto dell'Autorità politica delegata in materia di sport, da adottarsi entro 30 giorni decorrenti dal 27 gennaio 2022, sono individuate le modalità e i termini di presentazione delle richieste di erogazione dei contributi, i criteri di ammissione, le modalità di erogazione, nonché le procedure di controllo, da effettuarsi anche a campione.</p>
<p>Articolo 10, commi 1 e 3</p>	<p>Transizione 4.0</p> <p>Intervenendo sull'articolo 1, comma 1057-bis, L. 178/2020, è previsto che per la quota superiore a 10 milioni di euro degli investimenti in beni strumentali 4.0 inclusi nel PNRR, diretti alla realizzazione di obiettivi di transizione ecologica individuati con decreto Mise, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 5% del costo fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 50 milioni di euro.</p>

	Il Mef effettua il monitoraggio delle fruizioni del credito d'imposta.
Articolo 10-bis	<p>Misure per il rafforzamento dell'azione dei Confidi in favore delle pmi</p> <p>Viene stabilito che i Confidi di cui all'articolo 13, comma 1, D.L. 269/2003, possono utilizzare le risorse erogate in attuazione dell'articolo 1, comma 54, L. 147/2013, per concedere, oltre a garanzie e nei limiti di quanto consentito dalla normativa di settore applicabile, finanziamenti agevolati a pmi operanti in tutti i settori economici. Per ciascun finanziamento, il Confidi deve utilizzare, risorse proprie in misura non inferiore al 20% del finanziamento complessivo.</p> <p>I finanziamenti, per la quota parte a valere sulle risorse previste dall'articolo 1, comma 54, L. 147/2013, sono concessi a tasso zero.</p> <p>Con decreto Mise di natura non regolamentare, sono individuati condizioni e criteri per l'attuazione, nonché specifici requisiti economico-patrimoniali e organizzativi che i Confidi devono soddisfare per concedere i finanziamenti.</p>
Articolo 10-ter	<p>Perizie per il credito di imposta beni strumentali</p> <p>Modificando l'articolo 1, comma 195, L. 160/2019 e il comma 1062, L. 178/2020, viene previsto che, relativamente al settore agricolo la perizia tecnica può essere rilasciata anche da un dottore agronomo o forestale, da un agrotecnico laureato o da un perito agrario laureato.</p>
Articolo 10-quater	<p>Proroga del termine di comunicazione dell'opzione di cessione del credito o sconto in fattura</p> <p>Per le spese sostenute nel 2021, nonché per le rate residue non fruitive delle detrazioni riferite alle spese sostenute nel 2020, la comunicazione per l'esercizio delle opzioni di sconto sul corrispettivo o cessione del credito di cui all'articolo 121, D.L. 34/2020, relative alle detrazioni spettanti per gli interventi di ristrutturazione edilizia, recupero o restauro della facciata degli edifici, riqualificazione energetica, riduzione del rischio sismico, installazione di impianti solari fotovoltaici e infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici, sia per gli interventi eseguiti sulle unità immobiliari, sia per gli interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici, deve essere trasmessa, a pena di decadenza, all'Agenzia delle entrate entro il 29 aprile 2022.</p>
Articolo 10-quater, comma 2	<p>Proroga del termine per la messa a disposizione della dichiarazione precompilata 2022</p> <p>Per l'anno 2022, il termine del 30 aprile è prorogato al 23 maggio.</p>
Articolo 10-quinquies	<p>Rimessione in termini per la Rottamazione-ter e saldo e stralcio</p> <p>Per effetto delle modifiche apportate all'articolo 68, D.L. 18/2020, il versamento delle rate da corrispondere negli anni 2020, 2021 e 2022 ai fini delle definizioni agevolate di cui agli articoli 3 e 5, D.L. 119/2018, all'articolo 16-bis, D.L. 34/2019 e all'articolo 1, commi 190 e 193, L. 145/2018, è considerato tempestivo e non determina l'inefficacia delle stesse definizioni se effettuato integralmente:</p> <ol style="list-style-type: none"> entro il 30 aprile 2022, relativamente alle rate in scadenza nell'anno 2020; entro il 31 luglio 2022, relativamente alle rate in scadenza nell'anno 2021; entro il 30 novembre 2022, relativamente alle rate in scadenza nell'anno 2022. <p>A tal fine, sono estinte le procedure esecutive eventualmente avviate per effetto dell'inutile decorso del termine di cui all'articolo 68, comma 3, D.L. 18/2020.</p>

	<p>Restano in ogni caso definitivamente acquisite e non sono rimborsabili le somme eventualmente versate a qualunque titolo anteriormente al 28 marzo 2022.</p>
<p>Articolo 14, commi 1-2</p>	<p>Riduzione oneri di sistema utenze con potenza pari o superiore a 16,5 kW</p> <p>Per ridurre gli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico, a integrazione di quanto disposto dall'articolo 1, comma 504, L. 234/2021, l'Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente (ARERA) provvede ad annullare, per il I trimestre 2022 con decorrenza dal 1° gennaio 2022, le aliquote relative agli oneri generali di sistema applicate alle utenze con potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW, anche connesse in media e alta/altissima tensione o per usi di illuminazione pubblica o di ricarica di veicoli elettrici in luoghi accessibili al pubblico.</p> <p>Agli oneri derivanti dal comma 1, pari a 1.200 milioni di euro per l'anno 2022, si provvede mediante corrispondente utilizzo di quota parte dei proventi delle aste delle quote di emissione di CO₂ di cui all'articolo 2, D.Lgs. 47/2020, relativi all'anno 2022, che sono versati mensilmente dal Gestore dei servizi energetici (GSE) sull'apposito conto aperto presso la tesoreria dello Stato da reimputare alla Cassa per i servizi energetici e ambientali (CSEA).</p>
<p>Articolo 14-<i>bis</i></p>	<p>Contributo per la riduzione dei costi dell'energia elettrica per apparecchiature necessarie al mantenimento in vita</p> <p>Al fine di sostenere le famiglie e le persone che utilizzano presso la propria abitazione l'energia elettrica per apparecchiature mediche necessarie per il mantenimento in vita ai sensi del D.M. 13 gennaio 2011, presso la Presidenza del CdM è istituito un fondo con una dotazione di 500.000 euro per l'anno 2022 volto a fornire un contributo ai predetti soggetti, nei limiti delle risorse autorizzate, finalizzato ad attenuare l'aumento dei costi dell'energia elettrica.</p> <p>Con decreto del Presidente del CdM sono individuate le modalità di attuazione anche al fine del rispetto del limite di spesa autorizzato.</p>
<p>Articolo 15, commi 1-2 e 4</p>	<p>Credito di imposta imprese energivore</p> <p>Alle imprese a forte consumo di energia elettrica di cui al decreto Mise 21 dicembre 2017, i cui costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media dell'ultimo trimestre 2021 e al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, hanno subito un incremento del costo superiore al 30% relativo al medesimo periodo dell'anno 2019, anche tenuto conto di eventuali contratti di fornitura di durata stipulati dall'impresa, è riconosciuto un contributo straordinario a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti, sotto forma di credito di imposta, pari al 20% delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel I trimestre 2022.</p> <p>Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997.</p> <p>Non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, L. 244/2007 e all'articolo 34, L. 388/2000.</p> <p>Il credito, inoltre, non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile Irap e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, Tuir.</p>

	<p>Il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano a oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile Irap, non porti al superamento del costo sostenuto.</p> <p>Il Mef effettua il monitoraggio delle fruizioni del credito d'imposta.</p>
Articolo 15-bis	<p>Ulteriori interventi sull'elettricità prodotta da impianti a fonti rinnovabili</p> <p>A decorrere dal 1° febbraio e fino al 31 dicembre 2022, è applicato un meccanismo di compensazione a 2 vie sul prezzo dell'energia, in riferimento all'energia elettrica immessa in rete da:</p> <p>a) impianti fotovoltaici di potenza superiore a 20 kW che beneficiano di premi fissi derivanti dal meccanismo del conto energia, non dipendenti dai prezzi di mercato;</p> <p>b) impianti di potenza superiore a 20 kW alimentati da fonte solare, idroelettrica, geotermoelettrica ed eolica che non accedono a meccanismi di incentivazione, entrati in esercizio in data antecedente al 1° gennaio 2010.</p> <p>I produttori interessati, previa richiesta da parte del GSE, trasmettono al medesimo, entro 30 giorni dalla richiesta, una dichiarazione, redatta ai sensi del D.P.R. 445/2000, che attesti le informazioni necessarie, come individuate da ARERA.</p> <p>In ragione di ciò, viene soppresso il successivo articolo 16.</p>
Articolo 19 , comma 6	<p>Detrazioni per carichi di famiglia</p> <p>Il comma 6, articolo 19, D.L. 4/2022 interviene per modificare l'articolo 12, Tuir avente a oggetto le detrazioni per carichi di famiglia.</p> <p>Nello specifico, il comma 1, lettera d), articolo 12, Tuir ora prevede che la detrazione per ogni altra persona (diversa da coniuge e figli) indicata nell'articolo 433, cod. civ. che conviva con il contribuente o percepisca assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'Autorità giudiziaria, da ripartire <i>pro quota</i> tra coloro che ne hanno diritto spetti a esclusione in ogni caso dei figli, ancorché per i medesimi non si goda della specifica detrazione ai sensi della lettera c) del medesimo comma.</p> <p>Il nuovo comma 4-ter prevede poi che, ai fini delle disposizioni fiscali che fanno riferimento alle persone indicate nell'articolo 12, Tuir, anche richiamando le condizioni ivi previste, i figli per i quali non spetta la detrazione ai sensi della lettera c) del comma 1 siano considerati al pari dei figli per i quali tale detrazione, invece, spetta.</p> <p>Si ricorda che, dal 1° marzo 2022, ai sensi della predetta lettera c) come modificata dal D.Lgs. 230/2021, la detrazione per figli fiscalmente a carico legittimi, naturali riconosciuti, adottivi o affidati spetterà solo se gli stessi hanno età pari o superiore a 21 anni, dato che per loro non è prevista l'erogazione dell'assegno unico e universale.</p>
Articolo 22 , comma 1	<p>Proroga integrazioni salariali aziende di rilevanza strategica</p> <p>Alle aziende di minimo 1.000 dipendenti che gestiscono almeno uno stabilimento industriale di interesse strategico ai sensi di quanto previsto dall'articolo 1, D.L. 207/2012, viene data la possibilità, per una durata massima di ulteriori 26 settimane fruibili fino al 31 marzo 2022, di presentare istanza di proroga del trattamento di integrazione salariale di cui all'articolo 3, D.L. 103/2021.</p>
Articolo 22 , comma 4	<p>Proroga sospensione mutui Comuni crateri Centro Italia</p>

	<p>Modificando l'articolo 14, comma 6, D.L. 244/2016, viene previsto che per i pagamenti di cui all'articolo 48, comma 1, lettera g), D.L. 189/2016, il termine di sospensione del 31 dicembre 2016 è prorogato al 31 dicembre 2022 limitatamente alle attività economiche e produttive nonché per i soggetti privati per i mutui relativi alla prima casa di abitazione, inagibile o distrutta.</p> <p>Modificando l'articolo 2-bis, comma 22, D.L. 148/2017, viene prorogata al 31 dicembre 2022 la possibilità di sospendere le rate del mutuo o dei finanziamenti.</p>
<p>Articolo 22-bis</p>	<p>Proroga delle esenzioni dal pagamento dell'Imu per gli immobili inagibili</p> <p>Viene previsto che per i Comuni delle Regioni Emilia-Romagna, Lombardia e Veneto individuati ai sensi dell'articolo 1, comma 1, D.L. 74/2012 e dall'articolo 67-septies, D.L. 83/2012, come eventualmente rideterminati dai commissari delegati ai sensi dell'articolo 2-bis, comma 43, secondo periodo, D.L. 148/2017, l'esenzione dall'applicazione dell'Imu è prorogata fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati interessati e comunque non oltre il 31 dicembre 2022.</p>
<p>Articolo 23</p>	<p>Integrazioni salariali: ulteriori modifiche al D.Lgs. 148/2015</p> <p>L'articolo apporta modifiche al D.Lgs. 148/2015 in materia di ammortizzatori sociali. Nello specifico viene soppresso l'ultimo periodo del comma 1-bis dell'articolo 5. In sostanza l'esonero dalla contribuzione addizionale dovuta per la domanda di integrazione salariale dalle imprese che fabbricano elettrodomestici, con un organico superiore alle 4.000 unità e con unità produttive site nel territorio nazionale, di cui almeno una in un'area di crisi industriale complessa, le quali, al fine di mantenere la produzione esistente con la stabilità dei livelli occupazionali, abbiano stipulato contratti di solidarietà, è mantenuto anche dal 1° gennaio 2022 relativi a periodi di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa.</p> <p>Le modifiche all'articolo 7, comma 5-bis, D.Lgs. 148/2015 dispongono che in caso di pagamento diretto delle prestazioni relative agli ammortizzatori sociali, il datore di lavoro è tenuto, a pena di decadenza, a inviare all'Inps tutti i dati necessari per il pagamento dell'integrazione salariale entro la fine del secondo mese successivo a quello in cui è collocato il periodo di integrazione salariale, ovvero, se posteriore, entro il termine di 60 giorni dalla comunicazione del provvedimento di autorizzazione. Trascorsi inutilmente tali termini, il pagamento della prestazione e gli oneri a essa connessi rimangono a carico del datore di lavoro inadempiente.</p> <p>All'articolo 8, comma 2, secondo periodo, D.Lgs. 148/2015 viene precisato che il lavoratore che svolga attività di lavoro subordinato di durata pari o superiore a 6 mesi nonché di lavoro autonomo durante il periodo di integrazione salariale non ha diritto al trattamento per le giornate di lavoro effettuate. Qualora il lavoratore svolga attività di lavoro subordinato a tempo determinato pari o inferiore a 6 mesi, il trattamento è sospeso per la durata del rapporto di lavoro.</p> <p>All'articolo 14, D.Lgs. 148/2015 viene previsto che l'esame congiunto, preventivo alla richiesta di ammortizzatore sociale, possa essere svolto anche in via telematica.</p> <p>Dal 27 gennaio 2022 viene abrogato il comma 5, articolo 22-ter, D.Lgs. 148/2015 ovvero la previsione, per l'anno 2022, che il trattamento straordinario di integrazione salariale per riorganizzazione o crisi aziendale di cui all'articolo 22-bis, D.Lgs. 148/2015 potesse</p>

	<p>essere concesso esclusivamente per la proroga dell'intervento di integrazione salariale straordinaria per la causale contratto di solidarietà.</p> <p>Per i periodi di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa decorrenti dal 1° gennaio 2022, i fondi di solidarietà bilaterali assicurano la prestazione di un assegno di integrazione salariale di importo almeno pari a quello definito per i trattamenti ordinari e straordinari di integrazione salariale.</p>
Articolo 23- <i>quater</i>	<p>Disposizioni in materia di somministrazione di lavoro</p> <p>È prorogata al 31 dicembre 2022 la disposizione che prevede che, nel caso in cui il contratto di somministrazione tra l'agenzia di somministrazione e l'utilizzatore sia a tempo determinato, l'utilizzatore possa impiegare in missione, per periodi superiori a 24 mesi anche non continuativi, il medesimo lavoratore somministrato, per il quale l'agenzia di somministrazione abbia comunicato all'utilizzatore l'assunzione a tempo indeterminato, senza che ciò determini in capo all'utilizzatore stesso la sostituzione di un rapporto di lavoro a tempo indeterminato con il lavoratore somministrato.</p>
Articolo 26 , commi 1-4	<p>Misure urgenti a sostegno del settore suinicolo</p> <p>Al fine di tutelare gli allevamenti suinicoli dal rischio di contaminazione dal <i>virus</i> responsabile della peste suina africana e indennizzare gli operatori della filiera suinicola danneggiati dal blocco alla movimentazione degli animali e delle esportazioni di prodotti trasformati, nello stato di previsione Mipaaf sono istituiti 2 fondi denominati:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Fondo di parte capitale per gli interventi strutturali e funzionali in materia di biosicurezza (c.d. Fondo di parte capitale), con una dotazione di 15 milioni di euro per l'anno 2022; e 2. Fondo di parte corrente per il sostegno della filiera suinicola (c.d. Fondo di parte corrente), con una dotazione di 35 milioni di euro per l'anno 2022. <p>Il Fondo di parte capitale è destinato al rafforzamento degli interventi strutturali e funzionali in materia di biosicurezza, in conformità alle pertinenti norme nazionali e dell'Unione Europea, ed è ripartito tra le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano con decreto Mipaaf.</p> <p>Il Fondo di parte corrente è destinato a indennizzare gli operatori della filiera colpiti dalle restrizioni sulla movimentazione degli animali e sulla commercializzazione dei prodotti derivati. Con decreto Mipaaf sono stabilite le modalità di quantificazione dei contributi erogabili ai produttori della filiera suinicola a titolo di sostegno per i danni subiti, sulla base dell'entità del reale danno economico patito.</p> <p>La concessione dei contributi è subordinata alla preventiva verifica della compatibilità dei medesimi con le norme dell'Unione Europea in materia di aiuti di Stato nel settore agricolo e agroalimentare.</p>
Articolo 26, comma 4- <i>bis</i>	<p>Assemblaggio vini Igp</p> <p>Introducendo il comma 5-<i>bis</i>, articolo 38, L. 238/2016, si prevede che per i vini Igp, le operazioni di assemblaggio delle partite o delle frazioni di partita di "<i>vini finiti</i>" e dei prodotti atti alla rifermentazione per la produzione di vini frizzanti e spumanti derivanti da uve raccolte fuori zona (massimo 15%) con vini derivanti da uve della zona di produzione (minimo 85%) sono effettuate anche in una fase successiva alla produzione,</p>

	<p>nell'ambito della zona di elaborazione delimitata nel disciplinare della specifica Igp, tenendo conto delle eventuali deroghe previste nello stesso disciplinare.</p>
<p>Articolo 26-quater</p>	<p>Misure urgenti a sostegno del settore avicolo</p> <p>Modificando l'articolo 1, comma 528, L. 234/2021, è incrementato a 40 milioni di euro, l'importo in favore della filiera delle carni derivanti da polli, tacchini, conigli domestici, lepri e altri animali vivi destinati all'alimentazione umana, nonché delle uova di volatili in guscio, fresche e conservate.</p> <p>Inoltre, si prevede che le risorse siano impiegate prioritariamente per interventi in favore degli operatori della filiera avicola danneggiati dal blocco della movimentazione degli animali e delle esportazioni di prodotti trasformati a seguito dell'influenza aviaria degli anni 2021 e 2022.</p>
<p>Articolo 27</p>	<p>Aiuti sotto forma di sovvenzioni dirette, anticipi rimborsabili o agevolazioni fiscali</p> <p>Modificando l'articolo 54, D.L. 34/2020, viene incrementato a 2,3 milioni di euro rispetto ai precedenti 1,8 milioni di euro, l'importo massimo delle misure di aiuto stanziabili da parte di Regioni, Province autonome, altri enti territoriali e CCIAA.</p> <p>Viene inoltre previsto, per effetto della sostituzione del comma 3, che gli aiuti non possono superare in qualsiasi momento l'importo di 345.000 euro per ciascuna impresa operante nel settore della pesca e dell'acquacoltura o di 290.000 euro per impresa operante nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli. L'aiuto può essere concesso sotto forma di sovvenzioni dirette, agevolazioni fiscali e di pagamento o in altre forme come anticipi rimborsabili, garanzie, prestiti e partecipazioni, a condizione che il valore nominale totale di tali misure non superi il massimale di 345.000 euro o 290.000 euro per impresa; tutti i valori utilizzati devono essere al lordo di qualsiasi imposta o altro onere.</p> <p>Gli aiuti concessi in base a regimi approvati ai sensi dell'articolo 54, D.L. 34/2020, e rimborsati prima della concessione di nuovi aiuti non sono presi in considerazione quando si verifica che il massimale applicabile non è stato superato.</p>
<p>Articolo 27-bis</p>	<p>Istituzione della categoria dei sommozzatori che operano in impianti di acquacoltura</p> <p>Viene stabilito che entro 90 giorni decorrenti dal 28 marzo, con decreto del Ministro delle infrastrutture e della mobilità sostenibili, saranno aggiornati i requisiti professionali previsti per la categoria dei sommozzatori in servizio locale, quale personale addetto ai servizi portuali, di cui al D.M. 13 gennaio 1979, recante «<i>Istituzione della categoria dei sommozzatori in servizio locale</i>», anche al fine di prevedere la figura dei sommozzatori che operano in impianti di acquacoltura e disciplinarne l'ambito di attività.</p>
<p>Articolo 28</p>	<p>Contrasto alle frodi nel settore delle agevolazioni fiscali ed economiche</p> <p>Viene modificato l'articolo 121, D.L. 34/2020, stabilendo che il contribuente può alternativamente scegliere tra:</p> <p>a) un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione spettante, cedibile dai medesimi ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva</p>

	<p>la possibilità di 2 ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo previsto dall'articolo 106, Tub, di società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64, Tub ovvero di imprese di assicurazione autorizzate a operare in Italia ai sensi del Codice delle assicurazioni private, ferma restando l'applicazione dell'articolo 122-bis, comma 4, D.L. 34/2020 per ogni cessione intercorrente tra i predetti soggetti, anche successiva alla prima;</p> <p>b) la cessione di un credito d'imposta di pari ammontare ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di 2 ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo previsto dall'articolo 106, Tub, società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64, Tub, ovvero di imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del Codice delle assicurazioni private, ferma restando l'applicazione dell'articolo 122-bis, comma 4, per ogni cessione intercorrente tra i predetti soggetti, anche successiva alla prima.</p> <p>I crediti derivanti dall'esercizio delle opzioni di cui sopra non possono formare oggetto di cessioni parziali successivamente alla prima comunicazione dell'opzione all'Agenzia delle entrate effettuata con le modalità previste dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. A tal fine, al credito è attribuito un codice identificativo univoco da indicare nelle comunicazioni delle eventuali successive cessioni, secondo le modalità previste dal provvedimento di cui al primo periodo.</p> <p>Le disposizioni di cui sopra si applicano alle comunicazioni della prima cessione o dello sconto in fattura inviate all'Agenzia delle entrate a partire dal 1° maggio 2022.</p> <p>Anche per i crediti disciplinati dal successivo articolo 122, D.L. 34/2020, è prevista la possibilità di 2 ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo previsto dall'articolo 106, Tub, di società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64, Tub, ovvero di imprese di assicurazione autorizzate a operare in Italia ai sensi del Codice delle assicurazioni private, ferma restando l'applicazione dell'articolo 122-bis, comma 4, D.L. 34/2020, per ogni cessione intercorrente tra i predetti soggetti, anche successiva alla prima.</p> <p>I crediti che alla data del 7 febbraio 2022 sono stati precedentemente oggetto di una delle opzioni di cui agli articoli 121 o 122, D.L. 34/2020, possono costituire oggetto esclusivamente di una ulteriore cessione ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, nei termini ivi previsti.</p> <p>Anche per il c.d. <i>tax credit</i> turismo (articolo 1, D.L. 152/2021) e per quello previsto per la digitalizzazione dei <i>tour operator</i> e le agenzie di viaggio (articolo 4, D.L. 152/2021), è prevista la cedibilità solo per intero, senza facoltà di successiva cessione ad altri soggetti, fatta salva la possibilità di 2 ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo previsto dall'articolo 106, Tub, di società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64, Tub, ovvero di imprese di assicurazione autorizzate a operare in Italia ai sensi del Codice delle assicurazioni private, ferma restando l'applicazione dell'articolo 122-bis, comma 4, D.L. 34/2020. I contratti di cessione in violazione di quanto sopra sono nulli.</p>
<p>Articolo 28-ter</p>	<p>Termini di utilizzo dei crediti d'imposta sottoposti a sequestro penale</p>

	<p>L'utilizzo dei crediti d'imposta di cui agli articoli 121 e 122, D.L. 34/2020, nel caso in cui tali crediti siano oggetto di sequestro disposto dall'Autorità giudiziaria, può avvenire, una volta cessati gli effetti del provvedimento di sequestro, entro i termini di cui agli articoli 121, comma 3, e 122, comma 3, D.L. 34/2020, aumentati di un periodo pari alla durata del sequestro medesimo, fermo restando il rispetto del limite annuale di utilizzo dei predetti crediti d'imposta previsto dalle richiamate disposizioni.</p> <p>Per la medesima durata, restano fermi gli ordinari poteri di controllo esercitabili dall'Amministrazione finanziaria nei confronti dei soggetti che hanno esercitato le opzioni di cui agli articoli 121 e 122, D.L. 34/2020.</p> <p>L'Agenzia delle entrate effettua il monitoraggio sull'utilizzo del credito d'imposta e comunica i relativi dati al Mef.</p>
<p>Articolo 28-<i>quater</i></p>	<p>Disposizioni in materia di benefici normativi e contributivi e applicazione dei contratti collettivi e per il miglioramento dei livelli di sicurezza nei luoghi di lavoro</p> <p>Al fine di assicurare una formazione adeguata in materia di salute e sicurezza, nonché di incrementare i livelli di sicurezza nei luoghi di lavoro, mediante modifica dell'articolo 1, L. 234/2021 (nuovo comma 43-<i>bis</i>) si prevede che per i lavori edili (Allegato X al D.Lgs. 81/2008) di importo superiore a 70.000 euro, i <i>bonus</i> previsti in edilizia, come il 110% (in particolare, i benefici previsti dagli articoli 119, 119-ter, 120 e 121, D.L. 34/2020, convertito, con modificazioni, dalla L. 77/2020, nonché quelli previsti dall'articolo 16, comma 2, D.L. 63/2013 dall'articolo 1, comma 12, L. 205/2017, e dall'articolo 1, comma 219, L. 160/2019, possono essere riconosciuti solo se nell'atto di affidamento dei lavori (e nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori) è indicato che i lavori edili sono eseguiti da datori di lavoro che applicano i contratti collettivi del settore edile, nazionale e territoriali, stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale ai sensi dell'articolo 51, D.Lgs. 81/2015.</p> <p>Tale indicazione deve essere verificata per il rilascio, ove previsto, del visto di conformità.</p> <p>L'Agenzia delle entrate, per la verifica dell'indicazione del contratto collettivo applicato negli atti di affidamento dei lavori e nelle fatture, può avvalersi dell'Ispettorato nazionale del lavoro, dell'Inps e delle casse edili.</p> <p>Il comma 43-<i>bis</i>, articolo 1, L. 234/2021, come introdotto dal comma 1 del presente articolo, acquista efficacia dal 27 maggio 2022 e si applica ai lavori edili ivi indicati avviati successivamente a tale data.</p>

La circolare tributaria n. 14/2022

Adempimenti

Tenuta dei registri in formato elettronico

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 16/E/2022, in merito alla corretta tenuta della contabilità in forma meccanizzata, ha precisato che i registri, per essere correttamente tenuti, non devono essere stampati, o conservati, sino al terzo mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi. Tuttavia, in tali termini temporali o prima in ipotesi di verifica ispettiva e conseguente richiesta, tali registri devono essere inviati in un sistema di conservazione a norma o materializzarli su carta se non si vuole proseguire a mantenerli in formato elettronico.

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 16/E/2022](#)

Agevolazioni

Chiarimenti per le domande di accesso per le ZFU delle zone sismiche 2016

Il Mise, con circolare n. 120680/2022, ha offerto chiarimenti in merito a modalità e termini di presentazione delle istanze di accesso alle agevolazioni previste per le imprese e i titolari di reddito di lavoro autonomo localizzati nella ZFU ex articolo 46, D.L. 50/2017 nei Comuni delle Regioni Lazio, Umbria, Marche e Abruzzo colpiti dagli eventi sismici susseguiti dal 24 agosto 2016, a valere sullo stanziamento per l'annualità 2022.

[Mise, circolare n. 120680/2022](#)

Aggiornamento software

Aggiornamento software

Sono disponibili sul sito *web* dell'Agenzia delle entrate:

- Registrazione contratti di locazione: aggiornamento *software* di compilazione modello RLI ([versione 3.1.2 del 30/03/2022](#));
- Registrazione contratti di locazione: aggiornamento *software* di controllo modello RLI ([versione 3.1.2 del 30/03/2022](#));
- Certificazione unica 2022: aggiornamento *software* di compilazione ([versione 1.1.0 del 23/03/2022](#));
- Certificazione unica 2022: aggiornamento *software* di controllo ([versione 1.1.0 del 23/03/2022](#)).

Irpef

Non imponibile il rimborso per il tampone quando effettuato per un'attività per conto del datore

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 160/E/2022, ha ritenuto non imponibile ai fini Irpef il rimborso effettuato da parte di un ente ai propri dipendenti che, nominati quali membri delle commissioni esaminatrici, hanno sostenuto una spesa per i tamponi. Infatti, trattandosi di una spesa sostenuta dal dipendente, chiamato allo svolgimento di un'attività per conto del proprio datore di lavoro, il relativo rimborso non costituisce base imponibile, ai fini Irpef, in quanto costo sostenuto nell'esclusivo interesse del datore. Resta fermo che in tale ipotesi sarà necessario che il datore

acquisisca la documentazione attestante il sostenimento della spesa da parte del dipendente che, conseguentemente, non potrà fruire della detrazione di cui all'articolo 15, Tuir. Più precisamente, il soggetto che riceverà il rimborso per la spesa sostenuta per l'effettuazione del tampone che presenta una dichiarazione dei redditi precompilata dovrà modificare il campo relativo alle spese mediche riducendolo del relativo importo.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 160/E/2022](#)

Non imponibili gli sconti applicati ai dipendenti se pagano sul valore normale

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 158/E/2022, ha ritenuto non imponibile lo sconto applicato da parte di una società ai dipendenti per l'acquisto dei propri prodotti commercializzati nel caso in cui questi ultimi corrispondono il valore normale del bene al netto degli sconti d'uso.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 158/E/2022](#)

Istituti deflattivi

In arrivo le lettere per le discrepanze sul volume di affari 2018

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 25 marzo 2022, protocollo n. 97188, in attuazione di quanto previsto all'articolo 1, commi da 634 a 636, L. 190/2014, ha comunicato le modalità relative alla promozione dell'adempimento spontaneo nei confronti dei soggetti titolari di partita Iva per i quali emergono delle differenze tra il volume d'affari dichiarato e l'importo delle operazioni comunicate dai contribuenti e dai loro clienti all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 21, D.L. 78/2010 e delle fatture elettroniche inviate ai sensi dell'articolo 1, D.Lgs. 127/2015.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 25/3/2022, prot. n. 6/E](#)

Operazioni straordinarie

Non abusivo il pagamento rateale delle partecipazioni con i dividendi maturati

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 156/E/2022, non ha rinvenuto abusiva ai sensi dell'articolo 10-bis, L. 212/2000 un'operazione consistente nella cessione di partecipazioni che sono state oggetti di rivalutazione ai sensi dell'articolo 7, comma 2, D.L. 70/2011, in favore di ex dipendenti, con pagamento rateale tramite i dividendi netti che matureranno sulla partecipazione ceduta al netto della ritenuta applicata e con la previsione che se l'importo finale sarà inferiore a quanto pattuito, null'altro sarà dovuto.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 156/E/2022](#)

Redditi di capitale

Non incide la natura della partecipazione sull'applicazione della presunzione di distribuzione

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 163/E/2022, ha offerto alcuni chiarimenti in riferimento al regime transitorio e alla presunzione di prioritaria distribuzione di riserve di utili, ha chiarito che la presunzione di prioritaria distribuzione degli utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017 è applicabile qualunque sia la natura della partecipazione (qualificata o non qualificata) e del percettore degli utili, anche nei casi in cui l'applicazione della disposizione risulti

ininfluente sul trattamento impositivo dei dividendi perché sottoposti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 163/E/2022](#)

Regimi agevolati

Per gli impatriati obbligo di discontinuità lavorativa

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 159/E/2022, ha ricordato che ai fini dell'applicazione del regime speciale di cui all'articolo 16, D.Lgs. 147/2015 previsto per i c.d. impatriati è necessaria la discontinuità lavorativa.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 159/E/2022](#)

Regime degli impatriati anche se il datore o il committente non è residente in Italia

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 157/E/2022, richiamando quanto già chiarito con la precedente circolare n. 33/E/2020 (§ 7.5), ha ricordato che, ai fini dell'applicazione del regime agevolato previsto dall'articolo 16, D.Lgs. 147/2015, non è richiesto che l'attività sia esercitata nei confronti di un'impresa operante in Italia, essendo quindi possibile fruire del regime agevolato anche nel caso di assunzione da parte di datori di lavoro con sede all'estero o nel caso in cui i committenti siano non residenti.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 157/E/2022](#)

Registro

Decorrenza della proroga per la "prima casa" del Milleproroghe

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 8/E/2022, in merito alla sospensione dei termini relativi all'agevolazione c.d. "prima casa", che è stata oggetto di proroga fino al 31 marzo 2022 a mezzo del c.d. Decreto Milleproroghe, opera anche per il periodo antecedente l'entrata in vigore della stessa.

[Agenzia delle entrate, circolare n. 8/E/2022](#)

Terzo settore

Disponibile l'elenco degli iscritti all'Anagrafe delle Onlus

L'Agenzia delle entrate, con un comunicato stampa del 28 marzo 2022, ha reso noto che è disponibile sul proprio sito *internet*, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 34, D.M. 106/2020, i dati e le informazioni degli enti iscritti all'Anagrafe delle Onlus al 22 novembre 2021.

[Agenzia delle entrate, comunicato stampa, 28/3/2022](#)

Versamenti

Sospensione dei termini per il settore avicolo e suinicolo

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 8/E/2022, in riferimento alla proroga dei termini di versamento per alcune attività disposto dall'articolo 3, comma 6-*quater*, Decreto Milleproroghe 2022,

ha chiarito che possono beneficiare della proroga gli esercenti attività di allevamento avicunicolo e suinicolo che, alla data di inizio del periodo di proroga dei termini (ossia al 1° gennaio 2022), hanno la sede operativa in uno dei Comuni rientranti nelle aree assoggettate a particolari restrizioni da ordinanze o dispositivi delle autorità competenti a seguito della verifica di casi di peste suina africana o di influenza aviaria. La proroga trova applicazione anche qualora le restrizioni vengano disposte dalle Autorità competenti in data successiva al 1° gennaio 2022, ma, in tal caso, solamente con riferimento ai versamenti che scadono nel periodo compreso tra la data di decorrenza delle restrizioni sanitarie e il 30 giugno 2022. Per quanto concerne il requisito soggettivo, rientrano tra i “*soggetti che svolgono attività di allevamento avicunicolo o suinicolo*” coloro che - indipendentemente dalla forma giuridica adottata - esercitano tale attività in via non marginale rispetto all’attività complessivamente svolta. Per il riscontro del requisito della “*non marginalità*”, può farsi riferimento al volume d’affari del periodo d’imposta precedente a quello in cui sono stati emanati l’ordinanza o il dispositivo che hanno dichiarato le restrizioni di cui trattasi. In particolare, le attività di allevamento avicunicolo o suinicolo possono considerarsi non marginali nell’ipotesi in cui abbiano generato un volume d’affari non inferiore al 10% di quello complessivo. Infine, viene precisato che, pur non essendo espressamente previsto, atteso che si tratta di una proroga del termine per l’effettuazione dei versamenti, la cui scadenza è normativamente fissata al 31 luglio 2022, si ritiene che in relazione a tali versamenti non siano dovuti interessi fino a tale data. Inoltre, gli eventuali versamenti già effettuati nei mesi di gennaio e febbraio 2022, ossia prima della data di decorrenza della disposizione – potenzialmente rientranti nell’agevolazione (in quanto relativi a versamenti in scadenza nel periodo 1° gennaio 2022 - 30 giugno 2022) – non potranno essere oggetto di rimborso.

[Agenzia delle entrate, circolare n. 8/E/2022](#)

Euroconference
Editoria

DICHIARATIVI 2022

Guida pratica per le dichiarazioni fiscali in formato eBook

! << (**SINGOLO DICHIARATIVO € 26,00 + IVA 4%**) >>

- ▶ DICHIARAZIONE IVA 2022 730/2022
- ▶ MODELLO REDDITI 2022 PERSONE FISICHE NON TITOLARI DI PARTITA IVA
- ▶ MODELLO REDDITI 2022 PERSONE FISICHE TITOLARI DI PARTITA IVA
- ▶ MODELLO REDDITI 2022 SOCIETÀ DI PERSONE
- ▶ MODELLO REDDITI 2022 SOCIETÀ DI CAPITALI
- ▶ IRAP 2022 770/2022

PACCHETTO TUTTO DICHIARATIVI € 208,00 + IVA 4%

SCOPRI DI PIÙ

La circolare tributaria n. 14/2022

Accertamento

Corretta modalità nell'accertamento sulle percentuali di ricarico

Nell'accertamento tributario fondato sulle percentuali di ricarico della merce venduta, il ricorso al criterio della media aritmetica semplice in luogo della media ponderale è consentito quando risulti la omogeneità della merce, assumendo il criterio della media aritmetica semplice valenza indiziaria, al fine di ricostruire i margini di guadagno realizzato sulle vendite effettuate in evasione di imposta, spettando al contribuente provare (salvo non risulti già in punto di fatto) che l'attività sottoposta ad accertamento ha a oggetto prodotti con notevole differenza di valore e che quelli maggiormente venduti presentano una percentuale di ricarico molto inferiore a quella risultante dal ricarico medio (cfr. sentenze n. 3979/2017; n. 11165/2014 e n. 27568/2013).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 9514 – 21 dicembre 2021 – 23 marzo 2022](#)

Basta la presunzione semplice per l'inesistenza delle passività

Ai fini dell'accertamento tributario relativo sia all'imposizione diretta sia all'Iva, la legge rispettivamente del D.P.R. 600/1973, articolo 39, comma 1, lettera d) (richiamato dal successivo articolo 40, D.P.R. 600/1973, per quanto riguarda la rettifica delle dichiarazioni di soggetti diversi dalle persone fisiche) e D.P.R. 633/1972, articolo 54 - dispone che l'inesistenza di passività dichiarate, nel primo caso, o le false indicazioni, nel secondo, possono essere desunte anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti, senza necessità che l'ufficio fornisca prove "certe" (cfr. sentenza n. 14995/2020 e ordinanza n. 9453/2019).

[Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 9304 – 10 marzo 2022 – 22 marzo 2022](#)

Agevolazioni

Caratteristiche della struttura produttiva ai fini dell'agevolazione

Ai fini dell'agevolazione per gli investimenti nelle aree svantaggiate prevista dall'articolo 8, L. 388/2000, per struttura produttiva si deve intendere un'entità produttiva che sia dotata di autonomia funzionale e organizzativa, la quale implica, tra l'altro, che la struttura produttiva costituisca un autonomo centro d'imputazione di costi e di profitti e disponga di risorse umane a essa specificamente attribuite. In tale prospettiva, non assume invece di per sé rilievo il fatto che la struttura produttiva faccia parte di una più ampia unitaria struttura imprenditoriale, eventualmente costituita in forma di società, alle cui direttive o al cui coordinamento la stessa struttura sia sottoposta.

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 9207 – 25 febbraio 2022 – 22 marzo 2022](#)

Contenzioso tributario

Ipotesi tassative per la rimessione alla Provinciale

In tema di contenzioso tributario, la rimessione della causa alla Commissione Provinciale è prevista dall'articolo 59, comma 1, D.Lgs. 546/1992 solo per ipotesi tassative ed eccezionali, al di fuori delle quali la CTR, qualora accolga l'appello, è tenuta a decidere la causa nel merito, trattandosi di mezzo di

impugnazione a carattere sostitutivo, e non ostandovi il principio del doppio grado di giurisdizione, il quale, oltre a non trovare garanzia costituzionale nel nostro ordinamento, postula solo che una questione venga successivamente proposta a 2 giudici di grado diverso e non anche che venga decisa da entrambi (cfr. sentenze n. 3334/2011; n. 15530/2010; n. 26402/2005 e n. 1176/2004).

[Cassazione - sezione VI – ordinanza n. 9631 – 26 febbraio 2022 – 24 marzo 2022](#)

Non serve accettazione di controparte per la rinuncia al ricorso

La rinuncia al ricorso per cassazione è atto unilaterale non accettizio, - nel senso cioè che non esige, per la sua operatività, l'accettazione della controparte, - e ha carattere ricettizio in quanto ne è prescritta la notificazione (solo) alle parti costituite ovvero la comunicazione ai loro avvocati che vi appongono il visto, così che, ove effettuata nel rispetto di tali formalità, dà luogo alla pronuncia di estinzione del processo di cassazione, ai sensi dell'articolo 391, c.p.c.. Alla rinuncia consegue, quindi, la pronuncia di estinzione del giudizio e, in difetto di costituzione della controparte processuale, non va assunta alcuna statuizione sulle spese del giudizio di legittimità (cfr. sentenze n. 10140/2020; n. 3971/2015; SS.UU. n. 7378/2013 e n. 9857/2011).

[Cassazione – sezione V – sentenza n. 8822 – 2 febbraio 2022 – 18 marzo 2022](#)

Irpef

Trattamento fiscale dei redditi percepiti dall'impresa familiare

In materia di impresa familiare, il reddito percepito dal titolare, che è pari al reddito conseguito dall'impresa al netto delle quote di competenza dei familiari collaboratori, costituisce un reddito d'impresa, mentre le quote spettanti ai collaboratori - che non sono contitolari dell'impresa familiare - costituiscono redditi di puro lavoro, non assimilabili a quello di impresa, e devono essere assoggettati all'imposizione nei limiti dei redditi dichiarati dall'imprenditore; ne consegue che, dal punto di vista fiscale, in caso di accertamento di un maggior reddito imprenditoriale, lo stesso deve essere riferito soltanto al titolare dell'impresa, rimanendo escluso che possa essere attribuito "pro quota" agli altri familiari collaboratori aventi diritto alla partecipazione agli utili d'impresa (cfr. sentenze n. 34222/2019 n. 7995/2017).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 9198 – 10 febbraio 2022 – 22 marzo 2022](#)

Registro

Base imponibile in funzione della somma garantita nell'ipotesi di pegno di partecipazioni

Ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta di registro sugli atti con i quali viene prestata garanzia personale o reale (articolo 43, lettera f), D.P.R. 131/1986), nella nozione di "titoli" a tal fine indicata dalla legge non rientrano le quote di partecipazione in Srl o in società personali, in quanto non equiparabili né ai titoli di credito né al denaro; ne consegue che, nel caso di pegno sulle stesse, la base imponibile va determinata non in ragione del loro valore nominale, ma secondo la regola generale della somma garantita.

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 9378 – 15 marzo 2022 – 22 marzo 2022](#)

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 9377 – 15 marzo 2022 – 22 marzo 2022](#)

Tributi locali – Ici

Requisito di ruralità con effetto retroattivo quinquennale

In tema di Ici, le variazioni della categoria catastale ex articolo 7, comma 2-*bis*, D.L. 70/2011, convertito con modificazioni nella L. 106/2011, producono effetti, ai fini del riconoscimento del requisito della ruralità degli immobili, dal quinquennio antecedente alla presentazione della domanda, in virtù della norma d'interpretazione autentica di cui all'articolo 2, comma 5-*ter*, D.L. 102/2013, convertito in L. 124/2013 (cfr. ordinanza n. 24366/2016).

[Cassazione – sezione V - ordinanza n. 9651 – 8 marzo 2022 – 24 marzo 2022](#)



! « (NUOVA USCITA) »
MARZO 2022

I TRIBUTI LOCALI MINORI

Autori: Massimiliano Franchin, Paolo Salzano e Andrea Trevisani

Prezzi di listino	Versione cartacea	Versione e-book
	€ 20,00	€ 17,00 + IVA 4%

ACQUISTA ORA

La circolare tributaria n. 14/2022

La rinuncia al ricorso tra natura accettizia e natura recettizia

di Mara Pilla – dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 8822/2022](#), chiarisce la natura non accettizia della rinuncia al ricorso per cassazione, quale presupposto per l'estinzione del giudizio.

L'[articolo 44](#), D.Lgs. 546/1992, disciplina l'estinzione del processo tributario per rinuncia al ricorso, disponendo che il ricorrente rinunciatario è tenuto a rimborsare le spese alle altre parti, salvo diverso accordo fra loro. Per l'ipotesi in cui tale accordo di compensazione o diversa ripartizione delle spese tra le parti non dovesse essere raggiunto, il presidente della sezione assegnataria provvederà alla liquidazione delle spese con ordinanza non impugnabile. Aggiunge la norma che la rinuncia non produce effetto se non viene accettata dalle parti costituite che abbiano effettivo interesse alla prosecuzione del processo. Per questo, la rinuncia e l'accettazione della rinuncia, nel caso in cui tale accettazione sia necessaria, entrambe sottoscritte dalle parti personalmente o da loro procuratori speciali, nonché, se vi sono, dai rispettivi difensori, vanno depositate nella segreteria della Commissione. A tal punto, il presidente della sezione assegnataria (con decreto) o la Commissione (con sentenza), verificata la regolarità di rinuncia e relativa accettazione, nel caso in cui tale accettazione sia necessaria, dichiara l'estinzione del processo. La sentenza che dichiara l'estinzione del processo per rinuncia al ricorso risulta impugnabile e l'alternativo decreto presidenziale risulta reclamabile nei modi e nei termini previsti dall'[articolo 28](#), D.Lgs. 546/1992. Si tratta della norma che ammette il reclamo contro i provvedimenti presidenziali nel termine perentorio di 30 giorni dalla loro comunicazione da parte della segreteria. In tal caso, il reclamante deve seguire per il reclamo la stessa procedura prevista per la notificazione del ricorso, procedendo poi al deposito nei termini dimidiati di 15 giorni, mentre controparte potrà produrre memoria, nel termine di 15 giorni dalla notifica del reclamo. Decorsi i termini a difesa, la commissione decide in camera di consiglio con sentenza, se dichiara l'inammissibilità del ricorso oppure conferma l'estinzione del processo, e con ordinanza non impugnabile, se conclude per la prosecuzione del giudizio.

Sostanzialmente diversa la disciplina della rinuncia al ricorso per cassazione: l'[articolo 390](#), c.p.c. conferisce alla parte la facoltà di rinunciare al ricorso principale o al ricorso incidentale finché non sia

cominciata la relazione all'udienza e fino alla data dell'adunanza camerale o finché non siano notificate le conclusioni scritte del pm, nei casi di camera di consiglio. La rinuncia, necessariamente in forma scritta, deve essere sottoscritta dalla parte e dal suo avvocato o soltanto da quest'ultimo se munito di mandato speciale in tal senso. La parte rinunciataria deve notificare l'atto di rinuncia alle parti costituite e comunicarlo agli avvocati di tali parti, che vi appongono il visto.

Nel caso in commento, a seguito dell'impugnazione di un avviso di accertamento emesso per il recupero della TIA, il contribuente era rimasto soccombente avanti alla CTP. Dopo il grado d'appello avanti alla CTR, era stata interpellata la Suprema Corte, che aveva cassato la sentenza di secondo grado con rinvio al giudice dell'appello. Quest'ultimo, in esito al giudizio di rinvio, aveva finalmente accolto l'appello di parte privata. L'Amministrazione si rivolge alla Suprema Corte per dolersi della motivazione e della statuizione in diritto della CTR. Parte intimata, ossia il contribuente, non si costituisce nel grado di legittimità.

Nelle more interviene la rinuncia al ricorso di parte ricorrente che, alla stregua della disciplina sopra riepilogata, non doveva provvedere ad alcuna notificazione a controparte rimasta solo intimata, per non aver provveduto alla costituzione davanti alla Suprema Corte.

Pertanto, i giudici di piazza Cavour statuiscano che:

“la rinuncia al ricorso per cassazione è atto unilaterale non accettizio, – nel senso cioè che non esige, per la sua operatività, l'accettazione della controparte, – e ha carattere ricettizio in quanto ne è prescritta la notificazione (solo) alle parti costituite ovvero la comunicazione ai loro avvocati che vi appongono il visto, così che, ove effettuata nel rispetto di tali formalità, dà luogo alla pronuncia di estinzione del processo di cassazione, ai sensi dell'articolo 391, c.p.c. (Cassazione, n. 10140/2020; n. 3971/2015; n. 7378/2013 e n. 9857/2011)”.

Di qui, la Corte provvede a pronunciare l'estinzione del giudizio, senza decidere sulle spese del grado di legittimità, giacché il contribuente, appunto, non risulta costituito.

Quanto all'obbligo del ricorrente rimasto soccombente di versare un ulteriore importo a titolo di contributo unificato ([articolo 13](#), comma 1-*quater*, D.P.R. 115/2002, nel testo introdotto dall'articolo 1, [comma 17](#), L. 228/2012), la Corte esclude che trovi applicazione in caso di rinuncia al ricorso per cassazione, in quanto tale misura si applica ai soli casi tipici del rigetto dell'impugnazione o della sua declaratoria d'inammissibilità o improcedibilità. Del resto, si tratta di una misura eccezionale, *lato sensu* sanzionatoria, e pertanto di stretta interpretazione, non suscettibile di interpretazione estensiva o analogica:

“impedisce ogni estensione interpretativa oltre i casi tipici del rigetto, inammissibilità o improcedibilità dell’impugnazione (Cassazione n. 23175/2015 cui adde Cassazione n. 10140/2020 e n. 19071/2018)”.

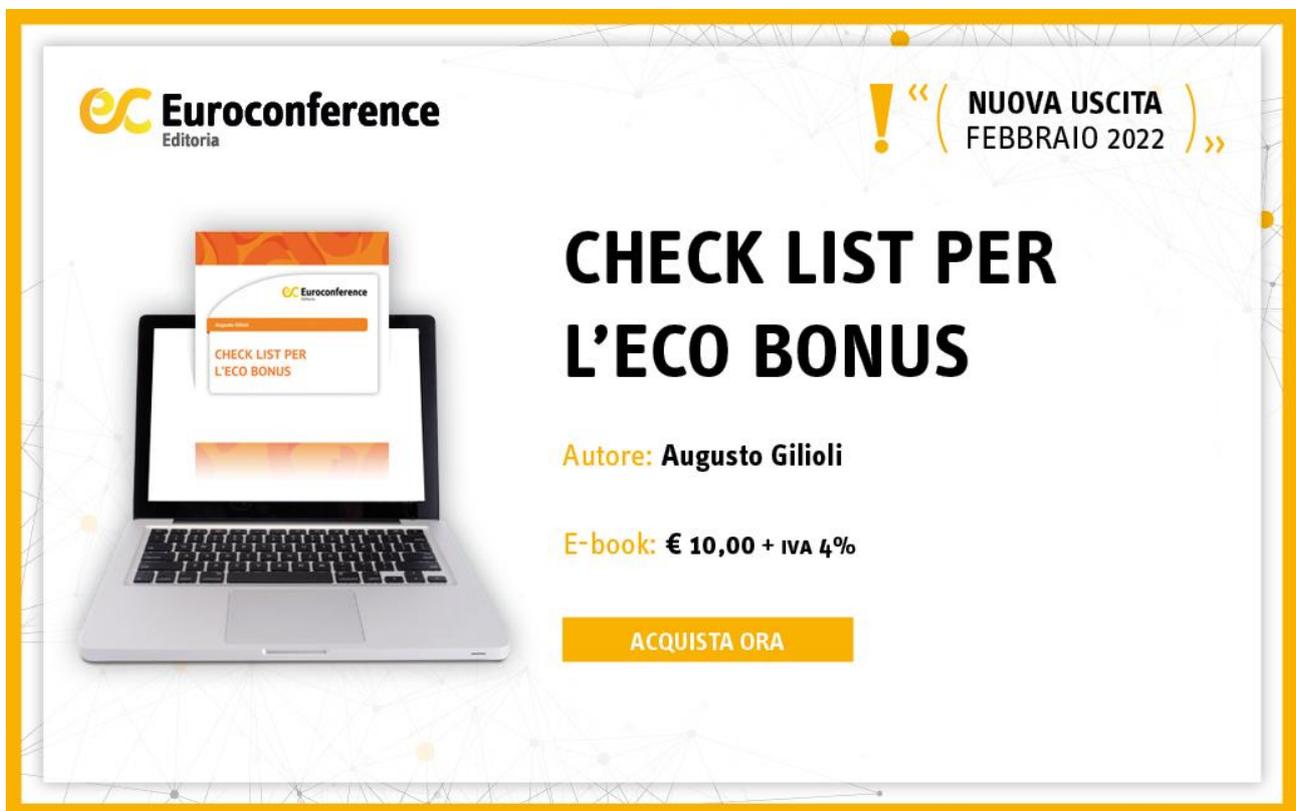
Oltre all’ipotesi di rinuncia nei gradi di merito o nel grado di legittimità, ricorrono casistiche contaminate da connotati tipici della rinuncia anche in relazione agli istituti definitori. Primo tra tutti va menzionato il caso della definizione della lite prevista in occasione delle tornate condonistiche, da ultimo quella del D.L. 119/2018, convertito con modificazioni in L. 136/2018. Recentemente la Corte di Cassazione, con [ordinanza n. 9524/2022](#), ha affrontato il caso di un contribuente che aveva comunicato a mezzo pec, all’indirizzo della cancelleria della Corte Cassazione, di aver definito la lite, ai sensi degli articoli [6](#) e [7](#), D.L. 119/2018 allegando “documentazione a corredo al fine di dimostrare il pagamento di importi ritenuti estintivi”, pur con alcune discrasie rispetto agli estremi della lite di riferimento. La Suprema Corte ha optato per una soluzione dilatoria:

“premesse che non vi è prova di notifica di un rituale atto di rinuncia alla controparte, nondimeno il fatto sopravvenuto prospettato, considerato che nella presente controversia è parte l’Agenzia delle entrate, appare astrattamente idoneo a definire la lite in considerazione della previsione normativa da ultimo citata, previo pagamento di quanto dovuto. Ritenuto opportuno che l’Agenzia delle entrate prenda posizione sul fatto sopravvenuto per la verifica della corrispondenza dei dati di cui agli atti depositati, dal momento che - prima facie - essi non paiono corrispondere a quelli dell’atto impositivo impugnato. La Corte ... rinvia la causa a nuovo ruolo per acquisizione di informazioni da parte dell’Agenzia delle entrate sull’eventuale intervenuto condono”.

In secondo luogo, va menzionata la *querelle* nata intorno alla rinuncia collegata a definizioni di matrice riscossiva. Recentemente la Corte di Cassazione, con [ordinanza n. 17915/2021](#), ha affrontato il caso di un contribuente che aveva chiesto la declaratoria di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere, con compensazione delle spese, per aver presentato istanza di adesione alla definizione agevolata (c.d. rottamazione ex [articolo 6](#), D.L. 193/2016, convertito con modificazioni in L. 225/2016) provvedendo al pagamento in unica soluzione dell’intera somma indicata da Equitalia. Dal canto suo, l’Agenzia delle entrate aveva attestato la regolarità del versamento ai fini dell’estinzione del giudizio. La Suprema Corte, con l’occasione, ha ripetuto le linee guida per l’estinzione del giudizio:

“in presenza della dichiarazione del debitore di avvalersi della definizione agevolata, con impegno a rinunciare al giudizio, ai sensi del citato D.L. 193/2016, articolo 6, questo deve essere dichiarato estinto, ex articolo 391, c.p.c., rispettivamente per rinuncia del debitore, qualora egli sia ricorrente, senza che rilevi il fatto che questi non abbia poi espressamente rinunciato al giudizio pendente, come nella specie, in quanto l’attestazione di ammissione alla procedura di cui al D.L. 193/2016, articolo 6,

costituisce inequivoca rinuncia al ricorso (in tal senso, Cassazione, sezione 6-5, n. 29394/2017), oppure perché ricorre un caso di estinzione ex lege, qualora egli sia resistente o intimato. In entrambe le ipotesi, peraltro, deve essere dichiarata la cessazione della materia del contendere quando risulti, al momento della decisione – come effettivamente accaduto in questo caso – che il debitore abbia anche provveduto al pagamento integrale del debito rateizzato (Cassazione n. 24083/2018). Va pertanto dichiarata cessata la materia del contendere e dichiarato estinto il giudizio di cassazione per il verificarsi della fattispecie di cui al D.L. 193/2016, articolo 6”.



ec Euroconference
Editoria

! « (**NUOVA USCITA**) »
FEBBRAIO 2022 »

**CHECK LIST PER
L'ECO BONUS**

Autore: Augusto Gilioli

E-book: € 10,00 + IVA 4%

ACQUISTA ORA

La circolare tributaria n. 14/2022

Rilevanza circoscritta della causa imputabile al destinatario nella notificazione a mezzo pec

di Mara Pilla – dottore commercialista e revisore legale

Il TAR Sardegna Cagliari, con [sentenza n. 99/2022](#), affronta il tema della notificazione alla P.A. a mezzo pec non andata a buon fine e conclude per la rilevanza della causa imputabile al destinatario solo al fine del termine.

Un Comune sardo aveva emesso provvedimento interdittivo con ordinanza di demolizione in riferimento a una pratica presentata da un privato per la realizzazione di un tratto di muratura di recinzione lungo strada e tra proprietà private, previa demolizione e rimozione di quella esistente, con nuova posa in opera di cancelli in ferro. Parte privata si rivolge al Tribunale amministrativo per opporsi alla decadenza disposta dall'ente in relazione della sua dichiarazione autocertificativa unica, in punto di realizzazione della recinzione (iniziata decorso il termine di 30 giorni dalla presentazione della dichiarazione), nonché al contestuale divieto espresso di prosecuzione delle opere e all'ordine di immediata demolizione di quelle già eseguite. Sostiene il cittadino, infatti, di aver riscontato con proprie osservazioni, trasmesse via pec all'indirizzo di parte pubblica, la comunicazione dei motivi ostativi inviata dal Comune. Quest'ultimo, tuttavia, non aveva ricevuto la pec, come attestato dalla ricevuta di mancata consegna, che dava conto del fatto che la casella postale dell'Amministrazione risultava piena. A seguire, il Comune aveva emesso il provvedimento impugnato, dando anche atto della mancanza di osservazioni da parte dell'interessato.

Il Tribunale amministrativo non valorizza a favore del cittadino la circostanza della mancata ricezione colpevole della pec da parte dell'ente:

“parte ricorrente sostiene che l'ordinanza gravata sarebbe illegittima per violazione dell'articolo 10-bis, L. 241/1990, nella parte in cui dispone che: ... qualora gli istanti abbiano presentato osservazioni, del loro eventuale mancato accoglimento il responsabile del procedimento o l'Autorità competente sono tenuti a dare ragione nella motivazione del provvedimento finale di diniego indicando, se ve ne sono, i soli motivi ostativi ulteriori che sono conseguenza delle osservazioni”.

È pur vero, riconosce il giudice amministrativo, che nel provvedimento impugnato non si legge riferimento alcuno alle osservazioni presentate dal ricorrente in riscontro alla comunicazione dei motivi ostantivi, anzi risulterebbe che nel termine stabilito l'istante non abbia presentato alcun riscontro, tuttavia tale circostanza non è sufficiente. Il riscontro della mancata consegna per l'impossibilità derivante dalla saturazione della capienza massima della casella di posta elettronica, non esaurisce l'onere di diligenza del privato cittadino all'invio della pec, pur essendo onere del titolare della casella di posta provvedere alla sua periodica manutenzione e svuotamento in modo che sia costantemente idonea alla ricezione di atti. E per giungere a tale conclusione il Tribunale sardo richiama la disciplina di cui al D.Lgs. 82/2005 (c.d. CAD – Codice dell'amministrazione digitale):

– l'[articolo 6](#), comma 1, CAD secondo cui le comunicazioni tramite i domicili digitali sono effettuate agli indirizzi inseriti negli elenchi di cui agli articoli [6-bis](#), [6-ter](#) e [6-quater](#), CAD o a quello eletto come domicilio speciale per determinati atti o affari ai sensi dell'[articolo 3-bis](#), comma 4-*quinqüies*, CAD. Le comunicazioni elettroniche trasmesse a uno dei domicili digitali di cui all'articolo [3-bis](#), CAD producono, quanto al momento della spedizione e del ricevimento, gli stessi effetti giuridici delle comunicazioni a mezzo raccomandata con ricevuta di ritorno ed equivalgono alla notificazione per mezzo della posta salvo che la legge disponga diversamente. Le suddette comunicazioni si intendono spedite dal mittente se inviate al proprio gestore e si intendono consegnate se rese disponibili al domicilio digitale del destinatario, salva la prova che la mancata consegna sia dovuta a fatto non imputabile al destinatario medesimo. La data e l'ora di trasmissione e ricezione del documento informatico sono opponibili ai terzi se apposte in conformità alle linee guida;

– l'[articolo 45](#), comma 2, CAD secondo cui il documento informatico trasmesso per via telematica si intende spedito dal mittente se inviato al proprio gestore, e si intende consegnato al destinatario se reso disponibile all'indirizzo elettronico da questi dichiarato, nella casella di posta elettronica del destinatario messa a disposizione dal gestore;

– l'[articolo 48](#), CAD secondo cui, la trasmissione telematica di comunicazioni che necessitano di una ricevuta di invio e di una ricevuta di consegna avviene mediante la pec ai sensi del D.P.R. 68/2005 o mediante altre soluzioni tecnologiche individuate con le linee guida. La trasmissione del documento informatico per via telematica, effettuata ai sensi del comma 1, equivale, salvo che la legge disponga diversamente, alla notificazione per mezzo della posta. La data e l'ora di trasmissione e di ricezione di un documento informatico trasmesso ai sensi del comma 1 sono opponibili ai terzi se conformi alle disposizioni di cui al D.P.R. 68/2005, e alle relative regole tecniche, ovvero conformi alle linee guida.

Dunque, osserva il TAR Sardegna:

“la trasmissione di un documento mediante pec si realizza in più fasi: la spedizione, con riferimento alla quale assume rilevanza la ricevuta di accettazione da parte del gestore del mittente (ricevuta di invio) e la consegna al destinatario che è attestata dalla successiva ricevuta di consegna. La normativa, come sopra richiamata, si preoccupa da un lato di tutelare il mittente considerando adempiuto da parte di costui l'onere di trasmissione con decorrenza dalla data e dall'ora dell'avvenuta accettazione del messaggio di posta da parte del proprio gestore (ricevuta di invio), dall'altro tutela il destinatario della comunicazione perché la consegna presuppone che il messaggio sia reso disponibile nella casella di posta elettronica del destinatario (ricevuta di consegna)”.

Per questo motivo, la comunicazione pec s'intende consegnata se è resa disponibile al domicilio digitale del destinatario, salva la prova che la mancata consegna sia dovuta a fatto non imputabile al destinatario medesimo; il documento informatico s'intende consegnato al destinatario quando la pec del destinatario ha generato la ricevuta di consegna o nel caso in cui la consegna non sia potuta avvenire per causa imputabile al destinatario. Allora:

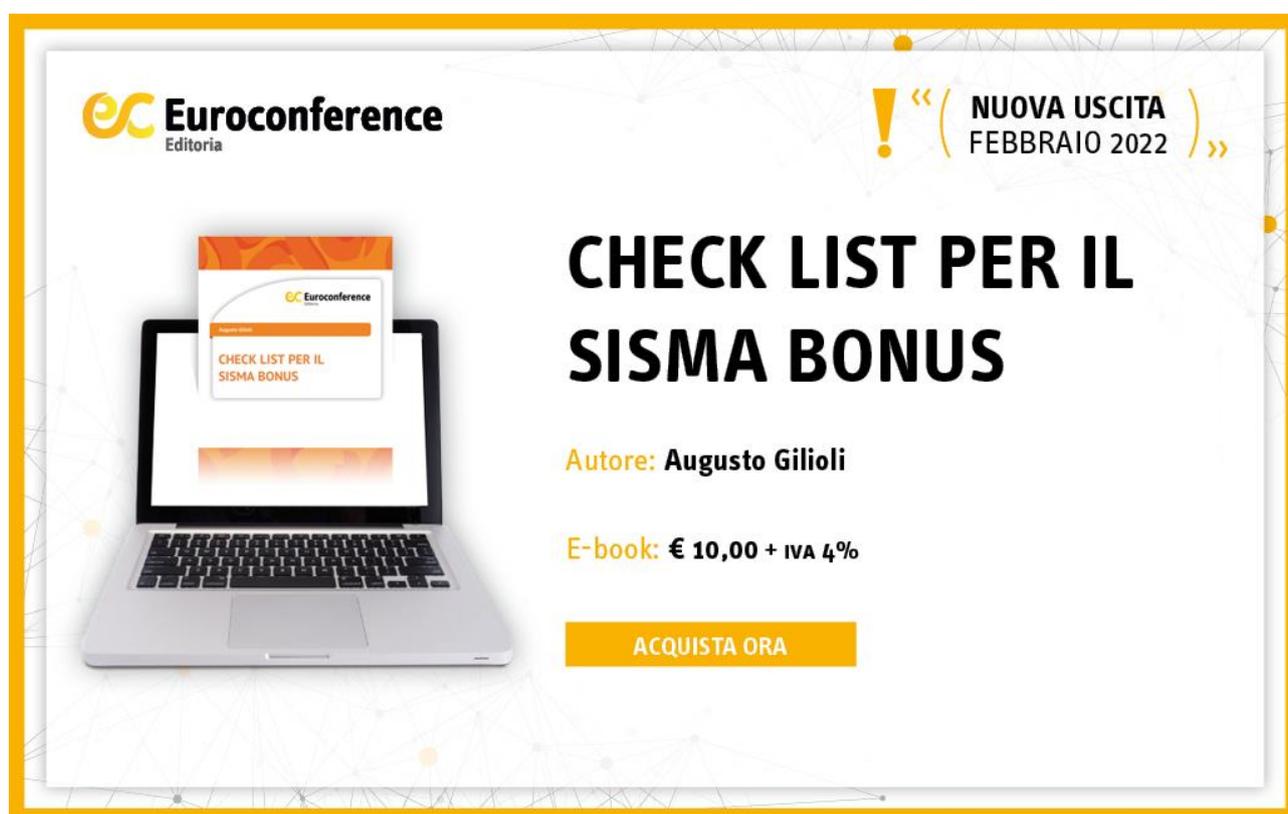
“la consegna di cui al richiamato articolo 6 presuppone peraltro, soprattutto nell'attività procedimentale, che il soggetto destinatario della comunicazione sia stato messo nella condizione di conoscerne effettivamente il contenuto, ossia che la stessa gli sia stata resa disponibile. Mentre, quando la spedizione con pec non va a buon fine e il mittente riceve un messaggio di mancata consegna generata dal sistema, è escluso a priori che la comunicazione sia pervenuta nella sfera di conoscibilità del destinatario, il quale può restare peraltro completamente ignaro anche dell'impossibilità di recapitargli la pec. Sussiste pertanto una netta distinzione da questo punto di vista tra il sistema delle comunicazioni elettroniche tramite pec e il sistema postale cartaceo, poiché diversamente da quanto avviene con le comunicazioni a mezzo raccomandata dove l'operatore rilascia al destinatario una ricevuta con la quale non solo si rende possibile il ritiro della posta in un momento successivo, ma soprattutto si pone il destinatario nella condizione di sapere che vi è una comunicazione a lui rivolta e che è suo onere attivarsi per ritirarla, nelle trasmissioni mediante pec è esclusivamente il mittente che riceve la comunicazione della mancata consegna, mentre il destinatario ne resta all'oscuro e soprattutto non ha alcun modo per recuperare la comunicazione non recapitatagli dal sistema se il mittente non provvede a inviargliela di nuovo”.

Di qui, la disposizione sulla mancata consegna per causa imputabile al destinatario può avere quindi rilievo “ai soli fini della prova del rispetto dei termini, ma non anche sulla valutazione della legittimità della successiva azione dell'amministrazione”. Il ricorrente che aveva ricevuto il messaggio del gestore della posta elettronica e, dunque, sapeva della mancata consegna, avrebbe dovuto ulteriormente attivarsi

PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

“per mettere nella effettiva disponibilità dell'Amministrazione le sue osservazioni”. La conclusione, pur attutita dalla considerazione circa la facilità con cui il cittadino avrebbe potuto provvedere in modo alternativo, in ragioni delle piccole dimensioni del Comune, ridimensiona la portata dell'[articolo 3](#), D.Lgs. 82/2005, in punto di dovere della P.A. di consentire al cittadino l'uso delle modalità telematiche, anche curando la manutenzione della casella di posta elettronica. Va osservato, tuttavia, che tale disposizione non prevede presunzione di conoscenza del contenuto de documenti inoltrati alla casella non idonea a riceverli. In sostanza, il cittadino:

“ha dimostrato di non coltivare con la diligenza dovuta l'interesse, pure ribadito in questa sede, di poter superare i motivi ostativi comunicatigli mediante la produzione di integrazioni e chiarimenti”.



Euroconference
Editoria

! “ (**NUOVA USCITA**) ”
FEBBRAIO 2022

CHECK LIST PER IL SISMA BONUS

Autore: Augusto Gilioli

E-book: € 10,00 + IVA 4%

ACQUISTA ORA

La circolare tributaria n. 14/2022

Rivalutazione dei beni di impresa: i chiarimenti della circolare n. 6/E/2022 – Parte prima

di Fabio Giommoni – dottore commercialista e revisore legale

Con la [circolare n. 6/E/2022](#) l’Agenzia delle entrate ha fornito importanti chiarimenti (sotto forma di domande e risposte) sulla disciplina della rivalutazione generale dei beni di impresa di cui all’[articolo 110](#), D.L. 104/2020 (“*Decreto Agosto*”) e sulla rivalutazione gratuita del settore alberghiero e termale di cui all’[articolo 6-bis](#), D.L. 23/2020 (“*Decreto Liquidità*”).

I chiarimenti arrivano con un ingiustificabile ritardo rispetto sia alle scadenze di approvazione del bilancio 2020, sia, soprattutto, a quelle di invio della dichiarazione dei redditi Modello 2021 per il 2020¹; anche se una bozza della circolare era stata diffusa per la pubblica consultazione in data 23 novembre 2021 e quindi prima della scadenza per la presentazione delle dichiarazioni per l’anno 2020, ma i pochi giorni a disposizione dei contribuenti non hanno in tutti i casi consentito di operare scelte consapevoli, tanto più sulla base di un documento in bozza, le cui conclusioni, come si dirà, sono state in parte rettifiche nel documento finale.

Nel presente intervento verranno approfonditi gli aspetti trattati dalla circolare n. 6/E/2022 per quanto riguarda la rivalutazione e i riallineamenti con pagamento dell’imposta sostitutiva del 3% di cui all’articolo 110, D.L. 104/2020, mentre in un successivo intervento su questa stessa rivista saranno affrontate le questioni relative alla rivalutazione gratuita del settore alberghiero e termale e gli aspetti procedurali, ovvero, in particolare, quelli relativi all’efficacia della rivalutazione, all’emendabilità e alla revocabilità della stessa.

Chiarimenti in tema di ambito oggettivo della rivalutazione

Per quanto riguarda l’ambito oggettivo della rivalutazione dei beni di cui all’articolo 110, D.L. 104/2020 la circolare n. 6/E/2022 tratta, in primo luogo, le questioni relative ai beni immateriali, confermando che questi (nello specifico, i marchi, i brevetti e il *know-how*) possono essere rivalutati anche se i relativi

¹ La circolare è tardiva anche con riferimento alla scadenza della dichiarazione “*integrativa nei 90 giorni*”.

costi sono sempre stati rilevati al Conto economico e non capitalizzati nello Stato patrimoniale, a condizione, però, che risultino giuridicamente tutelati, alla data di chiusura del bilancio in cui è effettuata la rivalutazione².

La motivazione a supporto di tale possibilità si rinviene nel § 5 del Documento interpretativo n. 7 dell'Oic ove viene chiarito che:

“possono inoltre essere oggetto di rivalutazione i beni immateriali ancora tutelati giuridicamente alla data di chiusura del bilancio in cui è effettuata la rivalutazione anche se i relativi costi, seppur capitalizzabili nello Stato patrimoniale, sono stati imputati interamente a Conto economico”.

Secondo l'Oic detta conclusione deriva dalla necessità di evitare una ingiustificata disparità di trattamento:

“tra le società che ad esempio hanno deciso di iscrivere a Conto economico i costi di registrazione di un marchio rispetto a quelle che, a parità di condizioni, hanno deciso invece di capitalizzare tali costi tra i beni immateriali”.

Ciò posto, l'Agenzia delle entrate rileva che la disciplina della rivalutazione contenuta nell'[articolo 110](#), D.L. 104/2020 nasce dall'esigenza civilistica di derogare ai criteri ordinari di valutazione al costo storico ([articolo 2426](#), cod. civ.) dei beni materiali e immateriali in bilancio, a cui si aggiunge poi la facoltà di ottenere, previo pagamento di un'imposta sostitutiva, il riconoscimento, anche ai fini fiscali, dei maggior valori emergenti dalla rivalutazione.

Vi è, pertanto, un inscindibile legame tra la rivalutazione sul piano tecnico contabile e il riconoscimento dei maggiori valori dal punto di vista fiscale, dato che il riconoscimento dei maggiori valori ai fini fiscali non è subordinato alla ricorrenza di presupposti oggettivi e soggettivi autonomi, ma è legato alla rivalutazione tecnico-contabile dell'*asset* da parte del contribuente (e al versamento dell'imposta sostitutiva prevista).

In questo contesto, la [circolare n. 6/E/2022](#) (risposta 2.2) ha evidenziato la possibilità di rivalutare un diritto immateriale costituito da un insieme di “*punti di riferimento*” che attribuiscono al soggetto assegnatario il diritto a produrre una determinata quantità di prodotto oggetto di un consorzio di tutela di prodotti alimentari.

Ha invece negato (risposta 2.3) la possibilità di rivalutare il diritto di concessione in esclusiva per l'utilizzo degli spazi del mercato di prodotti alimentari qualora detto diritto sia stato ottenuto senza

² Tale possibilità era stata chiarita da alcuni interPELLI non oggetto di pubblicazione, ma diffusi dalla stampa specializzata. Per un approfondimento sulla questione sia consentito il rinvio a F. Giommoni, “*La rivalutazione dei beni di impresa*”, Euroconference, II Edizione, giugno 2021, pag. 80 e ss..

l'esborso di alcuna somma iniziale, ma l'utilizzo dei predetti spazi è remunerato attraverso il pagamento di canoni periodici regolarmente registrati in Conto economico.

Ciò in quanto l'Oic, a seguito di una specifica richiesta (che riprende quanto chiarito nel Documento interpretativo n. 7), ha precisato che sono esclusi dall'ambito oggettivo di applicazione della rivalutazione i beni immateriali ricevuti a titolo gratuito, che, ai sensi del § 53 dell'Oic 24, non sono capitalizzabili, proprio perché non è stato sostenuto alcun costo di acquisto.

Per quanto riguarda, invece, le immobilizzazioni materiali la [circolare n. 6/E/2022](#) (risposta 2.4) ha confermato che il comma 2, [articolo 110](#), D.L. 104/2020, a differenza delle precedenti leggi di rivalutazione, consente di rivalutare singoli beni mobili o immobili (ammortizzabili e non ammortizzabili) e non necessariamente tutti quelli appartenenti alla medesima categoria omogenea.

A riguardo, l'Agenzia delle entrate precisa (risposta 2.4) che i fabbricati identificati univocamente tramite il sistema catastale sono da considerarsi come un bene unico sia per le regole di classificazione in bilancio (Oic 16), sia avendo riguardo ai chiarimenti forniti in merito alle precedenti discipline di rivalutazione, per cui la rivalutazione deve essere effettuata per l'intero fabbricato e non, ad esempio, solamente per una porzione di esso (nello specifico si chiedeva la possibilità di rivalutare solo la zona ufficio di un fabbricato unitariamente accatastato).

In merito ai beni in *leasing* la circolare n. 6/E/2022 (risposta 2.5) ha confermato che l'articolo 110, D.L. 104/2020 prevede che i beni rivalutabili devono risultare iscritti sia nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, sia in quello relativo all'esercizio successivo (ossia, quello del 2020 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

Di conseguenza, la rivalutazione può essere eseguita dall'utilizzatore solo se abbia esercitato il diritto di riscatto (ossia, solo se sia divenuto proprietario del bene) entro il 31 dicembre 2019 (per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare).

Ai sensi dell'[articolo 2](#), comma 3, D.M. 162/2001 i beni si considerano acquisiti alla data del trasferimento del diritto di proprietà o altro diritto reale o della consegna con clausola di riserva della proprietà.

Pertanto, non è rivalutabile un bene per il quale non sia stato esercitato il diritto di riscatto alla data del 31 dicembre 2019, anche se a detta data era decorsa la scadenza dell'opzione per il riscatto contrattualmente prevista, opzione che però è stata esercitata solo nel 2020, per cui il bene non può considerarsi acquisito in proprietà nel 2019.

Chiarimenti in tema di saldo attivo di rivalutazione

Un tema molto dibattuto riguardava la tassazione del saldo attivo di rivalutazione in sospensione di imposta, quando questo sia utilizzato per scopi diversi dalla distribuzione ai soci o per copertura delle perdite, come, in particolare, allorquando è oggetto di annullamento in sede di fusione.

In particolare, con la [risposta a interpello n. 316/E/2019](#) era stata sostenuta la tesi, fortemente criticata in dottrina, secondo la quale la riduzione della riserva di rivalutazione della società incorporata per imputazione di un disavanzo di fusione ne farebbe scattare la tassazione³.

La [circolare n. 6/E/2022](#) (risposta 3.1) ha confermato che il vincolo di sospensione di imposta cessa esclusivamente nel caso in cui il saldo attivo di rivalutazione sia attribuito, anche indirettamente o di fatto, al socio o al partecipante. Conseguentemente, in linea di principio, comportano tassazione solo gli utilizzi della riserva che sottendono (o da cui consegue), anche indirettamente o di fatto un effetto di sostanziale attribuzione di tali riserve ai soci e/o ai partecipanti.

In relazione allo specifico caso delle fusioni (e delle scissioni) l'Agenzia delle entrate ricorda che l'[articolo 172](#), comma 5, Tuir prevede che le riserve “*tassabili solo in caso di distribuzione*” devono essere ricostituite, nel patrimonio netto dell'avente causa dell'operazione straordinaria:

“se e nel limite in cui vi sia avanzo di fusione o aumento di capitale per un ammontare superiore al capitale complessivo delle società partecipanti alla fusione al netto delle quote del capitale di ciascuna di esse già possedute dalla stessa o da altre”.

Pertanto, tenuto conto che il saldo attivo di rivalutazione rientra tra le riserve tassabili solo in caso di distribuzione⁴, qualora dalla contabilizzazione dell'operazione di fusione non emerga, in capo alla società avente causa, un avanzo, la stessa società avente causa non deve ricostituire le riserve in sospensione d'imposta.

L'Agenzia delle entrate, superando quanto affermato nella bozza di circolare di novembre 2021 e nella risposta a interpello n. 316/E/2019, ammette, dunque, che la riserva di rivalutazione non deve essere tassata se non ricostituita nei bilanci successivi a una operazione di fusione o scissione, in presenza di disavanzo o avanzo insufficiente alla ricostituzione stessa⁵.

³ Cfr. F. Giommoni, *op. cit.*, pag. 130.

⁴ Circostanza già a suo tempo chiarita dalla [circolare n. 57/E/2001](#). L'inclusione delle riserve c.d. da rivalutazione tra quelle “*tassabili solo in caso di distribuzione*” si desume avendo riguardo al tenore letterale delle previsioni dell'articolo 13, L. 342/2000, che al comma 3 disciplina in maniera espressa, ai fini fiscali, gli effetti impositivi dell'utilizzo della riserva riconoscendo rilevanza a tal fine solo al fenomeno di distribuzione della riserva ai soci e/o ai partecipanti.

⁵ Ciò salvo che, in applicazione della disciplina antiabuso, siano individuate operazioni con cui la riserva annullata contabilmente viene “*di fatto*” attribuita ai soci.

Per quanto riguarda l'altra controversa questione relativa alle modalità di applicazione dell'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione mediante pagamento dell'imposta sostitutiva del 10%, con la [circolare n. 6/E/2022](#) (risposta 4.7) viene precisato, diversamente da quanto sostenuto in passato, che detta ulteriore imposta sostitutiva va applicata sull'importo della riserva così come risultante in bilancio, ossia al netto dell'imposta sostitutiva del 3% versata per la rivalutazione⁶.

L'Agenzia delle entrate, "ribaltando" quanto affermato nella bozza di circolare di novembre 2021, prende dunque atto dell'orientamento in tal senso assunto dalla Cassazione con l'[ordinanza n. 9509/2018](#), la [sentenza n. 32204/2019](#) e, da ultimo, le sentenze [n. 11326/2020](#) e [n. 19772/2020](#), in merito agli affrancamenti delle riserve previsti da pregresse analoghe disposizioni agevolative, dichiarando superati i precedenti interventi di prassi che avevano sostenuto l'applicazione dell'imposta sostitutiva sull'importo "lordo" della riserva⁷.

Per recuperare la maggiore imposta eventualmente versata (sul lordo, anziché sul netto) è ipotizzabile la presentazione di una dichiarazione integrativa con emersione (quadro RQ e RX) di un eccesso di versamento e conseguente possibilità di compensare l'eccedenza, oppure la presentazione di una specifica istanza di rimborso.

Chiarimenti in tema di riallineamento fiscale

Importanti chiarimenti sono stati forniti dalla circolare n. 6/E/2022 anche sul riallineamento delle differenze tra valori contabili e valori fiscali dei beni di impresa previsto dell'[articolo 110](#), D.L. 104/2020.

Innanzitutto, la circolare n. 6/E/2022 conferma (risposta 4.11), che, stante l'ampia formulazione delle previsioni di carattere generale contenute nell'[articolo 14](#), L. 342/2000 e nell'[articolo 10](#), D.M. 162/2001, il riallineamento è possibile in tutti i casi in cui i valori iscritti in bilancio risultino superiori ai corrispondenti costi fiscalmente riconosciuti alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento⁸.

Non sono dunque ostative al riallineamento, le circostanze che il costo storico dei beni abbia già trovato, in passato, riconoscimento fiscale (per effetto di precedenti discipline di riallineamento/affrancamento) e che tale valore abbia già concorso *medio tempore* alla formazione del reddito e del valore della

⁶ Pertanto, fatto 100 l'importo rivalutato del bene, l'imposta sostitutiva del 10% dovuta per l'affrancamento della riserva si applicherà sull'importo della riserva iscritta in bilancio, pari a 97, in quanto al netto dell'imposta sostitutiva del 3% dovuta per la rivalutazione.

⁷ Cfr. circolari [n. 18/E/2006](#); [n. 13/E/2014](#) e [n. 14/E/2017](#).

⁸ Conclusioni già affermate in passato dalle circolari n. 18/E/2006 e n. 14/E/2017.

produzione attraverso il ciclo di ammortamento fiscale gestito *extra* contabilmente. Di conseguenza, i soggetti *las/lfrs adopter* possono riallineare anche le divergenze relative all'avviamento e ai marchi che si siano generate per effetto della deduzione in via *extra* contabile delle quote di ammortamento, così come previsto, ai fini Ires, dall'[articolo 103](#), comma 2-*bis*, Tuir e, ai fini Irap, dall'[articolo 5](#), D.Lgs. 446/1997.

In questi casi, infatti, ai sensi dei Principi contabili internazionali i marchi e l'avviamento non sono ammortizzati, ma oggetto di valutazione alla chiusura di ogni esercizio mediante la procedura di *impairment test*, mentre ai fini della determinazione del reddito di impresa sono ammortizzabili in via *extra* contabile secondo gli ordinari criteri di deduzione degli ammortamenti relativi a detti beni, per cui si può generare un disallineamento (positivo) tra valore contabile e fiscale, che può essere oggetto di riallineamento ex [articolo 110](#), D.L. 104/2020.

In generale, proprio alla luce dell'assenza di disposizioni che limitano espressamente le tipologie di divergenze riallineabili, la disciplina del riallineamento si può applicare a tutte le tipologie di disallineamento esistenti sull'avviamento e sul marchio di impresa iscritti in bilancio al 31 dicembre 2019, indipendentemente dalle cause che hanno dato origine al disallineamento di valori.

Invece, la [circolare n. 6/E/2022](#) (risposta 4.2) esclude la possibilità di riallineare le divergenze che si sono generate nell'ambito del consolidato fiscale di cui agli [articoli 117](#) e ss., Tuir, al tempo in cui vigeva la disposizione (poi abrogata) che consentiva nell'ambito di operazioni infragruppo di cessione di beni (diversi da quelli produttivi di ricavi o di plusvalenze esenti) di sospendere gli effetti fiscali in applicazione dell'[articolo 123](#), comma 1, Tuir (nella formulazione all'epoca vigente).

Detta disposizione prevedeva, infatti, che *“le cessioni di beni diversi da quelli di cui agli articoli 85 e 87”* potevano avvenire *“in regime di continuità di valori fiscali riconosciuti su opzione congiunta della società cedente e cessionaria”*.

Per effetto dell'opzione per la neutralità fiscale, i beni oggetto di cessione hanno mantenuto il valore fiscalmente riconosciuto in capo al cedente senza generare, pertanto, alcuna plusvalenza tassabile. La citata disposizione è stata abrogata dall'articolo 1, [comma 33](#), lettera v), L. 244/2007 (Legge Finanziaria 2008), con efficacia, ai sensi del successivo [comma 34](#), per i trasferimenti effettuati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2007.

Nonostante l'abrogazione di detto regime di neutralità fiscale le divergenze tra valore contabile e valore fiscale dei beni che hanno beneficiato di tale sospensione continuano a essere assoggettate al regime di realizzo all'epoca vigente, per cui le plusvalenze sospese sono tassate nell'ipotesi di interruzione del

regime di consolidato o di mancato rinnovo della opzione⁹, oppure a seguito di successiva cessione (o atto a essa equiparato) del bene a soggetti non inclusi nel perimetro di consolidamento¹⁰. Tutto ciò premesso, secondo l’Agenzia delle entrate la divergenza in esame non può essere inclusa tra i valori riallineabili ai sensi dell’[articolo 110](#), D.L. 104/2020 poiché il realizzo della stessa è collegato al peculiare meccanismo di funzionamento allora vigente per i trasferimenti di beni nell’ambito dei soggetti aderenti al consolidato, in relazione al quale continuano a prodursi effetti al ricorrere delle relative condizioni, nonostante l’abrogazione dello stesso regime di neutralità dettato dall’[articolo 123](#), Tuir a opera della Legge Finanziaria 2008.

Altra questione molto controversa riguardava l’ipotesi di assenza di riserve disponibili su cui apporre il vincolo in sospensione d’imposta che caratterizza la disciplina del riallineamento ai sensi dell’articolo 110, comma 8, ultimo periodo, D.L. 104/2020 e dell’[articolo 14](#), comma 2, L. 342/2000.

Il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio è, infatti, condizionato all’*“accantonamento”*, per ammontare corrispondente ai valori da riallineare, di un’apposita riserva a cui si applica la disciplina di sospensione d’imposta tipica dei saldi di rivalutazione.

In caso di incapienza o di assenza di riserve è possibile rendere indisponibile una quota del capitale sociale¹¹. Inoltre, i soggetti che effettuano il pagamento dell’imposta sostitutiva dopo l’approvazione del bilancio possono fruire della disciplina del riallineamento anche se non hanno stanziato l’apposita riserva nel predetto bilancio, potendo quest’ultima essere iscritta nel bilancio relativo all’esercizio successivo, a condizione che la riserva da vincolare sia, comunque, *“già presente e utilizzabile nel bilancio con riferimento al quale è stato effettuato il riallineamento dei maggiori valori”*.¹²

Sul punto l’Agenzia delle entrate, in primo luogo, ricorda che il riallineamento deve necessariamente riguardare l’intero divario tra costo fiscale e civile dei beni, non essendo consentito il riallineamento solo parziale delle differenze di valore¹³, per cui è preclusa la possibilità di procedere a un riallineamento solo parziale delle differenze esistenti al 31 dicembre 2019, ovvero fino a concorrenza delle riserve di patrimonio netto disponibili al 31 dicembre 2020, se queste non sono completamente capienti.

⁹ L’articolo 124, comma 1, lettera b), Tuir (richiamato dall’articolo 125 ai fini del mancato rinnovo) stabilisce che il reddito del soggetto consolidante venga aumentato per un importo pari *“alla residua differenza tra il valore di libro e quello fiscale riconosciuto”* dei beni trasferiti in regime di neutralità fiscale.

¹⁰ In tal caso, infatti, è lo stesso cedente che ha acquisito il bene in continuità fiscale (*i.e.* l’ultimo cessionario nella *“fiscal unit”*) che dovrà determinare la plusvalenza nel periodo d’imposta in cui è avvenuta la successiva cessione tenendo conto anche del disallineamento ancora esistente tra il valore di libro e il valore fiscale del bene stesso.

¹¹ Cfr. [circolare n. 14/E/2017](#), § 9.

¹² Cfr. circolari [n. 18/E/2006](#); [n. 13/E/2014](#) e [n. 14/E/2017](#).

¹³ Cfr. circolari n. 18/E/2006 e [n. 57/E/2001](#), punto 2.1.

In secondo luogo, viene negata la possibilità di colmare la mancanza di riserve disponibili per apporre il vincolo fiscale mediante contestuale pagamento dell'imposta sostitutiva del 10%, di cui al comma 3, [articolo 110](#), D.L. 104/2020, su un importo pari alla differenza tra il disallineamento stesso (più alto) e le riserve di patrimonio netto vincolabili in sospensione d'imposta al 31 dicembre 2020 e ancora esistenti nel bilancio 2021.

La *ratio* dell'affrancamento è, infatti, quella di garantire la liberazione, a partire dall'esercizio successivo, di una riserva già presente e capiente al momento dell'esercizio dell'opzione e non quella di affrancare una porzione ideale di patrimonio netto che non è mai venuta a esistenza.

In generale, viene quindi affermato che non è possibile procedere al riallineamento nel caso in cui nel patrimonio netto del bilancio con riferimento al quale si effettua il riallineamento non vi sia capienza per vincolare una riserva pari ai valori da riallineare.

In merito all'evidenziazione delle riserve che possono essere vincolate in sospensione di imposta, la [circolare n. 6/E/2022](#) (risposta 4.3) sostiene che gli utili maturati nell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020 (per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) possono essere portati a incremento dell'ammontare delle riserve utilizzabili per l'apposizione del predetto vincolo di sospensione d'imposta:

“nel presupposto della assenza di una contestuale distribuzione ai soci, al fine di garantire l'esistenza, sostanziale e non solo formale, di risorse patrimoniali equivalenti ai medesimi maggiori valori contabili riallineati fiscalmente”.

Al pari, anche le perdite (comprese quelle relative al periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 2020), che non hanno trovato ancora copertura formale, rappresentano un elemento di cui tenere conto ai fini del calcolo della capienza delle riserve di patrimonio netto complessivamente utilizzabili per apporre il vincolo di sospensione. Secondo l'Agenzia delle entrate, infatti, considerato che tale vincolo nasce anche dall'esigenza di garantire l'esistenza di risorse patrimoniali equivalenti ai medesimi maggiori valori contabili oggetto di riallineamento, l'ammontare delle perdite deve essere portato a riduzione dell'importo del patrimonio netto utilizzabile per l'apposizione del vincolo di sospensione. Pertanto, non è possibile procedere al riconoscimento dei maggiori valori contabili ai fini fiscali nel caso in cui il patrimonio netto del bilancio in cui si intende effettuare il riallineamento risulti *“incapiente”* rispetto ai maggiori valori da *“riconoscere”*, per effetto della presenza di perdite portate a nuovo.

Questa tesi, peraltro sostenuta anche da Assonime nella circolare n. 6/2021, oltre che non conforme al dato letterale della norma (che parla esclusivamente di *“riserve”*), non pare in linea con lo spirito della

nuova rivalutazione dei beni di impresa introdotta, dal Decreto Agosto, nel contesto della legislazione emergenziale di contrasto alla pandemia di Covid-19, perché riduce drasticamente la possibilità di sfruttare i benefici del riallineamento per quelle imprese che, proprio a causa della crisi economica, hanno realizzato perdite nel bilancio 2020¹⁴.

Per quanto riguarda i soggetti *las adopter* viene confermato (risposta 4.3) che il vincolo di sospensione da riallineamento può essere apposto che sulla riserva (positiva) di *First Time Adoption* (FTA). In coerenza con questa interpretazione, l'Agenzia delle entrate ritiene che una riserva negativa di FTA rilevi ai fini della quantificazione in diminuzione del patrimonio netto da utilizzare per l'apposizione del vincolo di sospensione allo stesso modo in cui una riserva positiva (di FTA) rileva in aumento del patrimonio netto utilizzabile ai fini del suddetto vincolo.

Invece, per quanto riguarda le riserve da *fair value* (sia positive sia negative, come, ad esempio, la riserva da *fair value* tfr di cui allo *las* 19, la riserva *fair value* terreni e fabbricati, etc.), l'Agenzia delle entrate ritiene che non sia possibile tenerne conto ai fini dell'apposizione del vincolo di sospensione d'imposta. Dette riserve, essendo costituite da utili derivanti da atti valutativi in corso di formazione, finché i relativi valori non risulteranno effettivamente realizzati (tenuto conto del loro carattere di temporaneità) non assolvono, infatti, la funzione di garanzia che le poste di patrimonio netto sono deputate ad avere, nella logica della normativa in esame, a fronte dei maggiori valori dell'attivo riconosciuti.

Dai chiarimenti forniti dalla circolare si può affermare che il vincolo di sospensione di imposta può essere apposto anche su riserve indisponibili ai fini civilistici¹⁵, mentre non risulta possibile vincolare riserve già in sospensione d'imposta (ad altro titolo).

Viene, infatti, precisato (risposta 4.6) che la presenza di vincoli civilistici (indisponibilità o non distribuibilità) sulle riserve non osta all'apposizione di un diverso vincolo avente natura esclusivamente fiscale, come quello del regime di sospensione d'imposta, purché le modalità di apposizione dello stesso siano conformi alle disposizioni di natura civilistica previste dalla legge e/o dallo statuto sociale che regolano la redazione e l'approvazione del bilancio d'esercizio.

Altra questione controversa chiarita dalla [circolare n. 6/E/2022](#), superando quanto affermato nella bozza di novembre 2021, è quella relativa al caso di vincolo di sospensione di imposta apposto su una riserva di capitali, la quale in via ordinaria non comporterebbe, se distribuita, tassazione in capo ai soci

¹⁴ Cfr. F. Giommoni, *op. cit.*, pag. 214 e ss..

¹⁵ Come la citata riserva da FTA, che è indisponibile ex commi 2 e 7, articolo 7, D.Lgs. 38/2005.

(comma 5, [articolo 47](#), Tuir), in quanto si tratta della restituzione di apporti dei soci e non di un utile percepito dagli stessi.

In dottrina si sosteneva, in particolare, che una riserva di capitali vincolata in sospensione di imposta a seguito del riallineamento, se distribuita ai soci, non avrebbe dovuto scontare tassazione in capo a essi (fermo restando la tassazione in capo alla società), in quanto il vincolo di sospensione di imposta rileva solo per la società e non determina il mutamento della natura della riserva nei confronti dei soci. L'Agenzia delle entrate aveva, invece, sostenuto, nella [risposta a interpello n. 539/E/2021](#), che la distribuzione della riserva di capitali vincolata in sospensione di imposta avrebbe comportato tassazione anche in capo ai soci.

La [circolare n. 6/E/2022](#) muta interpretazione, precisando che in tema di riallineamento il comma 8, [articolo 110](#), D.L. 104/2020 dispone che, a fronte dell'adeguamento dei valori fiscali ai valori contabili, venga apposto uno specifico vincolo di sospensione d'imposta su una o più riserve di patrimonio netto "già esistenti", per un importo corrispondente ai differenziali allineati, al netto dell'imposta sostitutiva. In tali occasioni non si genera un incremento di patrimonio netto tale da poter dar luogo all'emersione di riserve di utili ma ci si limita a porre un vincolo di natura fiscale sulle riserve "esistenti", le quali, a differenza del saldo attivo di rivalutazione (che è sempre una riserva di utili), possono indifferentemente avere natura di riserve di utili o di capitale. In quest'ultimo caso l'eventuale successiva distribuzione non muta la natura originaria della riserva, né il relativo regime fiscale. Ne consegue, la disciplina di seguito indicata.

Se in sede di riallineamento è stata vincolata una riserva di utili, in caso di distribuzione la riserva è tassata sia in capo alla società sia in capo al socio (se, invece, è affrancata con l'imposta sostitutiva del 10%, la tassazione è solo sul socio).

Se è stata vincolata una riserva di capitale (ad esempio riserva sovrapprezzo), in caso di distribuzione la riserva è tassata solo in capo alla società e non anche per il socio (se, invece, è affrancata, non vi è tassazione né sul socio né sulla società).

Il piano di ammortamento del bene *post* riallineamento

Altra specifica questione riguardava la corretta impostazione del piano di ammortamento successivo al riallineamento dei valori fiscali, quando il riallineamento stesso interessa un bene che già aveva un valore fiscale in ammortamento (inferiore a quello contabile). Si riteneva, in tal caso, che il nuovo valore fiscale del cespite dovesse essere rideterminato come sommatoria algebrica del valore fiscale residuo

da ammortizzare *ante* riallineamento e del maggior valore contabile riallineato, procedendo, quindi, alla deduzione di un nuovo e unico piano di ammortamento fiscale sull'importo riallineato al 31 dicembre 2020.

La [circolare n. 6/E/2022](#) (risposta 4.5), cambiando totalmente impostazione rispetto la bozza di novembre 2021, ha sostenuto la soluzione opposta, ovvero che il maggior valore contabile oggetto di riallineamento non concorre all'individuazione di un unico valore ammortizzabile sommandosi con quello eventualmente già esistente al momento del riallineamento sullo stesso bene. Diversamente, il maggior valore emergente dal riallineamento operato è dedotto, a decorrere dal periodo d'imposta 2021, in base a un proprio autonomo piano di ammortamento, in conformità alla disciplina vigente ai fini dell'Ires e dell'Irap.

In altre parole, il maggior valore riallineato ai sensi dell'[articolo 110](#), D.L. 104/2020 è autonomamente ammortizzabile, per cui la deduzione delle quote di ammortamento del valore fiscale già esistente al momento del riallineamento continuerà sull'importo (fiscale) residuo secondo il precedente piano di ammortamento.

In sostanza si crea un "*doppio binario*" che pare contrastare con la stessa finalità del riallineamento, che è appunto quella di eliminare le differenze tra ammortamento contabile e fiscale del bene.

SCHEDA DI SINTESI

La circolare n. 6/E/2022 ha confermato la possibilità di rivalutare i beni immateriali giuridicamente tutelati anche se i relativi costi sono stati rilevati al Conto economico e mai capitalizzati nello Stato patrimoniale.



Il vincolo di sospensione di imposta (in assenza di affrancamento con imposta sostitutiva del 10%) cessa esclusivamente nel caso in cui il saldo attivo di rivalutazione sia attribuito, anche indirettamente o di fatto, al socio. Pertanto, non è tassata la riserva di rivalutazione della società incorporata non ricostituita *post* fusione, per assenza di avanzo utilizzabile a detto scopo.



L'ulteriore imposta sostitutiva del 10% per l'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione va applicata sull'importo della riserva così come risultante in bilancio, ossia al netto dell'imposta sostitutiva del 3% versata per la rivalutazione.



Stante l'ampia formulazione dell'articolo 14, L. 342/2000 e dell'articolo 10, D.M. 162/2001, il riallineamento fiscale è possibile in tutti i casi in cui i valori iscritti in bilancio risultino superiori ai corrispondenti costi fiscalmente riconosciuti alla data di chiusura dell'esercizio di riferimento.



Non è possibile effettuare il riallineamento nel caso in cui nel patrimonio netto del bilancio con riferimento al quale si effettua il riallineamento non vi sia capienza per vincolare una riserva pari ai valori da riallineare.

ec Euroconference
Editoria

! « (**NUOVA USCITA**) »
MARZO 2022

**NOVITÀ IVA PER GLI
SCAMBI INTRACOMUNITARI
DI BENI**

Autore: Marco Peirolo

E-book: € 15,00 + IVA 4%

ACQUISTA ORA

La circolare tributaria n. 14/2022

Requisiti della non imponibilità Iva per la navigazione in alto mare

di Marco Peirola – dottore commercialista e componente del Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne

L'Agenzia delle entrate, con le risposte a interpello [n. 89/E/2022](#) e [n. 97/E/2022](#), ha fornito alcuni chiarimenti in merito ai requisiti che devono ricorrere ai fini del regime di non imponibilità Iva previsto dall'[articolo 8-bis](#), D.P.R. 633/1972 per le operazioni relative alle navi adibite alla navigazione in alto mare.

Oggetto degli interpelli

La risposta a interpello n. 89/E/2022 è relativa all'interpello presentato da una società avente sede in un Paese *extra* UE con identificazione ai fini Iva in Italia, che acquista lubrificanti da un fornitore locale (c.d. "fornitore indiretto") e, successivamente, lo rivende come dotazione di bordo di navi adibite alla navigazione in alto mare presso porti italiani.

Entrambe le cessioni soddisfano le condizioni richieste dalla normativa italiana per l'applicazione del regime di non imponibilità di cui all'articolo 8-bis, comma 1, lettera d), D.P.R. 633/1972.

L'articolo 1, [comma 708](#), L. 178/2020 (Legge di Bilancio 2021), nell'introdurre nuovi obblighi dichiarativi per gli operatori del settore ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità sugli acquisti di beni e servizi per navi destinate alla navigazione in alto mare, ha stabilito che, per beneficiare della non imponibilità sui propri acquisti, l'armatore deve presentare alle Autorità fiscali un'apposita dichiarazione, approvata con [provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 151377/2021](#), attestante che:

- la nave da rifornire ha effettuato un numero di viaggi in alto mare superiore al 70% del totale nell'anno solare precedente;
- la documentazione relativa ai suddetti viaggi è conservata dall'armatore ed è idonea a confermare che la nave che viene rifornita del lubrificante rispecchia la definizione di "nave destinata alla navigazione in alto mare" di cui all'articolo 8-bis, comma 1, D.P.R. 633/1972.

Come precisato dall'Agenzia delle entrate con la [risoluzione n. 54/E/2021](#), l'armatore, in qualità di fornitore diretto, deve:

- prima del momento di effettuazione della fornitura, ricevere e verificare il numero di protocollo della dichiarazione dei propri clienti con riferimento alle navi destinate alla navigazione in alto mare da rifornire e riportare il predetto numero di protocollo sulle proprie fatture;
- rendere disponibile al proprio fornitore il medesimo numero di protocollo, da indicare sulle fatture emesse dallo stesso nei confronti dell'armatore, per estendere il regime di non imponibilità anche alle operazioni concluse tra il fornitore indiretto e il fornitore diretto.

Come osservato dall'istante, dal citato documento di prassi sembra che, per beneficiare del regime di non imponibilità per gli acquisti effettuati presso il fornitore indiretto, il fornitore diretto debba trasmettere a quello indiretto una copia della dichiarazione originale, oltre al numero di protocollo di ricezione della dichiarazione, una volta ricevuti dal proprio cliente.

Non è, tuttavia, chiaro se il fornitore diretto debba presentare una propria dichiarazione, ottenendo quindi un proprio numero di protocollo, indirizzandola al fornitore indiretto, oppure debba inoltrare la dichiarazione e il relativo numero di protocollo già ricevuti dal cliente.

La [risposta a interpello n. 97/E/2022](#) è, invece, relativa all'interpello presentato da una società che, in qualità di prestatore di servizi relativi alla demolizione delle navi di cui all'[articolo 8-bis](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, ha ricevuto l'incarico da 2 società per effettuare lavorazioni connesse alla demolizione di una nave soggetta a sequestro da svariati anni e che, di conseguenza, non ha svolto nell'anno precedente alcun viaggio in alto mare.

Trattandosi di nave destinata alla demolizione, le società committenti non hanno trasmesso all'Agenzia delle entrate la dichiarazione d'alto mare di cui all'articolo 8-bis, comma 3, D.P.R. 633/1972.

Tenuto conto che la demolizione è stata portata a termine, l'istante ha chiesto se possa fatturare l'operazione in regime di non imponibilità Iva, ex articolo 8-bis, D.P.R. 633/1972 e, favore della soluzione positiva, ha rilevato:

- da un lato, che nessuna dichiarazione potrebbe essere richiesta per una nave destinata alla demolizione;
- dall'altro, che le prestazioni di demolizione di cui alla lettera a), comma 1, articolo 8-bis, D.P.R. 633/1972 non sarebbero circoscritte alle sole navi destinate alla navigazione in alto mare, bensì a quelle comunque destinate alla demolizione, come si evince dalla locuzione "*ovvero alla demolizione*" contenuta nella stessa disposizione.

Navigazione in alto mare

Ai sensi dell'[articolo 8-bis](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972 sono assimilate alle cessioni all'esportazione, per cui beneficiano della non imponibilità Iva, le cessioni:

- di navi adibite alla navigazione in alto mare destinate all'esercizio di attività commerciali o della pesca;
- di navi adibite alla pesca costiera o a operazioni di salvataggio o di assistenza in mare, ovvero alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla L. 50/1971.

L'articolo 1, [comma 708](#), L. 178/2020 (Legge di Bilancio 2021) ha aggiunto all'articolo 8-bis, D.P.R. 633/1972 il comma 3, in base al quale, ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità, una nave si considera adibita alla navigazione in alto mare se ha effettuato nell'anno solare precedente o, in caso di primo utilizzo, effettua nell'anno in corso un numero di viaggi in alto mare superiore al 70%, laddove – per “*viaggio in alto mare*” – s'intende il tragitto compreso tra 2 punti di approdo durante il quale è superato il limite delle acque territoriali, calcolato in base alla linea di bassa marea, a prescindere dalla rotta seguita.

Natanti soggetti al requisito dell'alto mare

Le diverse fattispecie individuate dall'articolo 8-bis, D.P.R. 633/1972 devono essere interpretate coerentemente alla Direttiva 2006/112/CE e, in particolare, per costante giurisprudenza della Corte di Giustizia, le esenzioni devono essere interpretate in maniera restrittiva, dato che costituiscono deroghe al principio generale secondo cui l'Iva è riscossa per ogni operazione effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo¹.

Nel pronunciarsi sull'articolo 15, § 4, lettere a) e b), della VI Direttiva CEE, rifuso nell'attuale articolo 148, lettera a), Direttiva 2006/112/CE, i giudici comunitari hanno affermato che il riferimento alle navi adibite alla navigazione d'alto mare e al trasporto a pagamento di passeggeri o usate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca deve essere inteso nel senso che:

“il criterio dell'impiego in alto mare si debba applicare a tutti i tipi di navi menzionati nella detta disposizione”.

Secondo la Corte:

¹ Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 26 giugno 1990, causa C-185/89, *Velker International Oil Company* e sentenza 16 settembre 2004, causa C-382/02, *Kimber Air*.

“l'applicazione del criterio della navigazione d'alto mare non consente l'esenzione per molte navi adibite alla navigazione in mare che esercitano attività commerciali, industriali o della pesca, se queste attività non sono svolte in alto mare. Se si dovesse intendere che tale disposizione non riguarda soltanto le navi adibite alla navigazione d'alto mare, il n. 4, lettera b), del medesimo articolo, che prevede anch'esso un'esenzione del genere per le navi adibite alla pesca costiera, sarebbe superfluo”².

Pertanto, come chiarito dalla [risposta a interpello n. 97/E/2022](#), l'applicazione del regime di non imponibilità di cui all'[articolo 8-bis](#), comma 1, D.P.R. 633/1972 presuppone che il requisito dell'alta mare sussista, con riferimento a tutte le tipologie di natanti di cui alla citata lettera a), che comprende:

- navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali;
- navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio della pesca;
- navi adibite alla pesca costiera (non d'altomare);
- navi adibite a operazioni di salvataggio o di assistenza in mare (sia d'altura sia costiera);
- navi di cui ai punti precedenti destinate alla demolizione, escluse le unità da diporto di cui alla L. 50/1971.

Inoltre, tale requisito deve sussistere per tutte le prestazioni di servizi richiamate dal citato articolo 8-bis, D.P.R. 633/1972, tra cui anche le operazioni di demolizione, richiamate dalla lettera e).

Nel caso di cui alla risposta a interpello n. 97/E/2022, anche se la demolizione riguarda una nave soggetta a sequestro da svariati anni che, di conseguenza, non ha effettuato nell'anno precedente alcun viaggio in alto mare, l'Agenzia delle entrate ha richiamato quanto precisato con la [risoluzione n. 6/E/2018](#), secondo cui:

“resta inteso che, qualora la nave resti ferma uno o più anni, occorrerà fare riferimento alla percentuale di navigazione in alto mare effettuata nell'ultimo anno di utilizzo del mezzo”.

Attestazione della condizione della navigazione in alto mare

Il novellato comma 3, articolo 8-bis, D.P.R. 633/1972 stabilisce, inoltre, che:

- i soggetti che intendono avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza pagamento dell'imposta attestano la condizione della navigazione in alto mare mediante apposita dichiarazione da redigere in conformità al modello approvato con provvedimento

² Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 14 settembre 2006, cause riunite da C-181/04 e C-183/04, *Elmeka*.

dell'Agenzia delle entrate e da trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione;

– la dichiarazione può riguardare anche più operazioni tra le stesse parti e gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione devono essere indicati nelle fatture emesse in base a essa, ovvero devono essere riportati dall'importatore nella dichiarazione doganale;

– i soggetti che dichiarano una percentuale determinata provvisoriamente, sulla base dell'uso previsto della nave, verificano, a conclusione dell'anno solare, la sussistenza della condizione dell'effettiva navigazione in alto mare.

Dichiarazione relativa alla navigazione in alto mare

In attuazione dell'articolo 1, [comma 711](#), L. 178/2020, l'Agenzia delle entrate, con il [provvedimento n. 151377/2021](#), ha approvato il modello per la presentazione della dichiarazione relativa alla navigazione in alto mare.

A tal fine, il quadro B, rubricato "*Attestazione della condizione di navigazione in alto mare ai fini della non imponibilità*", deve essere utilizzato per attestare l'effettuazione di un numero di viaggi in alto mare superiore al 70% nell'anno solare precedente a quello di effettuazione delle operazioni di cui all'[articolo 8-bis](#), comma 1, D.P.R. 633/1972, ovvero, in caso di primo utilizzo, l'intenzione di effettuare un numero di viaggi in alto mare superiore al 70% nell'anno solare in corso al fine di avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'Iva.

Righi	Compilazione
B1-B3	<p>Va indicato:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nelle colonne 1, 2 e 3, rispettivamente, il codice dell'eventuale Paese estero di iscrizione, il numero di iscrizione (per i Paesi esteri si fa riferimento all'<i>official number</i> di registrazione nel registro di bandiera) e il nome della nave per la quale si attesta la sussistenza della condizione di navigazione in alto mare; • nelle colonne 4 e 5, la tipologia di operazioni per le quali il dichiarante intende avvalersi della facoltà di non applicazione dell'Iva e, in colonna 6, l'anno di riferimento delle operazioni; • nella colonna 7, il codice 1 per attestare l'effettuazione di un numero di viaggi in alto mare superiore al 70% nell'anno solare precedente a quello di effettuazione delle operazioni di cui al comma 1, articolo 8-bis, D.P.R. 633/1972; il codice 2, in caso di primo utilizzo, per attestare l'intenzione di effettuare un numero di viaggi in alto mare superiore al 70% nell'anno solare in corso; • nelle colonne 8 e 9, la data iniziale e finale in caso di periodi inferiori all'anno. Laddove un'obiettiva discontinuità di utilizzo della nave si verifici in corso d'anno, la valutazione della

	<p>sussistenza della condizione dell'alto mare andrà effettuata, <i>ex ante</i> o <i>ex post</i>, secondo il criterio scelto dal contribuente in relazione al periodo infrannuale di competenza del nuovo armatore, proprietario o utilizzatore;</p> <ul style="list-style-type: none"> • nella colonna 10, il soggetto attesta, sotto la propria responsabilità, di essere in possesso dei documenti necessari per la validità dell'attestazione barrando l'apposita casella.
B4-B9	<p>Va indicato:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nella colonna 1, il numero del rigo della sezione I nel quale sono stati indicati i dati della nave; • nella colonna 2, in caso di compilazione di più moduli, il numero del modulo sul quale sono stati indicati i dati della nave; • nella colonna 3, il codice fiscale del cedente/prestatore destinatario della presente dichiarazione. In caso di più operazioni con lo stesso cedente/prestatore il relativo codice fiscale va indicato una sola volta.

La dichiarazione è presentata:

- esclusivamente mediante i canali telematici Entratel/Fisconline dell'Agenzia delle entrate;
- direttamente dal dichiarante o tramite un soggetto incaricato della trasmissione telematica.

La trasmissione è effettuata utilizzando il *software* denominato “*dichiarazionenautica*”, disponibile gratuitamente sul sito *internet* dell'Agenzia delle entrate e, a seguito della presentazione della dichiarazione, è rilasciata una ricevuta telematica con indicazione del numero di protocollo di ricezione.

I soggetti incaricati della trasmissione telematica devono rilasciare al dichiarante:

- copia della dichiarazione inviata;
- copia della ricevuta rilasciata dall'Agenzia delle entrate che costituisce prova dell'avvenuta presentazione.

Gli estremi del protocollo telematico di ricezione e i dati della dichiarazione sono resi disponibili, dopo il rilascio della ricevuta di cui sopra, nell'area riservata del sito *internet* dell'Agenzia delle entrate:

- al soggetto dichiarante che, per la parte dei dati a esso riferiti;
- al soggetto indicato in dichiarazione come parte contraente (cedente/prestatore).

Gli estremi del protocollo telematico di ricezione della dichiarazione vanno riportati nella fattura emessa dal cedente/prestatore per le operazioni di cui all'[articolo 8-bis](#), D.P.R. 633/1972 e, ai fini della compilazione della fattura elettronica, tale dato è riportato nel blocco 2.2.1.16, valorizzando:

- il campo 2.2.1.16.1 con la voce “*NAUTICA*”;
- il campo 2.2.1.16.2 con il numero del protocollo di ricezione della dichiarazione trasmessa a sistema e consultabile nella propria area riservata.

Ai sensi dell'articolo 1, [comma 711](#), L. 178/2020, entro 120 giorni dall'adozione del provvedimento di approvazione dei modelli di dichiarazione, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli la banca dati delle dichiarazioni di navigazione in alto mare per dispensare l'operatore dalla consegna in dogana di copia cartacea della dichiarazione, nonché della ricevuta di presentazione.

Come previsto dal [provvedimento n. 151377/2021](#):

- la dichiarazione relativa alla navigazione in alto mare può essere trasmessa telematicamente all'Agenzia delle entrate a partire dal 15 luglio 2021;
- le operazioni poste in essere in base della dichiarazione presentata sono quelle per le quali la fattura è emessa dal 14 agosto 2021 (sessantesimo giorno successivo all'adozione del suddetto provvedimento).

Presentazione della dichiarazione telematica da parte dei soggetti non residenti, non stabiliti, non identificati nel territorio dello Stato

Al fine di ridurre i tempi di presentazione della dichiarazione da parte dei soggetti non residenti, privi di un rappresentante fiscale o di identificazione diretta, la [risoluzione n. 54/E/2021](#) ha chiarito che questi ultimi, ferma restando la possibilità di effettuare l'adempimento nei modi previsti dal provvedimento n. 151377/2021, previo rilascio del codice fiscale direttamente o attraverso un intermediario delegato di cui all'[articolo 3](#), comma 3, D.P.R. 322/1998, possono trasmettere la comunicazione inviando copia scansionata del modello di dichiarazione, sottoscritto con firma autografa, insieme a copia di un documento di identità in corso di validità, al Centro operativo di Pescara all'indirizzo cop.pescara@agenziaentrate.it, specificando obbligatoriamente nell'oggetto del messaggio “*DICHIARAZIONE "NAUTICA" ALTERNATIVA AL PROVVEDIMENTO 15 GIUGNO 2021*”.

Il Centro operativo di Pescara comunicherà – allo stesso indirizzo *e-mail* da cui è pervenuta la dichiarazione – il numero di protocollo di ricezione di quest'ultima. Conseguentemente, una copia della suddetta documentazione (dichiarazione sottoscritta e documento) deve essere inviata, a cura del dichiarante, anche al cedente/prestatore, specificando il numero di protocollo di ricezione comunicato dal Centro operativo di Pescara.

Il numero di protocollo di ricezione della dichiarazione dovrà essere riportato nella fattura in luogo del protocollo della dichiarazione telematica.

Si ricorda, come sopra precisato, che la predetta modalità di trasmissione della dichiarazione è ammessa esclusivamente per i soggetti non residenti, non stabiliti e non identificati nel territorio dello Stato italiano.

Presentazione della dichiarazione telematica nei casi di c.d. “fornitori indiretti”

La [risoluzione n. 54/E/2021](#) ha fornito specifiche indicazioni in ordine alla presentazione della dichiarazione nei casi in cui il regime di non imponibilità possa essere invocato non solo dai fornitori c.d. “diretti”, ma anche con riferimento a prestazioni di servizi e/o cessioni di beni non effettuate direttamente nei confronti del dichiarante, ma dei fornitori c.d. “indiretti” (ad esempio prestazioni di servizi di cui all'[articolo 8-bis](#), comma 1, lettera e), D.P.R. 633/1972 e operazioni di bunkeraggio navale di cui alla [risoluzione n. 1/E/2017](#)).

In proposito, è stato precisato che il dichiarante – indipendentemente dal fatto che sia o meno residente, stabilito o identificato in Italia – deve presentare la dichiarazione indicando i dati dei soli fornitori c.d. “diretti” nella Sezione II del Quadro B e a questi ultimi la dichiarazione è resa disponibile secondo quanto previsto dal [provvedimento n. 151377/2021](#).

Il fornitore, ricevuta la copia della dichiarazione, dovrà a sua volta trasmettere quest'ultima – con indicazione del relativo protocollo rilasciato dall'Agenzia dell'entrate – ai propri cedenti o prestatori che abbiano titolo ad applicare il regime di non imponibilità ai sensi dell'articolo 8-bis, D.P.R. 633/1972.

Ciascun fornitore, diretto o indiretto, è tenuto a indicare il protocollo della dichiarazione rilasciato dall'Agenzia delle entrate nelle fatture emesse.

Nell'esaminare il dubbio interpretativo sollevato dall'istante nella [risposta a interpello n. 89/E/2022](#), l'Agenzia delle entrate ha precisato che gli adempimenti necessari affinché i fornitori, diretto e indiretto, possano correttamente applicare il regime di non imponibilità di cui al citato articolo 8-bis, D.P.R. 633/1972 dipendono dalla procedura di comunicazione utilizzata dal dichiarante e possono essere sintetizzati nei termini che seguono.

In particolare:

– il fornitore diretto del dichiarante identificato, che quindi può accedere alla procedura Entratel/Fisconline, deve riportare gli estremi del protocollo telematico di ricezione della dichiarazione nella fattura relativa all'operazione oggetto di dichiarazione. Gli estremi del protocollo e i dati della dichiarazione riferiti al fornitore diretto, indicato nella dichiarazione

medesima, sono resi disponibili nel proprio cassetto fiscale. Il fornitore diretto deve trasmettere/comunicare gli estremi del protocollo della dichiarazione, rilasciato dall'Agenzia delle entrate, al fornitore indiretto che abbia titolo ad applicare il regime di non imponibilità. Il protocollo può essere verificato mediante il servizio "*Verifica dichiarazione nautica*", disponibile nell'area libera del sito *internet* dell'Agenzia delle entrate. Il fornitore indiretto, a sua volta, è tenuto a indicare il suddetto protocollo nelle fatture emesse nei confronti del fornitore diretto;

- il fornitore diretto del dichiarante non residente, non stabilito e non identificato, che presenta la dichiarazione via *e-mail* al Centro operativo di Pescara, oltre a riportare gli estremi del protocollo telematico di ricezione della dichiarazione comunicato dal dichiarante non residente nella fattura da emettere, deve, altresì, essere in possesso di una copia della dichiarazione trasmessa dal dichiarante non residente. Il fornitore diretto deve, a sua volta, trasmettere copia della suddetta dichiarazione e gli estremi del protocollo della dichiarazione al proprio fornitore indiretto, tenuto a indicare il protocollo della dichiarazione nelle fatture emesse nei confronti del fornitore diretto.

Presentazione della dichiarazione attestante l'utilizzo del mezzo di trasporto per la navigazione in alto mare nell'ipotesi di navi in costruzione

Con riferimento all'esecuzione dell'adempimento dichiarativo per le imbarcazioni in corso di costruzione, tenuto conto che la verifica a consuntivo della sussistenza della condizione della navigazione in alto mare non può essere effettuata, come richiesto dalla norma, entro la fine dell'anno solare in cui è stata inoltrata la dichiarazione stessa, la [risoluzione n. 54/E/2021](#) ha rappresentato quanto segue.

I committenti/dichiaranti presentano la dichiarazione secondo le regole individuate nel [provvedimento n. 151377/2021](#), indicando – per identificare che la nave è in costruzione – nella casella 2 (numero di iscrizione della nave) il codice convenzionale "9999999", lasciando vuota la casella 1 (Paese di iscrizione) e compilando la casella 3 (nome della nave) con un numero progressivo (1, 2, 3, ...) quando la dichiarazione si riferisce a più imbarcazioni in costruzione dello stesso dichiarante, ferma restando la necessità di barrare le caselle 7 e 10.

Al riguardo, la condizione dell'effettivo uso della nave per la navigazione in alto mare, secondo le previsioni del citato [articolo 8-bis](#), D.P.R. 633/1972, deve essere accertata alla fine dell'anno solare di primo utilizzo (varo o messa in servizio) della nave.

Attestazione della condizione di navigazione in alto mare ai fini della non imponibilità in presenza di subappalto

In linea con quanto chiarito dalla [risoluzione n. 54/E/2021](#), l'Agenzia delle entrate – nella [risposta a interpello n. 843/2021](#) – ha precisato che:

– il subappaltatore, per fatturare le prestazioni di servizi di cui trattasi in regime di non imponibilità ex [articolo 8-bis](#), comma 1, lettera e), D.P.R. 633/1972, deve ricevere dal suo subappaltante la dichiarazione relativa alla nave su cui verranno installati i beni da certificare, compilata dall'armatore e/o dichiarante con indicazione del relativo protocollo rilasciato dall'Agenzia delle entrate, e da quest'ultimo trasmessa al proprio fornitore diretto (subappaltante);

– l'istante, in presenza di subappalti, può fatturare in regime di non imponibilità i servizi di certificazione/collaudato di componentistica navale con comprovata destinazione su navi "agevolabili", indicando in fattura il protocollo della dichiarazione rilasciata dall'armatore/proprietario nei confronti del proprio fornitore diretto (subappaltante);

– il dichiarante – indipendentemente dal fatto che sia o meno residente, stabilito o identificato in Italia – deve presentare la dichiarazione indicando i dati dei soli fornitori c.d. "diretti" nella Sezione II del Quadro B e a questi ultimi la dichiarazione è resa disponibile secondo quanto previsto dal richiamato [provvedimento n. 151377/2021](#). Il fornitore, ricevuta la copia della dichiarazione, dovrà a sua volta trasmettere quest'ultima – con indicazione del relativo protocollo rilasciato dall'Agenzia delle entrate – ai propri cedenti o prestatori che abbiano titolo ad applicare il regime di non imponibilità. In proposito, ciascun fornitore, diretto o indiretto, è tenuto a indicare il protocollo della dichiarazione rilasciato dall'Agenzia delle entrate nelle fatture emesse e resta fermo che quest'ultimo dovrà conservare copia della dichiarazione telematica ricevuta dal proprio committente, fornitore diretto o indiretto dell'armatore, e la relativa prova del riscontro per via telematica dell'avvenuta presentazione del modello di dichiarazione all'Agenzia delle entrate;

– in caso di mancato ricevimento del modello di dichiarazione telematica previsto dall'articolo 8-bis, D.P.R. 633/1972, nei casi diversi da quelli in cui l'armatore/proprietario – soggetto non residente, non stabilito e non identificato nel territorio dello Stato – abbia trasmesso la dichiarazione al Centro operativo di Pescara, l'istante deve fatturare le prestazioni di servizi di collaudo/certificazione effettuate nei confronti del subappaltante italiano con Iva;

– per le imbarcazioni in corso di costruzione, la verifica a consuntivo della sussistenza della condizione della navigazione in alto mare non può essere effettuata, come richiesto dalla nuova

norma, entro la fine dell'anno solare in cui è stata inoltrata la dichiarazione stessa. I committenti/dichiaranti presentano la dichiarazione secondo le regole individuate nel citato provvedimento indicando – per identificare che la nave è in costruzione – nella casella 2 (numero di iscrizione della nave) il codice convenzionale “9999999”, lasciando vuota la casella 1 (Paese di iscrizione) e compilando la casella 3 (nome della nave) con un numero progressivo (1, 2, 3,...) quando la dichiarazione si riferisce a più imbarcazioni in costruzione dello stesso dichiarante, ferma restando la necessità di barrare le caselle 7 e 10.

A integrazione delle indicazioni rese dalla [risoluzione n. 54/E/2021](#), l'Agenzia delle entrate ha puntualizzato che la predetta dichiarazione deve essere presentata una sola volta e – in assenza di modifiche sopravvenute rispetto al suo rilascio – sarà valida fino all'anno del primo effettivo utilizzo (varo o messa in servizio) della nave, al termine del quale dovrà essere effettuato il riscontro della condizione dell'effettivo uso della nave per la navigazione in alto mare, secondo le previsioni del citato [articolo 8-bis](#), D.P.R. 633/1972.

Regime sanzionatorio

L'articolo 1, [comma 709](#), L. 178/2020, nel modificare l'[articolo 7](#), D.Lgs. 471/1997, ha previsto un apposito regime sanzionatorio collegato alla condizione della navigazione in alto mare ai fini della non imponibilità, prevedendo l'applicazione:

- della sanzione dal 100 al 200% dell'imposta, fermo l'obbligo del pagamento del tributo, nei confronti di chi effettua operazioni senza addebito d'imposta in mancanza della dichiarazione di cui all'articolo 8-bis, comma 3, D.P.R. 633/1972, nonché del cessionario, committente o importatore che rilascia la predetta dichiarazione in assenza dei presupposti (articolo 7, comma 3-bis, D.Lgs. 471/1997);
- della sanzione dal 100 al 200% dell'imposta nei confronti di chi, in mancanza dei presupposti, dichiara all'altro contraente o in dogana la sussistenza della condizione dell'effettiva navigazione in alto mare relativa all'anno solare precedente (articolo 7, comma 3-ter, D.Lgs. 471/1997);
- della sanzione dal 100 al 200% dell'imposta nei confronti del cedente o prestatore che effettua cessioni o prestazioni di cui all'articolo 8-bis, comma 1, D.P.R. 633/1972 senza avere prima riscontrato per via telematica l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate della dichiarazione di cui all'articolo 8-bis, comma 3, D.P.R. 633/1972 (articolo 7, comma 4-ter, D.Lgs. 471/1997).

SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 1, comma 708, L. 178/2020 (Legge di Bilancio 2021) ha aggiunto all'articolo 8-*bis*, D.P.R. 633/1972 il comma 3, in base al quale, ai fini dell'applicazione del regime di non imponibilità, una nave si considera adibita alla navigazione in alto mare se ha effettuato nell'anno solare precedente o, in caso di primo utilizzo, effettua nell'anno in corso un numero di viaggi in alto mare superiore al 70%, laddove – per “*viaggio in alto mare*” – s'intende il tragitto compreso tra 2 punti di approdo durante il quale è superato il limite delle acque territoriali, calcolato in base alla linea di bassa marea, a prescindere dalla rotta seguita.



Il novellato comma 3, articolo 8-*bis*, D.P.R. 633/1972 stabilisce, inoltre, che:

- i soggetti che intendono avvalersi della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza pagamento dell'imposta attestano la condizione della navigazione in alto mare mediante apposita dichiarazione da redigere in conformità al modello approvato con provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 151377/2021 e da trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate, che rilascia apposita ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione;
- la dichiarazione può riguardare anche più operazioni tra le stesse parti e gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione devono essere indicati nelle fatture emesse in base a essa, ovvero devono essere riportati dall'importatore nella dichiarazione doganale;
- i soggetti che dichiarano una percentuale determinata provvisoriamente, sulla base dell'uso previsto della nave, verificano, a conclusione dell'anno solare, la sussistenza della condizione dell'effettiva navigazione in alto mare.



A seguito della presentazione della dichiarazione, è rilasciata una ricevuta telematica con indicazione del numero di protocollo di ricezione (copia della suddetta ricevuta, nei casi di presentazione della dichiarazione tramite intermediario, dovrà essere da quest'ultimo fornita al soggetto obbligato insieme a copia della dichiarazione inviata).

Gli estremi del protocollo telematico di ricezione della dichiarazione devono essere riportati nella fattura emessa dal cedente/prestatore riferita all'operazione oggetto di dichiarazione.

Gli estremi del protocollo telematico di ricezione e i dati della dichiarazione sono resi disponibili, dopo il rilascio della ricevuta telematica, sia al soggetto dichiarante sia, per la parte dei dati a esso riferiti, al cedente/prestatore indicato nella dichiarazione stessa nella rispettiva area riservata del sito *web* dell'Agenzia delle entrate.

La circolare tributaria n. 14/2022

Trattamento Iva degli strumenti finanziari derivati *swap*

di Andrea Dosa – dottore commercialista

Inquadramento civilistico

Ai sensi della prassi contabile nazionale¹, un derivato è uno strumento finanziario o un altro contratto che possiede le seguenti 3 caratteristiche:

- a) il suo valore varia come conseguenza della variazione di un determinato tasso di interesse, prezzo di strumenti finanziari, prezzo di merci, tasso di cambio, indice di prezzo o di tasso, *rating* di credito o indice di credito o altra variabile, a condizione che, nel caso di una variabile non finanziaria, tale variabile non sia specifica di una delle controparti contrattuali (a volte chiamato il sottostante);
- b) non richiede un investimento netto iniziale o richiede un investimento netto iniziale che sia minore di quanto sarebbe richiesto per altri tipi di contratti da cui ci si aspetterebbe una risposta simile a variazioni di fattori di mercato;
- c) è regolato a data futura.

Nella realtà finanziaria si sono diffusi nel corso degli anni diverse tipologie di strumenti finanziari derivati; i più diffusi sono i seguenti:

- *interest rate swap*: 2 parti si scambiano, in date stabilite e per un periodo di tempo prefissato, flussi di segno opposto determinati applicando a uno stesso capitale nozionale 2 diversi tassi d'interesse;
- *currency swap*: 2 parti si accordano per scambiarsi pagamenti calcolati sulla base di tassi di cambio di valute differenti, applicati a un capitale nozionale per un determinato periodo di tempo;
- *swap*: 2 parti si impegnano a scambiarsi futuri pagamenti, calcolati applicando al medesimo capitale (detto nozionale) 2 diversi parametri riferiti a 2 diverse variabili di mercato. Tale contratto definisce le date in cui verranno effettuati i pagamenti reciproci e le modalità secondo le quali dovranno essere calcolate le rispettive somme. Il sottostante può essere il prezzo delle materie prime o azioni;

¹ Oic 32.

– *forward o future*: 2 parti si accordano a scambiare in una data futura una certa attività a un prezzo fissato al momento della conclusione del contratto. Il sottostante, come nel caso delle opzioni può consistere in diverse tipologie di attività e parametri finanziari.

Dal punto di vista contabile fino alla riforma operata con il D.Lgs. 139/2015 non vi era una disciplina nella prassi contabile nazionale che disciplinasse il trattamento di tale operazione: tale decreto ne ha previsto l'iscrizione nell'attivo e nel passivo dello Stato patrimoniale, distinguendo tali strumenti secondo la loro funzione economica (*i.e.* di copertura o non di copertura).

Trattamento Iva: esenzione o fuori campo?

Ai fini Iva il trattamento degli strumenti derivati è stato introdotto dalla Legge di Bilancio per il 1996². Quest'ultima sostituendo i n. 3 e 4, [articolo 10](#), D.P.R. 633/1972³ ha introdotto un regime di esenzione Iva per le operazioni in oggetto: gli stessi a seguito dell'intervenuta riforma risultano così formulati.

*“3) le operazioni relative a valute estere aventi corso legale e a crediti in valute estere, eccettuati i biglietti e le monete da collezione e comprese le operazioni di copertura dei rischi di cambio;
4) le operazioni, relative ad azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e a quote sociali, eccettuate la custodia e l'amministrazione dei titoli; le operazioni, incluse le negoziazioni e le opzioni, eccettuate la custodia e amministrazione, relative a valori mobiliari e a strumenti finanziari diversi dai titoli. Si considerano in particolare operazioni relative a valori mobiliari e a strumenti finanziari i contratti a termine fermo su titoli e altri strumenti finanziari e le relative opzioni, comunque regolati; i contratti a termine su tassi di interesse e le relative opzioni; i contratti di scambio di somme di denaro o di valute determinate in funzione di tassi di interesse, di tassi di cambio o di indici finanziari, e relative opzioni; le opzioni su valute, su tassi di interesse o su indici finanziari”.*

Tale intervento normativo risultava coerente con l'esenzione Iva dei contratti derivati (*futures, options, swaps*) introdotto dall'articolo 13, VI Direttiva CEE⁴ ed era giustificato anche dal fatto che tali operazioni presentano:

² L. 549/1995.

³ In merito alle operazioni di copertura dei rischi di cambio di cui al n. 3, alcune tipiche operazioni sono le seguenti: acquisto/vendita di valuta a termine, acquisto/vendita di *domestic currency swaps* o di *warrants* valutari. Tali operazioni potrebbero tuttavia essere utilizzate anche non per finalità di copertura ma per finalità speculative. In tal caso non è chiaro se le stesse dovrebbero o meno rientrare comunque nel disposto di cui al n. 3, articolo 10, Decreto Iva. Relativamente al numero 4 invece nelle operazioni relative a valori mobiliari, strumenti finanziari sono comprese le negoziazioni e le opzioni mentre sono escluse la custodia e l'amministrazione dei titoli, valori mobiliari e strumenti finanziari.

⁴ Oggi articolo 135, Direttiva 112/2006.

“un legame inscindibile con le operazioni finanziarie sottostanti e sussistono quindi i medesimi presupposti che hanno indotto a suo tempo il Legislatore comunitario e quello nazionale a prevedere l'esenzione da Iva⁵”.

Nella normativa Iva non esiste una definizione di valori mobiliari ma nel contesto normativo italiano esiste solamente una definizione di valori mobiliari per determinate finalità (ad esempio D.Lgs. 87/1992 in materia di disciplina dei bilanci degli enti creditizi). La Relazione al D.L. 440/1995 afferma che la nuova formulazione dell'[articolo 10](#), D.P.R. 633/1972 e il riferimento ai valori mobiliari è volta a ricomprendere i nuovi strumenti di investimento nel settore dei valori mobiliari come definiti dalla Direttiva 93/22/CEE del 10 maggio 1993, sezione B dell'allegato. Anche per la nozione di strumenti finanziari di cui al n. 4, articolo 10, D.P.R. 633/1972 non si ravvisa nella normativa Iva una definizione applicabile. L'Amministrazione finanziaria nella [risoluzione n. 77/E/1998](#) a commento di tale norma e della disciplina Iva dei contratti derivati ha affermato che:

“Per quanto concerne la base imponibile di tali operazioni, la scrivente, confortata dalla circostanza che le sue conclusioni sono state condivise anche dal Consiglio di Stato - Sezione III - con il parere 15 aprile 1998 n. 835/95, ritiene che le somme, cosiddetti differenziali, che vengono versate in esecuzione dei contratti stessi, costituiscono l'oggetto della prestazione contrattualmente dedotta e non possono essere qualificate come corrispettivi di una controprestazione, qualificazione quest'ultima che implicherebbe invece la sussistenza di un sinallagma funzionale tra le prestazioni da adempiere da ciascuna delle parti e nel cui reciproco condizionamento risiederebbe la causa negoziale. Trattasi, invece, di contratti aleatori ad alea bilaterale, nei quali alla reciprocità del rischio nel momento genetico del rapporto non corrisponde, tuttavia, una reciprocità di prestazioni legate da un nesso di sinallagmaticità funzionale. Infatti, alla scadenza prefissata, si verifica un fenomeno di concentrazione dell'obbligazione a carico di una sola delle parti contraenti, per cui il contratto dà luogo a un'unica prestazione. Le peculiarità testè accennate sono tipiche di taluni schemi negoziali come, ad esempio, domestic currency swaps (swaps di valute); interest rate swaps (swaps di tassi di interesse); cross-currency swaps (swaps simultanei di tassi di interesse e di valuta); options se l'esercizio dell'opzione dà diritto solo al conseguimento di somme differenziali”.

Ad analoga conclusione è pervenuta Assonime nella circolare n. 90/1996 in cui ha affermato che *“Resta ferma invece l'esclusione dal campo di applicazione del tributo degli importi differenziali eventualmente dovuti dall'una o dall'altra parte contrattuale sulla base dei contratti in parola, giacché tali importi esprimono*

⁵ Relazione al disegno di legge collegato alla Finanziaria 1996 (Atto Senato n. 2157), come citata da circolare ABI, serie tributaria, n. 51/1995.

l'oggetto della prestazione inteso come dazione della differenza tra somme che le parti si impegnano a scambiarsi alla scadenza convenuta. Tali somme in quanto configuranti cessioni di denaro, sono escluse dall'ambito impositivo a norma della lettera A), comma 3, articolo 2, D.P.R. 633/1972; l'esclusione è da ritenere operante, attesa la rilevante natura delle somme in parola, anche qualora non risulti previsto uno specifico corrispettivo per l'operazione" e la circolare ABI n. 51 del 27 novembre 1995 secondo cui agli effetti dell'Iva le somme corrisposte o ricevute dall'operatore quale differenza tra i cambi di riferimento non assumono alcuna rilevanza impositiva dal momento che la dazione di tali somme da parte o a favore dell'operatore costituisce il contenuto della prestazione contrattuale e non il corrispettivo della medesima⁶.

La normativa è stata ulteriormente integrata con l'introduzione dell'[articolo 4](#), L. 133/1999 secondo cui:

“agli effetti dell'Iva le operazioni dipendenti da contratti pronti contro termine, che prevedono l'obbligo di rivendita a termine di titoli o valuta, si intendono unitariamente come prestazioni di servizi di finanziamento, aventi per base imponibile la differenza tra il corrispettivo a termine e quello a pronti”.

Sulla base delle considerazioni svolte, i principali strumenti derivati dovrebbero a parere di chi scrive avere il seguente trattamento ai fini dell'Iva:

- contratti *future*. Se il contratto ha a oggetto la cessione di titoli o valute, il pagamento è esente Iva, se invece oggetto del contratto è la cessione di denaro lo stesso è escluso da Iva;
- *interest rate swap, currency swap e swap*. Tali contratti sono esclusi da Iva essendo il differenziale l'oggetto del contratto.

L'Agenzia delle entrate ha tuttavia mutato il proprio orientamento negando l'esclusione da Iva per i flussi derivanti dagli strumenti finanziari derivati prevedendo invece l'esenzione da Iva nella recente [risposta a interpello n. 1/E/2022](#): il caso relativo a uno *swap* aveva a oggetto un contratto (c.d. *power purchase agreement*) tra Alfa e Beta il cui oggetto era (tra gli altri) l'impegno che una parte assume nel corrispondere all'altra il differenziale di prezzo determinato con riguardo alla quantità e per ogni ora dalla:

- a) differenza positiva tra il PUN (valore orario del prezzo unico nazionale) di riferimento e il prezzo fisso (stabilito in X Euro/MWh) che Beta pagherà ad Alfa;
- b) differenza negativa tra il PUN di riferimento e il prezzo fisso che Alfa pagherà a Beta.

L'Amministrazione finanziaria giunge a tale conclusione sulla base di 2 presupposti ovvero

⁶ La circolare ABI commenta i contratti differenziali: tale termine non deve essere inteso come sinonimo dei contratti derivati ma gli stessi rappresentano una tipologia (i.e. sottotipo) di contratto derivato.

1. le conclusioni della risoluzione n. 77/E/1998 devono intendersi superate in quanto all'epoca non era stata ancora emanata la L. 133/1999;
2. citando la sentenza delle Sezioni Unite della [Cassazione n. 8770/2020](#) viene affermato che nello *swap* non si ravvisa un mero scambio di flussi finanziari, bensì un accordo sulla misura del rischio basato su variabili previsionali previamente individuate (sembrerebbe ciò per l'Amministrazione finanziaria la prestazione e la funzione a cui gli *swap* assolvono assume la funzione di assicurazione di copertura del rischio sottostante).

A parere di chi scrive tale impostazione desta perplessità per diversi motivi. In particolare, con riferimento al primo punto sembrerebbe che per l'Amministrazione finanziaria la L. 133/1999 abbia introdotto un principio di carattere generale applicabile non solo ai pronti contro termine ma a tutte le operazioni che diano luogo per le parti a differenziali sotto forma di guadagni monetari. Tuttavia, il dato letterale della L. 133/1999 fa riferimento solamente ai contratti di pronti contro termine: si rileva che la natura e la funzione dei contratti di questi ultimi è profondamente diversa rispetto a quelli degli strumenti finanziari derivati. Nei pronti contro termine un soggetto cede in cambio di denaro dei titoli a un altro soggetto (cessione a pronti) e si impegna a riacquistarli (cessione a termine) a un prezzo di solito più alto⁷. Tale contratto rappresenta pertanto nella sostanza una forma di finanziamento, in cui la componente di aleatorietà è ridotta o del tutto eliminata. Negli strumenti derivati invece il prezzo del contratto è legato al valore del sottostante (che può essere prezzo delle mp, tassi d'interesse, tassi di cambio, indici finanziari etc.) e proprio l'aleatorietà è l'elemento principale che contraddistingue tali contratti non essendo predeterminabile *ab origine* quale sia la parte che dovrà procedere al pagamento nei confronti della controparte. L'aleatorietà che contraddistingue tali contratti è pertanto bilaterale e nel momento genetico del contratto si instaura una reciprocità del rischio senza che si instauri invece alcuna reciprocità delle prestazioni legata da un nesso di sinallagmaticità. L'unica prestazione che infatti deriva dal contratto si verifica a scadenze predeterminate in capo a una sola delle parti senza che vi sia una controprestazione. La L. 133/1999 ha pertanto previsto che i contratti derivati che prevedono l'obbligo di rivendita a termine di titoli o valuta, si intendono unitariamente come prestazioni di servizi di finanziamento, aventi per base imponibile la differenza tra il corrispettivo a termine e quello a pronti. Inoltre, tale norma, introdotta per risolvere una vecchia questione interpretativa⁸

⁷ Assonime nella circolare n. 66/1999 aveva affermato che le operazioni di pronti contro termine su titoli o valute comportano la contestuale stipula fra le stesse parti di 2 diversi contratti di compravendita di segno opposto con corrispettivi ben determinati e non soggetti ad alcuna alea: un contratto di vendita "a pronti" di una determinata quantità di titoli o valute e un contratto di rivendita "a termine" della stessa quantità di titoli o valute a un prezzo determinato.

⁸ Come sostenuto da Assonime nella circolare n. 6/2022 "la norma era stata introdotta per risolvere una questione interpretativa che riguardava la configurabilità dei pronti contro termine come due operazioni contrapposte – e cioè una cessione di titoli o di valute a pronti e una successiva cessione a termine – o piuttosto come un'operazione unitaria avente una funzione essenzialmente creditizia, nella quale il differenziale rappresenta l'interesse

presupponendo “l’obbligo di rivendita a termine di titoli o valuta”, si applica nel caso di effettivo trasferimento del sottostante e solo nel caso in cui lo stesso sia rappresentato da titoli o valuta.

Inoltre, non dovrebbe ravvisarvi nel caso degli *swap* alcune prestazioni di servizi, in quanto al fine di configurare una prestazione di servizi ai fini dell’Iva deve sussistere corrispettività tra la prestazione e il compenso ravvisabile nel nesso diretto tra il servizio fornito al destinatario e il compenso ricevuto, sicché il carattere incerto della stessa esistenza del compenso, spezzando tale nesso, sottrae la prestazione all’area dell’imponibilità. Tale criterio sancito a livello europeo dalla Corte di Giustizia⁹, e poi recepito in Italia dalla giurisprudenza nazionale¹⁰, dovrebbe escludere la rilevanza Iva dei differenziali oggetto degli *swap* essendo incerto tanto l’esistenza di un compenso (*i.e.* si pensi al caso in cui nessun differenziale risulta dovuto), quanto predeterminabile *ab origine* quale sia la parte contrattuale che dovrà versare il differenziale e pertanto quale sia la parte che fruirà di tale servizio. Inoltre la sentenza richiamata dall’Agenzia delle entrate (*i.e.* sentenza delle Sezioni Unite della [Cassazione n. 8770/2020](#)) avente a oggetto la valutazione della legittimità della causa di un contratto simile (ai sensi dell’[articolo 1332](#), cod. civ.) contraddice l’Amministrazione finanziaria nella parte in cui afferma che:

“A fini puramente descrittivi e semplificativi, si potrebbe dire che l’IRS consiste in una sorta di scommessa finanziaria differenziale (in quest’ultimo aggettivo essendo presente un riferimento alla determinazione solo probabilistica dei suoi effetti e alla durata nel tempo del rapporto)”.

Inoltre, un altro elemento da tenere in debita considerazione è che ai fini delle imposte dirette i pronti contro termine non hanno lo stesso trattamento delle operazioni sui derivati: mentre infatti le prime rientrano ai sensi dell’[articolo 44](#), comma 1, lettera g-*bis*), Tuir tra i redditi di capitale, i redditi derivanti dalle operazioni di finanza derivata rientrano tra i redditi diversi ai sensi dell’[articolo 67](#), comma 1, lettera c-*quinquies*), Tuir.

corrisposto al compratore a pronti e venditore a termine da parte del venditore a pronti e compratore a termine. La norma del '99 ha accolto la tesi secondo cui tali contratti costituiscono, agli effetti dell'Iva, un'operazione unitaria con causa di finanziamento; e ciò in coerenza con quanto stabilito ai fini delle imposte sul reddito dall'articolo 89, comma 6, Tuir”.

⁹ La Corte di Giustizia UE nella sentenza del 10 novembre 2016 causa C-432/2015 ha affrontato il caso della messa a disposizione di un cavallo all’organizzatore di una gara ippica, da parte del proprietario soggetto passivo Iva affermando che la stessa non costituisce una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso se non comporta il versamento di un compenso per la partecipazione o di un’altra retribuzione riconosciuta ai proprietari dei soli cavalli che si sono classificati in una posizione utile. Sempre secondo la Corte costituisce invece una prestazione di servizi ai fini Iva, se al proprietario del cavallo è corrisposta una retribuzione indipendentemente dalla posizione in classifica ottenuta nella corsa dal cavallo;

¹⁰ Cassazione n. 14406/2017; n. 5515/2018 e n. 9075/2021. In particolare, in quest’ultima sentenza è stato affermato che il pagamento del corrispettivo non è per conseguenza essenziale al riscontro del carattere oneroso che l’operazione deve assumere per costituire presupposto dell’imposta, occorrendo, invece, aver riguardo alla fase in cui la prestazione è in concreto eseguita, per verificarne la relazione di reciprocità col corrispettivo. Occorre, in particolare, non soltanto la prova che dal rapporto giuridico siano scaturite le attribuzioni reciproche, ma anche che il compenso sia convenuto come “*corrispettivo di un servizio individualizzabile fornito nell’ambito di un siffatto rapporto giuridico*” (così Corte Giustizia 18 gennaio 2017, causa C-37/16, Minister Finansów c. Stowarzyszenie Artystów Wykonawców Utworów Muzycznych i Stowno-Muzycznych SAWP (SAWP), punto 27).

Le implicazioni dell'interpretazione assunta dall'Amministrazione finanziaria

Ovviamente l'applicazione del regime di esenzione rispetto al regime di esclusione da Iva comporta effetti profondamente diversi:

– nel caso di applicazione dell'esclusione Iva non vi è alcun obbligo di emettere la fattura ai sensi dell'[articolo 2](#), comma 3, D.P.R. 633/1972 (i.e. l'operazione è assimilata a una cessione di denaro) e non dovrebbe sussistere alcun effetto in termini di detrazione¹¹;

– se l'operazione viene qualificata come esente sussiste obbligo di emettere la fattura in esenzione Iva ai sensi dell'[articolo 10](#), D.P.R. 633/1972¹² e ciò ha ovviamente degli effetti anche in termini di detrazione Iva. In particolare ai sensi dell'[articolo 19](#), comma 5, D.P.R. 633/1972¹³, si applicherà il *pro rata* di detrazione: il calcolo dello stesso ai sensi dell'[articolo 19-bis](#), D.P.R. 633/1972 deve essere effettuato in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo e la percentuale di detrazione è arrotondata all'unità superiore o inferiore a seconda che la parte decimale superi o meno i 5 decimi¹⁴. L'unico limite all'applicabilità del *pro rata* previsto dalla norma risiede nel fatto che non concorrono alla formazione del *pro rata* le altre operazioni esenti indicate ai n. da 1) a 9), articolo 10, D.P.R. 633/1972 (ferma restando l'indetraibilità specifica per i beni e servizi utilizzati esclusivamente per effettuare tali operazioni), qualora formino oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o siano accessorie alle operazioni imponibili: da questo punto di vista in molte fattispecie determinare l'applicabilità o meno del *pro rata* richiede un'approfondita analisi al fine di determinare se le operazioni esenti possano essere considerate rientranti nell'attività propria del soggetto che le ha poste in essere e se possano essere considerate come accessorie alle operazioni imponibili poste in essere.

Laddove si renda dovuto l'assoggettamento delle operazioni a *pro rata*, il contribuente al fine di evitare penalizzazioni in termini di indetraibilità dell'Iva potrebbe tuttavia decidere di optare per la separazione

¹¹ L'articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972 in linea generale prevede che non sia detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni non soggette all'imposta; tuttavia, il comma 3 del medesimo articolo prevede una serie di operazioni che derogano a tale principio e tra queste vengono richiamate anche le cessioni di denaro.

¹² Questo tranne che nel caso di applicazione dell'articolo 22, D.P.R. 633/1972 secondo cui "L'emissione della fattura non è obbligatoria, se non è richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione ... 6) per le operazioni esenti indicate ai numeri da 1) a 5) e ai numeri 7), 8), 9), 16) e 22) dell'articolo 10 ...".

¹³ Ai sensi dell'articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972 "Ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'articolo 19-bis".

¹⁴ La norma prevede inoltre che non si tenga conto ai fini della determinazione del *pro rata* delle cessioni di beni ammortizzabili, dei passaggi di cui all'articolo 36, ultimo comma, e delle operazioni di cui all'articolo 2, comma 3, lettere a), b), d) e f), delle operazioni esenti di cui all'articolo 10, comma 1, n. 27-*quinquies*), D.P.R. 633/1972.

delle attività ex [articolo 36](#), comma 3, D.P.R. 633/1972¹⁵. L'adozione di tale regime comporta tuttavia una serie di adempimenti (*i.e.* adozione di registri Iva separati, adozione di una numerazione distinta per le fatture relative alle diverse attività svolte, effettuazione di liquidazione Iva distinte) ma presenta il vantaggio di evitare (come avverrebbe nel caso di applicazione del *pro rata*) che per gli acquisti effettuati nell'ambito dell'attività che comporta l'effettuazione di operazioni imponibili si renderebbe indetraibile parte dell'imposta. L'applicazione facoltativa della separazione delle attività si rende pertanto conveniente quando il soggetto passivo Iva svolge, contemporaneamente, attività che danno luogo a operazioni esenti e imponibili Iva e gli acquisti relativi all'attività esente siano ridotti rispetto a quelli complessivi.

Come rilevato anche da Assonime nella circolare n. 6/2022, l'adozione dell'attività separata presuppone la configurabilità di un'attività ai fini Iva e ciò comporta che per ragioni di coerenza logica laddove dovesse mettersi in discussione la possibilità di applicare la separazione delle attività si dovrebbe rilevare che tali operazioni non rientrano nel calcolo del *pro rata* in quanto accessorie o marginali.

Come rilevato peraltro anche da Assonime nella predetta circolare, l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria potrebbe generare distorsioni della concorrenza a svantaggio degli operatori nazionali in favore di quelli non nazionali (UE ma soprattutto *extra UE*): infatti nell'ambito dei rapporti *B2B* a seconda dello stato di stabilimento del committente/debitore potrebbero verificarsi 2 situazioni:

1. committente debitore stabilito in stato UE. In tal caso si applicherà l'[articolo 19](#), comma 2, D.P.R. 633/1972 e pertanto dovrà rendersi indetraibile l'Iva relativa agli acquisti di beni e servizi utilizzati specificamente per effettuare tali operazioni e di quelli utilizzati in modo promiscuo in funzione della quota parte in cui sono usati per espletare tali operazioni (*c.d.* "*indetraibilità specifica*");
2. committente debitore stabilito in Stato *extra UE*. In tal caso applicandosi l'articolo 19, comma 3, lettera a-bis), D.P.R. 633/1972¹⁶ non vi è alcun limite del diritto di detrazione e il *pro rata* ex [articolo 19-bis](#), D.P.R. 633/1972 è anche influenzato positivamente in quanto tali operazioni devono essere considerate nello stesso modo come operazioni che danno diritto alla detrazione.

¹⁵ L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che sono suscettibili di essere separate soltanto le attività sostanzialmente diverse fra loro, di regola individuate da differenti codici ATECO ([circolare n. 22/E/2013](#)). Sempre secondo l'Amministrazione finanziaria l'inquadrabilità delle attività in diversi codici ATECO costituisce, tuttavia, solo uno dei criteri utilizzabili per verificare l'esistenza o meno di più attività nell'ambito della stessa impresa. Di conseguenza, è possibile operare la predetta separazione anche per attività che presentano un medesimo codice ATECO, se sussiste una costante uniformità nei loro elementi essenziali e sono suscettibili di essere distinte in base a criteri oggettivi (ad esempio, [circolare n. 19/E/2018](#)).

¹⁶ Ai sensi di tale disposizione non si applica la *c.d.* indetraibilità specifica per le operazioni di cui ai n. da 1) a 4), articolo 10, D.P.R. 633/1972, effettuate nei confronti di soggetti stabiliti fuori della Comunità o relative a beni destinati a essere esportati fuori della Comunità stessa.

Anche nella [circolare n. 37/E/2011](#) era stato affermato che la detrazione dell'imposta è riconosciuta per le sole prestazioni finanziarie, bancarie e assicurative rese a soggetti stabiliti in uno Stato non appartenente alla UE. Pertanto, la detrazione non spetta per i servizi in questione, di natura esente, resi nei confronti di soggetti non residenti in Italia ma stabiliti nella UE.

Tale disparità, ai fini della detrazione dell'Iva, nell'ambito delle prestazioni B2B tra prestazioni rese nei confronti di soggetti *extra* UE e di soggetti UE, è conforme all'articolo 169, lettera c), Direttiva 2006/112/CE, in base al quale il soggetto passivo può detrarre l'Iva "a monte" per i beni e servizi destinati a operazioni esenti di tipo finanziario e assicurativo, quando il destinatario è stabilito fuori della Comunità.

Per tutti i motivi predetti è auspicabile un intervento normativo sul punto o che l'Amministrazione finanziaria riconsiderasse la posizione assunta con la risoluzione del 3 gennaio scorso.

SCHEDA DI SINTESI

Il trattamento Iva per gli strumenti derivati è stato previsto dalla Legge Finanziaria per il 1996.



L'Amministrazione finanziaria nella risoluzione n. 77/E/1998 aveva affermato che le somme, c.d. differenziali, che vengono versate in esecuzione dei contratti stessi (*i.e.* tipicamente nei contratti *domestic currency swaps*, *interest rate swaps*, *cross-currency swaps*) costituiscono l'oggetto della prestazione contrattualmente dedotta e non possono essere qualificate come corrispettivi di una controprestazione affermando pertanto che gli stessi sono fuori dal campo di applicazione dell'Iva.



Di medesimo avviso era stata anche Assonime nella circolare n. 90/1996



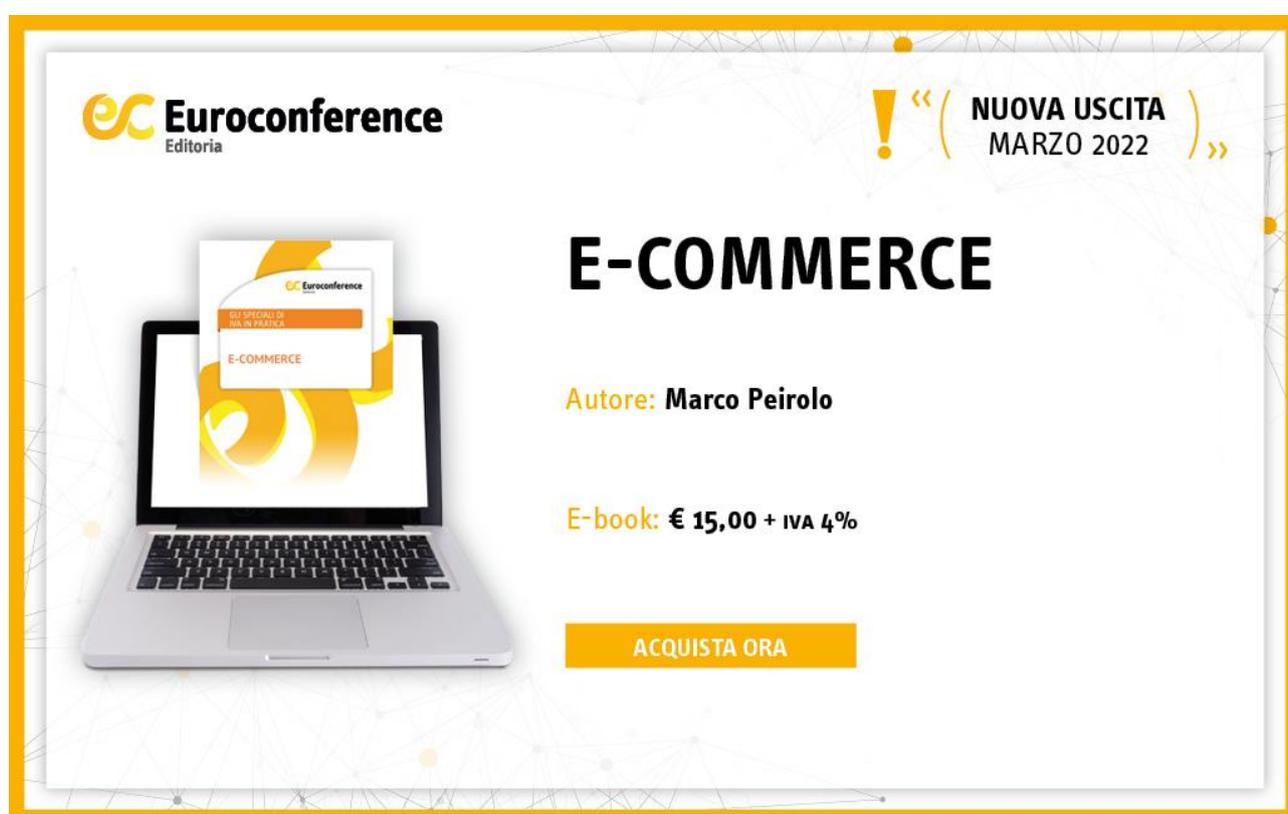
L'Amministrazione finanziaria recentemente nella risoluzione n. 1/E/2022 ha mutato il proprio orientamento, giustificandolo anche in virtù dei mutati cambiamenti legislativi. L'Amministrazione ha affermato che i differenziali nei contratti *swap* debbano essere assoggettati al regime di esenzione Iva.



Le motivazioni addotte dall'Amministrazione finanziaria in tale ultimo documento di prassi non sembrano essere condivisibili per una serie di ragioni.



Considerate le profonde differenze tra l'assoggettamento delle operazioni in oggetto al regime di esenzione piuttosto che al regime di esclusione Iva e considerate anche le implicazioni che tale interpretazione dell'Amministrazione finanziaria potrebbe avere, sembrerebbe auspicabile un intervento normativo sul punto o che l'Amministrazione finanziaria riconsiderasse la posizione assunta.



ec Euroconference
Editoria

! « (**NUOVA USCITA**) »
MARZO 2022 »

E-COMMERCE

Autore: Marco Peirolo

E-book: € 15,00 + IVA 4%

ACQUISTA ORA

The advertisement features a laptop displaying the e-commerce special issue cover, which includes the Euroconference logo and the text 'GLI SPECIALI DI IVA IN PRESENZA E-COMMERCE'. The background is a white grid with orange and grey geometric patterns.

La circolare tributaria n. 14/2022

L'avvio della procedura di accertamento con adesione

di Gianfranco Antico – pubblicista

Premessa

In questi giorni la macchina fiscale si è rimessa in moto e gli uffici stanno procedendo alla notifica degli avvisi di accertamento, che potranno essere oggetto di accertamento con adesione di cui al D.Lgs. 218/1997, lo strumento che permette – in contraddittorio – di giungere a una definizione concordata della pretesa fiscale.

Indichiamo, quindi, le regole essenziali¹, che possono consentire con immediatezza di avere un quadro chiaro dell'istituto.

Ambito applicativo

L'ambito di applicazione delle disposizioni contenute nel D.Lgs. 218/1997, sia sotto l'aspetto soggettivo sia per quanto riguarda le imposte e le fattispecie definibili, è praticamente illimitato, non rinvenendosi – in diritto – alcuna causa ostativa alla definizione concordata.

Portata applicativa dell'istituto		
Atti definibili	Rettifiche induttive di cui all' articolo 39 , comma 1, lettera d), D.P.R. 600/1973 e articolo 54 , comma 2, D.P.R. 633/1972	Accertamenti d'ufficio di cui all' articolo 41 , D.P.R. 600/1973 nei casi di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi
		Accertamenti fondati sui parametri e sugli studi di settore
	Accertamenti induttivi di cui all'articolo 39, comma 2, D.P.R. 600/1973 e articolo 55 , D.P.R. 633/1972	Accertamenti basati su una diversa qualificazione del reddito, ovvero di componenti di esso
	Rettifiche delle dichiarazioni presentate dalle persone fisiche basate su presunzioni semplici di cui all' articolo 38 , comma 3, D.P.R. 600/1973	Atti di accertamento basati su valutazioni estimative da parte dell'ufficio, ovvero dell'UTE o di altri organi tecnici, qualora dalla documentazione fornita dal contribuente scaturiscano elementi che rendano possibile un diverso giudizio da parte dell'ufficio

¹ Per un esame completo dell'istituto sia consentito il rinvio a G. Antico, "Guida agli strumenti deflattivi", Euroconference, Verona, 2022.

	Accertamenti sintetici, ex articolo 38 , comma 4, D.P.R. 600/1973	Accertamenti nei confronti dei sostituti di imposta relativamente a un ammontare complessivo induttivamente determinato dei compensi, interessi e altre somme
--	---	---

L'elencazione meramente indicativa e non esaustiva, contenuta nella [circolare n. 235/E/1997](#), sottolinea l'ampiezza dell'ambito soggettivo e oggettivo dell'accertamento con adesione, che comprende non solo tutti i "contribuenti", ma anche tutte le categorie reddituali.

Se, dunque, in linea di principio, non si rinviene alcuna limitazione all'applicazione dell'istituto dell'accertamento con adesione, il quale può riguardare qualsiasi tipologia di contribuente e qualunque aspetto dell'accertamento fiscale, sicuramente le fattispecie privilegiate sono quelle che permettono un maggior grado di apprezzamento da parte degli uffici, anche sulla scorta degli ulteriori elementi di valutazione che il contribuente sarà in grado di fornire in occasione del contraddittorio.

Le diverse regole per l'avvio del procedimento

Le diverse regole per l'avvio del procedimento sono sostanzialmente contenute negli articoli [5](#) e [6](#), D.Lgs. 218/1997, ai fini reddituali e Iva.

L'istituto prevede 2 vie per dare inizio al procedimento di adesione, assumendo, altresì, rilevanza il diverso momento di attivazione del procedimento, che determina effetti e conseguenze differenti:

- iniziativa dell'ufficio finanziario;
- iniziativa del contribuente.

L'avvio del procedimento su impulso dell'ufficio, in assenza di accertamento

L'invito al contraddittorio in materia di imposte sui redditi e di Iva, previsto e disciplinato dall'articolo 5, D.Lgs. 218/1997, nella formulazione in vigore dal 1° gennaio 2015, oltre a indicare i periodi d'imposta suscettibili di accertamento nonché il giorno e il luogo della comparizione, deve recare anche l'indicazione delle maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni e interessi dovuti nonché dei motivi che danno luogo alla loro determinazione.

L'invito deve comunque contenere i necessari elementi di dettaglio, anche qualora dall'accertamento non scaturisca la determinazione di "maggiori imposte dovute" ma, ad esempio, quella di "imposte dovute" (come nel caso dell'accertamento d'ufficio per omessa presentazione della dichiarazione) o quella di "minori crediti d'imposta" (come nel caso di rettifica della dichiarazione Iva a credito che non comporti l'evidenziazione di un debito d'imposta).

Esigenze di certezza dell'azione amministrativa hanno indotto l'Amministrazione finanziaria² a disporre affinché l'invito al contraddittorio sia ritualmente notificato, ai sensi dell'[articolo 60](#), D.P.R. 600/1973, oppure spedito mediante lettera raccomandata con avviso di ricevimento.

L'avvio della procedura verso l'adesione da parte dell'ufficio non riveste carattere di obbligatorietà; l'Amministrazione finanziaria deve, infatti, valutare attentamente la fondatezza degli elementi in suo possesso, nonché:

“... tenere conto delle proprie esigenze e capacità operative, soprattutto in prossimità dei termini di decadenza dell'azione di accertamento”³.

L'allora Ministero delle finanze – [circolare n. 235/E/1997](#) – ha precisato che il contribuente, destinatario dell'invito, non è obbligato a presentarsi presso l'ufficio e tale inottemperanza non è autonomamente sanzionabile, fermo restando – ovviamente – la potestà dell'ufficio stesso di procedere alla notifica di atti di accertamento o rettifica.

In effetti, per tale comportamento, una “sanzione” – seppure indiretta – esiste, perché al contribuente destinatario dall'invito a comparire, sia nel caso di inottemperanza sia nel caso in cui il procedimento si concluda con esito negativo, è preclusa la possibilità di richiedere e instaurare di sua iniziativa il procedimento di adesione, ex [articolo 6](#), comma 2, D.Lgs. 218/1997 qualora l'ufficio proceda alla notifica dell'avviso di accertamento.

L'Amministrazione finanziaria, quindi, instaura il contraddittorio con il contribuente una sola volta, senza possibilità di ripensamenti, fermo restando che gli uffici potranno valutare con la massima disponibilità eventuali motivate richieste di differimento, in caso di temporaneo impedimento del contribuente o del suo delegato⁴.

Ricordiamo che l'[articolo 4-octies](#), D.L. 34/2019, convertito con modificazioni in L. 58/2019, titolato “Obbligo di invito al contraddittorio”, intervenendo sostanzialmente sul D.Lgs. 218/1997, ha disposto forme di contraddittorio rafforzate per gli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020.

Infatti, il Legislatore ha inserito nel corpo del citato D.Lgs. 218/1997 l'[articolo 5-ter](#) – invito obbligatorio – prevedendo che l'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, debba notificare l'invito a comparire di cui all'[articolo 5](#), D.Lgs. 218/1997 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.

² Circolare n. 235/E/1997.

³ Cfr. circolare n. 235/E/1997.

⁴ Cfr. G. Antico, “Accertamento con adesione: quando il contraddittorio svolto inibisce un secondo tentativo di accordo”, in Accertamento e contenzioso, n. 37/2018.

Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'[articolo 41-bis](#), D.P.R. 600/1973 e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'[articolo 54](#), commi 3 e 4, D.P.R. 633/1972.

In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.

Il Legislatore fa salvi i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, e le ipotesi di fondato pericolo per la riscossione: in tali casi l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito.

Fuori dei casi di urgenza motivata o di pericolo per la riscossione, il mancato avvio del contraddittorio mediante la notifica dell'invito comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento, sempre che, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato.

Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento.

Inoltre, all'[articolo 5](#), D.Lgs. 218/1997 è aggiunto il comma 3-bis, secondo cui qualora tra la data di comparizione e quella di decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di 90 giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di 120 giorni, in deroga al termine ordinario.

L'avvio del procedimento su istanza dell'ufficio, in assenza di accertamento, a seguito di accessi, ispezioni e verifiche

Al termine delle operazioni di accesso, ispezioni o verifiche, eseguite dalla G. di F. o dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria è data facoltà al contribuente di inoltrare istanza in carta libera all'ufficio competente, chiedendo la formulazione di una proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione in adesione della controversia, ai sensi dell'[articolo 6](#), comma 1, D.Lgs. 218/1997⁵.

Articolo 6, comma 1, D.Lgs. 218/1997	
Circolare Assonime n. 2/1998	Deve ritenersi, tuttavia, che qualora l'ufficio dia seguito all'istanza instaurando il contraddittorio e tale momento di confronto si concluda negativamente, il contribuente "... non avrà più la possibilità di utilizzare la procedura di definizione con adesione nel caso di successivo avviso di accertamento relativo al medesimo periodo d'imposta, atteso che l'articolo 6, comma 2, non consente di proporre istanza

⁵ Cfr. G. Antico, "L'adesione a seguito di processo verbale di constatazione. I vantaggi dell'operazione", in Accertamento e contenzioso, n. 25/2017; G. Antico, "La scelta fra l'adesione al pvc e l'utilizzo del ravvedimento operoso nel corso della verifica ovvero a conclusione", in Accertamento e contenzioso, n. 36/2018.

	<i>di definizione nel caso in cui l'accertamento notificato sia stato preceduto da invito a comparire"</i>
--	--

L'avvio del procedimento su istanza del contribuente, a seguito di notifica di avviso impositivo, non preceduto da invito a comparire

L'ipotesi classica di applicazione dell'istituto – prima dell'introduzione del c.d. [articolo 5-ter](#), D.Lgs. 218/1997 – è sempre stata costituita dall'istanza inoltrata dal contribuente a seguito di notifica di avviso di accertamento o rettifica.

La norma contenuta nel comma 2, [articolo 6](#), D.Lgs. 218/1997, ai fini reddituali e Iva, consente al contribuente – in assenza di analogia iniziativa dell'ufficio e successivamente alla notifica di avviso di accertamento o rettifica non preceduto da invito a comparire di cui agli articoli [5](#) e [5-ter](#), D.Lgs. 218/1997 – di proporre autonomamente istanza di accertamento con adesione, chiedendo l'instaurazione del contraddittorio in ordine alle violazioni contestate con l'atto notificato.

L'istanza, redatta in carta libera, deve contenere il riferimento all'atto avverso il quale è proposta e l'indicazione del recapito, anche telefonico del contribuente⁶, e può essere indifferentemente consegnata o spedita all'ufficio che ha emesso l'atto impositivo.

In ordine alle modalità di presentazione dell'istanza, la [circolare n. 28/E/2002](#) considera tempestiva la domanda spedita per posta entro il termine di 60 giorni dalla notifica dell'atto di accertamento, purché vengano rispettate dal contribuente le modalità prescritte dall'[articolo 20](#), D.Lgs. 546/1992 (plico raccomandato senza busta, con avviso di ricevimento).

Le istanze di accertamento con adesione disciplinate dall'articolo 6, D.Lgs. 218/1997 possono essere presentate anche mediante pec (posta elettronica certificata) alla direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate che ha emesso l'atto impositivo.

Ulteriore modalità di presentazione dell'istanza ex articolo 6, D.Lgs. 218/1997

Forum del maggio 2018 con l'Agenzia delle entrate, e la partecipazione del Cndcec

→

Per l'Agenzia delle entrate, *"le istanze inviate telematicamente tramite pec hanno lo stesso valore giuridico di un'istanza sottoscritta con firma autografa apposta in presenza del dipendente addetto al procedimento o notificata per mezzo della posta ordinaria"*, e pertanto, *"considerato che l'articolo 6, D.Lgs. 218/1997 non prevede specifiche e tassative modalità di presentazione della domanda di accertamento con adesione, la quale per prassi amministrativa può essere presentata mediante consegna diretta o a mezzo posta, non sembrano esserci ostacoli all'inoltro dell'istanza di adesione mediante pec alla casella di pec della direzione provinciale (o regionale per i c.d. grandi contribuenti) competente a emettere l'avviso di accertamento."*

⁶ Considerato che il comma 4, articolo 6, e il comma 3, articolo 12, D.Lgs. 218/1997 consentono all'ufficio di formulare l'invito a comparire anche telematicamente, è opportuno indicare il proprio indirizzo e-mail.

L'istanza dovrà essere firmata digitalmente o, in alternativa, sottoscritta con firma autografa e accompagnata dalla copia del documento d'identità

SCHEDA DI SINTESI

In questi giorni la macchina fiscale si è rimessa in moto e gli uffici stanno procedendo alla notifica degli avvisi di accertamento, che potranno essere oggetto di accertamento con adesione di cui al D.Lgs. 218/1997, lo strumento che permette – in contraddittorio – di giungere a una definizione concordata della pretesa fiscale. Indichiamo, quindi, le regole essenziali, che possono consentire con immediatezza di avere un quadro chiaro dell'istituto.



L'ambito di applicazione delle disposizioni contenute nel D.Lgs. 218/1997, sia sotto l'aspetto soggettivo sia per quanto riguarda le imposte e le fattispecie definibili, è praticamente illimitato, non rinvenendosi – in diritto – alcuna causa ostativa alla definizione concordata.



Le diverse regole per l'avvio del procedimento sono sostanzialmente contenute negli articoli 5 e 6, D.Lgs. 218/1997, ai fini reddituali e Iva. L'istituto prevede 2 vie per dare inizio al procedimento di adesione, assumendo, altresì, rilevanza il diverso momento di attivazione del procedimento, che determina effetti e conseguenze differenti: iniziativa dell'ufficio finanziario; iniziativa del contribuente.



L'invito al contraddittorio in materia di imposte sui redditi e di Iva, previsto e disciplinato dall'articolo 5, D.Lgs. 218/1997, nella formulazione in vigore dal 1° gennaio 2015, oltre a indicare i periodi d'imposta suscettibili di accertamento nonché il giorno e il luogo della comparizione, deve recare anche l'indicazione delle maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni e interessi dovuti nonché dei motivi che danno luogo alla loro determinazione. Ricordiamo che l'articolo 4-*octies*, D.L. 34/2019, convertito con modificazioni in L. 58/2019, titolato "Obbligo di invito al contraddittorio", intervenendo sostanzialmente sul D.Lgs. 218/1997, ha disposto forme di contraddittorio rafforzate per gli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020.



Al termine delle operazioni di accesso, ispezioni o verifiche, eseguite dalla G. di F. o dagli uffici dell'Amministrazione finanziaria è data facoltà al contribuente di inoltrare istanza in carta libera all'ufficio competente, chiedendo la formulazione di una proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione in adesione della controversia, ai sensi dell'articolo 6, comma 1, D.Lgs. 218/1997.



L'ipotesi classica di applicazione dell'istituto – prima dell'introduzione del c.d. articolo 5-ter, D.Lgs. 218/1997 – è sempre stata costituita dall'istanza inoltrata dal contribuente a seguito di notifica di avviso di accertamento o rettifica. La norma contenuta nel comma 2, articolo 6, D.Lgs. 218/1997, ai fini reddituali e Iva, consente al contribuente – in assenza di analogo iniziativa dell'ufficio e successivamente alla notifica di avviso di accertamento o rettifica non preceduto da invito a comparire di cui agli articoli 5 e 5-ter, D.Lgs. 218/1997 – di proporre autonomamente istanza di accertamento con adesione, chiedendo l'instaurazione del contraddittorio in ordine alle violazioni contestate con l'atto notificato.

La circolare tributaria n. 14/2022

I punti di attenzione nella redazione del bilancio d'esercizio in contesti di crisi – La svalutazione delle partecipazioni

di Andrea Soprani – dottore commercialista e revisore legale

Prosegue la trattazione delle complessità delle stime delle voci di bilancio in contesti di crisi, con riferimento alla valutazione delle partecipazioni dove si descriveranno le regole previste dagli Oic in vigore e le differenze rispetto al trattamento della stessa fattispecie nell'ambito dei Principi contabili internazionali.

Premessa

Tutti gli articoli che si sono succeduti sul tema delle valutazioni di bilancio hanno cercato di approfondire le problematiche valutative quando la società che redige le stime si trovi in un contesto di crisi.

In questo contributo si affronteranno le problematiche relative alla possibile necessità di procedere a una svalutazione del valore delle partecipazioni in bilancio, problematica che si riscontra indipendentemente che la società che effettua questa valutazione sia in crisi o meno, ma certamente doverosa di approfondimento nel momento in cui la partecipata abbia registrato perdite in bilancio come conseguenza di una crisi in atto.

Nell'articolo, si tratterà della sola casistica di partecipazioni detenute non allo scopo di una successiva vendita le quali, essendo classificate tra le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni, hanno differenti criteri di valutazione che si allineano a quelle di tutte le attività a breve termine iscritte in bilancio e, quindi, al minor valore tra costo e mercato.

Per ciò che attiene invece alle partecipazioni iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie, vale il principio di iscrizione al costo diminuito delle perdite durevoli di valore, a meno che la società non abbia deciso di valutarle con il metodo del patrimonio netto che non sarà neanche oggetto di trattazione, nella consapevolezza che tale metodo è scarsamente diffuso nella pratica e attiene, per sua natura, a valutazioni più tipiche e ricorrenti nel bilancio consolidato.

Le prescrizioni dell'Oic 21

Il principio, difformemente dall'Oic 9 che abbiamo commentato in un precedente contributo¹, non dà una definizione diretta di quando una perdita debba essere considerata durevole², tuttavia, per altra via indica, testualmente che:

“La perdita durevole di valore è determinata confrontando il valore di iscrizione in bilancio della partecipazione con il suo valore recuperabile, determinato in base ai benefici futuri che si prevede affluiranno all'economia della partecipante”.

Quindi i termini per valutare la necessità o meno di una svalutazione in bilancio del valore di una partecipazione, ovviamente solo nell'ottica di utilizzo del criterio del costo e non del patrimonio netto, sono chiari:

- la partecipata deve aver consuntivato una perdita in bilancio;
- il recupero o meno della stessa e, quindi la sua durevolezza o meno, deve essere misurato sulla base di un piano previsionale che dimostri o meno il recupero della perdita consuntivata;
- l'ammontare della perdita deve essere tale da rendere il patrimonio netto di pertinenza della partecipante inferiore al valore di iscrizione della partecipazione in bilancio.

Il principio si preoccupa anche di dare indicazioni sul fatto che le perdite subite dalla partecipata possono derivare da situazioni temporanee (la cui temporaneità dovrà essere dimostrata tramite i sopracitati piani futuri) o strutturali e possono derivare da cause interne o esterne fornendo indicazioni, similmente a quanto riportato dall'Oic 9, di quali fattori possono essere ritenuti degli indicatori di durevolezza della perdita, indipendentemente e prima dello sviluppo di un piano che dimostri il loro recupero o meno.

Tra le cause interne più rilevanti si ricordano:

- perdite operative divenute fisiologiche, derivanti da una struttura del ciclo costi/ricavi che cessa di essere remunerativa; eccesso di costi fissi, non riducibili nel breve periodo, rispetto al volume d'affari;
- obsolescenza tecnologica degli impianti o dei processi produttivi dell'impresa;
- un perdurante stato di tensione finanziaria al quale non si possa porre rimedio e che divenga eccessivamente oneroso per la società;

¹ A. Soprani, *“I punti di attenzione nella redazione del bilancio d'esercizio in contesti di crisi –Le perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali”* in La circolare tributaria n. 13/2022.

² Seppur con i dovuti adattamenti da immobilizzazioni a partecipazioni si ritiene valida la definizione dell'Oic 9 anche a questi fini che recita: *“Si definisce perdita durevole di valore la diminuzione di valore che rende il valore recuperabile di un'immobilizzazione, determinato in una prospettiva di lungo termine, inferiore rispetto al suo valore netto contabile.”*

– una distribuzione di dividendi che abbia comportato che la quota di patrimonio netto posseduta nella partecipata sia diventata inferiore al valore di iscrizione della stessa nell'attivo.

Tra quelle esterne, sempre tra le più rilevanti:

- crisi del mercato in cui opera l'impresa con previsioni di non ritorno a condizioni favorevoli per l'impresa partecipata;
- sostanziale ribasso dei prezzi di vendita dei prodotti sul mercato non bilanciabile dall'adeguamento dei costi di produzione e vendita della partecipata;
- perdita di quote di mercato a favore di imprese concorrenti;
- abbandono da parte del mercato dei prodotti dell'impresa a favore di prodotti alternativi;
- nuove leggi e regolamentazione che incidono negativamente sulla redditività dell'impresa.

Sempre in termini generali, il principio enfatizza il fatto che tutte le volte che gli amministratori decidano di mantenere il costo a bilancio nonostante perdite che riducano il patrimonio netto di pertinenza a valori inferiori al costo, le loro conclusioni devono essere adeguatamente motivate e dimostrabili in modo che sia evidente che essi hanno utilizzato analisi, testualmente: *“accurate, prudenti e motivate³”*.

Passando poi all'indicazione di quando una perdita deve ritenersi durevole, il principio è molto severo indicando che tutte le volte in cui non si prevede che le ragioni che hanno causato la perdita possano essere rimosse in un breve arco temporale⁴, essa deve ritenersi durevole.

Analizzata l'obbligatoria brevità dell'arco temporale di previsione, il principio descrive, sempre con severità, anche le caratteristiche del piano che deve essere predisposto e approvato dall'organo amministrativo della partecipata, evidenziando che i piani e programmi devono avere caratteristiche di:

- concretezza;
- ragionevole possibilità di realizzazione (tecnica, economica, finanziaria); e
- nuovamente, brevità di attuazione.

Oltre a ricordare che essi, testualmente:

“a) risultino da deliberazioni degli organi societari;

³ Tale aspetto era maggiormente enfatizzato nel testo del vecchio Principio contabile Oic 20 – Titoli e partecipazione nel quale era anche censurata una pratica diffusa di non procedere a nessuna analisi futura di recupero della perdita quando vi fossero valori patrimoniali inespressi quali maggior valori degli immobili. A titolo di memoria si riporta il passaggio, passaggio che, a giudizio dello scrivente deve ancora ritenersi valido: *“Non si ritiene ammissibile, al contrario, che la perdita di valore sofferta da una partecipazione sia considerata non durevole sulla semplice base di ipotesi generiche di recupero o di consistenza dei valori patrimoniali. Tale comportamento, nei fatti, è assimilabile a un puro rinvio del riconoscimento della perdita che, per il richiamo postulato della prudenza e per quello della competenza, non è accettabile”*.

⁴ È posta enfasi anche sulla brevità dell'arco temporale delle previsioni restringendo l'orizzonte solo al periodo, che dipenderà molto anche dal contesto esterno (ad esempio, più breve nel caso dell'attuale pandemia), in cui gli amministratori riescono a formulare previsioni dettagliate. Si riporta il testo per una migliore comprensione della fattispecie; *“... in un breve arco temporale, cioè in un periodo così breve da permettere di formulare previsioni attendibili e basate su fatti obiettivi e ragionevolmente riscontrabili”*.

b) siano analitici così da individuare con precisione gli elementi di intervento e i benefici (qualificati in termini economici) che da essi si attendono;

c) definiscano in modo esplicito il tempo entro cui il recupero dell'equilibrio economico è atteso, che deve collocarsi comunque in un arco ridotto di esercizi futuri”.

Si tratta di prescrizioni molto severe, espressamente volute dalla volontà delle *standard setter* di dare predominanza al postulato della prudenza che da sempre è considerato la regola principe della redazione dei bilanci italiani, anche se esso è solo uno dei postulati analizzati nell'Oic 11 che tratta in dettaglio la tematica delle regole di base per la preparazione del bilancio d'esercizio.

Va enfatizzata questa severità di comportamento in quanto non è raro assistere, nella prassi applicativa dei bilanci redatti secondo gli Oic, all'utilizzo delle regole dell'*impairment test* dello IAS 36, regole che, invece, per volontà dello *standard setter* italiano, sono riservate solo, come analizzato in un precedente contributo⁵, alle immobilizzazioni materiali e immateriali sulla base delle regole fissate dall'Oic 9.

Ora non è tecnicamente confutabile che la metodologia Oic 9 e/o IAS 36, che trova il suo fondamento teorico nel fatto che un'attività iscritta in bilancio vale i flussi finanziari che genera, sia adeguata a rappresentare il valore di un'azienda, tanto è vero che l'utilizzo della metodologia di matrice anglosassone conosciuta come *unlevered discounted cash flow* (UDCF) sia utilizzata in maniera sempre più frequente in contesti valutativi di aziende e non solo.

Tuttavia, questa metodologia non è ritenuta accettabile dallo *standard setter* nazionale, che ha voluto, come sopra ricordato e descritto analiticamente, privilegiare un approccio valutativo molto più prudente che conduce, a parità di condizioni, a molto più frequenti svalutazioni e ripristini di valore in Italia, rispetto a quelle che si effettuano in ambito internazionale o meglio, in un contesto di applicazione degli IAS/IFRS nella redazione del bilancio d'esercizio.

Tale differenza scaturisce principalmente dalla relevantissima differenza degli orizzonti temporali assunti alla base delle previsioni formulate.

È noto, infatti, che nella logica della metodologia UDCF la previsione esplicita o implicita dei flussi sia basata sulla durata prevista dell'attività sottoposta a valutazione.

È ovvio pertanto che, essendo l'oggetto di previsione e valutazione una azienda, sia ragionevole e tecnicamente corretto presumere che per sua natura essa abbia una vita infinita o indefinita, ma comunque molto lunga a meno che non sopravvengano cause avverse che interrompano in maniera anomala la sua sopravvivenza.

⁵ A. Soprani, ["I punti di attenzione nella redazione del bilancio d'esercizio in contesti di crisi -Le perdite durevoli di valore delle immobilizzazioni materiali e immateriali"](#) in La circolare tributaria n. 13/2022.

Quindi in ambito UDCF è normale che lo sviluppo delle previsioni abbia un orizzonte temporale molto lungo e che la valutazione delle aziende e quindi del loro valore, avvenga solo in minima parte sulla base di flussi finanziari espliciti (normalmente su un periodo di 5 anni considerati, in assenza di contesti eccezionali quali l'attuale pandemia che deteriorino l'affidabilità delle previsioni, l'orizzonte massimo per effettuare previsioni di dettaglio ragionevoli e credibili) e si basi largamente, sull'attualizzazione del valore terminale dell'azienda calcolato tramite un flusso, spesso infinito, di flussi di cassa operativi. Nella metodologia dell'Oic 21, invece, pur non entrando in gioco la fattispecie dell'attualizzazione, l'arco temporale con cui si possono compiere previsioni così attendibili da convalidare le severe prescrizioni del principio, difficilmente si estenderà per un periodo superiore a 5 anni⁶.

Si tratta, quindi, come detto, di prescrizioni severe e in alcuni aspetti non pienamente condivisibili dal punto di vista squisitamente tecnico⁷, che, tuttavia, sicuramente condurranno, nei bilanci Oic, alla rilevazione in bilancio di un numero molto più elevato di svalutazioni rispetto al mondo las, ma sono regole che non possono essere disconosciute dal redattore del bilancio.

Non si tratta quindi di mancanza di ragionevolezza teorica e/o tecnica delle prescrizioni degli las, ma di differenti regole Oic, così come avviene, ad esempio, nella prescrizione las di assenza di ammortamento sull'avviamento, regola non applicabile invece nel contesto Oic che prevede sia l'ammortamento sia l'applicazione della perdita durevole del valore sulla base dell'Oic 9.

In questo contesto, si raccomanda pertanto di procedere, con la stessa diligenza con cui viene effettuata una prudente e forse troppo prudente rispetto alla realtà della partecipata, perdita durevole di valore, anche al ripristino del valore in bilancio di fronte a risultati positivi della partecipata che compensino le perdite precedentemente registrate e che sono state alla base delle svalutazioni effettuate nel bilancio della partecipante.

Esemplificazione pratica della differenza metodo Oic 21 e las 36

Si supponga, per semplicità che la società A abbia una partecipazione al 100% nella società B iscritta a bilancio per 8 milioni di euro e che a seguito di perdite negli ultimi 2 esercizi il patrimonio di B sia sceso a 5 milioni di euro.

La società deve giudicare se la perdita sia durevole alla data di bilancio (31 dicembre 2021).

Il budget economico della società B, per i prossimi 5 esercizi, presenta i seguenti dati di sintesi:

⁶ Il riferimento all'orizzonte temporale di 5 anni non è presente in maniera esplicita nell'Oic 21. Tuttavia, esso è spesso presente nel testo di altri principi che richiedono previsioni. Si riporta a titolo esemplificativo il passaggio contenuto nell'Oic 9: *"In linea tendenziale, tali piani non superano un orizzonte temporale di 5 anni"*.

⁷ Il riferimento è ovviamente alla metodologia dell'*impairment test* las 36, che difficilmente presta il fianco a debolezze tecniche.

Milioni di euro	31 dicembre 2022	31 dicembre 2023	31 dicembre 2024	31 dicembre 2025	31 dicembre 2026
Fatturato	10,2	11,2	12,3	13,6	14,9
Costi operativi	9,7	10,4	11,5	12,4	13,1
EBITDA	0,5	0,8	0,9	1,2	1,8
Ammortamenti e accantonamenti	1,3	1,1	0,8	1,0	1,0
EBIT	-0,8	-0,3	0,1	0,3	0,7
Risultato netto	-1,2	-0,8	0,6	1,0	1,2

Applicazione del metodo Oic 21

Supposto che i dati di previsione rispettino tutti i requisiti richiesti dal principio descritti sopra, dall'esame dei dati prospettici emerge che nel quinquennio la società B sarà in grado di ottenere risultati cumulati di 0,8 milioni di euro. Visto che la differenza a bilancio tra valore di partecipazione e patrimonio netto della partecipata era di 3 milioni (8-5), in ottemperanza alle prescrizioni del principio la società dovrà registrare una perdita durevole di 2,2 milioni a bilancio (3 - 0,8 - risultati prospettici cumulati dei prossimi 5 esercizi).

Applicazione del metodo Ias 36

Si premette che non è questa la sede per approfondire la metodologia UDCF, ribadendo la necessità di disporre, per la sua applicazione, di una adeguata competenza e pratica professionale per evitare errori nella sua complessa applicazione.

In questo caso sarà necessario tramutare i dati economici in finanziari. Di seguito i dati di riferimento alla base dei calcoli:

Milioni di euro	31 dicembre 2022	31 dicembre 2023	31 dicembre 2024	31 dicembre 2025	31 dicembre 2026
EBIT	-0,8	-0,3	0,1	0,3	0,7
Tasse figurative su EBIT	0,3	0,1	0,0	-0,1	-0,2
NOPAT	-0,6	-0,2	0,1	0,2	0,5
Ammortamenti e accantonamenti	1,3	1,1	0,8	1,0	1,0
Modifiche nel capitale circolante netto	-0,1	-0,1	-0,2	-0,2	-0,3
Investimenti netti	-0,2	-0,2	-0,2	-0,2	-0,2
Cash flow operativo	0,5	0,6	0,5	0,7	1,0

Supposto che dai calcoli risulti che il costo medio del capitale (WACC) da utilizzare per l'attualizzazione dei flussi finanziari sia del 6,5%, si procede all'attualizzazione dei flussi come segue:

Milioni di euro	31 dicembre 2022	31 dicembre 2023	31 dicembre 2024	31 dicembre 2025	31 dicembre 2026
Cash flow operativo	0,5	0,6	0,5	0,7	1,0
Costo medio ponderato del capitale (WACC)	6,5%	6,5%	6,5%	6,5%	6,5%
Fattore di sconto	0,9	0,9	0,8	0,8	0,7
Flusso di cassa attualizzato	0,4	0,5	0,4	0,5	0,8
Flusso di cassa attualizzato cumulato	0,4	0,9	1,3	1,9	2,1

Utilizzando poi, il flusso di cassa dell'ultimo periodo per il calcolo del *terminal value* previsto dalla metodologia in esame, flusso che per prudenza è tenuto costante, dallo sviluppo dei calcoli si ottiene un valore del *terminal value* di 11,6 milioni di euro.

Sempre per prudenza la società decide di utilizzare la posizione finanziaria al 31 dicembre 2021 della società B (negativa per 1,8 milioni di euro) per il calcolo del valore del capitale economico della società che, riepilogando i vari passaggi risulta essere:

Riepilogo	Importo
Flusso di cassa esplicito	2,1
Valore attuale del <i>terminal value</i>	11,6
Enterprise value	13,7
Posizione finanziaria netta	1,8
Equity value (valore del capitale economico)	11,9

Ne consegue che l'applicazione di questo metodo non conduce alla necessità di nessuna svalutazione.

SCHEDA DI SINTESI

Nella valutazione delle partecipazioni immobilizzate, qualora non si proceda con il metodo del patrimonio netto, il costo iscritto a bilancio deve essere diminuito delle perdite durevoli di valore.



Le regole dettate dall'Oic 21 per determinare la durevolezza o meno della perdita sono molto severe, privilegiando la prudenza rispetto ad altre considerazioni tecniche applicabili in differenti principi contabili quali gli IAS.



Le prescrizioni del principio richiedono lo sviluppo di dati economici per un ristretto arco temporale, supportati da adeguati e verificabili assunzioni di base, per giudicare il recupero o meno della perdita subita. La differenza tra perdita subita e quella recuperabile tramite le previsioni come sopra formulate, rappresenta l'ammontare di perdita durevole da registrare in bilancio.



Pur prendendo atto della solidità teorica e tecnica della metodologia di impairment *test* las 36, va nettamente concluso che in contesto Oic tale metodologia non potrà essere utilizzata per la determinazione della perdita durevole di valore.

Credito locazioni 2022			
Articolo 5 , D.L. 4/2022 (Decreto Sostegni-ter), convertito in legge il 28 marzo 2022			
Si proroga il credito locazioni, ex articolo 28 , D.L. 34/2020, soltanto per alcune categorie di contribuenti e solo per i mesi di gennaio, febbraio, marzo 2022			
Beneficiari			
Strutture alberghiere e agrituristiche	Agenzie viaggio, turismo e <i>tour operator</i>	Stabilimenti termali	Piscine
Immobili interessati			
Immobili a uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico			
Oggetto			
Canoni di locazione, <i>leasing</i> , concessione, affitto d'azienda, versati			
Aliquota			
60% - aliquota <i>standard</i> per locazione, <i>leasing</i> , concessione 50% - aliquota per l'affitto d'azienda per le strutture turistico-ricettive 30% - aliquota per i contratti di servizi a prestazioni complesse e affitto d'azienda			
Condizione			
Diminuzione del fatturato/corrispettivi nel mese 2022 di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del 2019 Verifica mese su mese			
Cosa fare per fruirne?			
1. Attendere l'approvazione dell'agevolazione da parte della Commissione Europea			
2. Presentare autodichiarazione del rispetto dei requisiti delle Sez. 3.1 o 3.12 della Comunicazione CE 1836 <i>final</i>			

La circolare tributaria n. 14/2022

Le sanzioni per ritardato invio dei modelli Intrastat sono riducibili con il ravvedimento operoso

di Centro studi tributari

Il caso

Alfa Srl non ha presentato l'elenco Intrastat per il mese di gennaio 2022.

Accorgendosi della dimenticanza, il 10 aprile provvedere alla presentazione del modello in precedenza omesso.

Qual è la sanzione applicabile? È possibile utilizzare il ravvedimento operoso per sanare la posizione?

Quali sono le modalità operative per esercitare tale ravvedimento?

La soluzione

L'[articolo 50](#), comma 6, D.L. 331/1993 stabilisce che i soggetti passivi Iva che effettuano operazioni intracomunitarie attive e/o passive sono tenuti, in linea generale (ossia quando non ricorrono esoneri oggettivi o soggettivi), alla presentazione dei modelli riepilogativi periodici relativi a dette operazioni (i c.d. modelli Intrastat).

Nei modelli, in particolare, devono essere riepilogate le seguenti operazioni:

- cessioni intracomunitarie di beni tra soggetti passivi (sono escluse le operazioni rese a privati); e
- prestazioni di servizi rese a soggetti Iva (B2B) generiche di cui all'[articolo 7-ter](#), D.P.R. 633/1972 (sono escluse le prestazioni in deroga ai sensi dei successivi articoli [7-quater](#) e [7-quinquies](#), D.P.R. 633/1972).

Sono altresì escluse le operazioni esenti o non imponibili nello stato del committente).

Con riferimento alla periodicità di presentazione degli elenchi, tenendo conto delle semplificazioni che sono entrate in vigore dal 2022, occorre ricordare che:

- per quanto riguarda le cessioni di beni effettuate ai sensi dell'[articolo 41](#), D.L. 331/1993 la periodicità è mensile quando l'ammontare delle cessioni supera l'importo di 50.000 euro anche in uno solo dei 4 trimestri mobili precedenti, oltre tale soglia la periodicità risulta trimestrale;

- per quanto riguarda le prestazioni di servizi rese di cui all'[articolo 7-ter](#), D.P.R. 633/1972 la periodicità è mensile quando viene superato l'ammontare di 50.000 euro anche in uno solo dei 4 trimestri mobili precedenti, in caso contrario gli elenchi vanno resi con periodicità trimestrale;
- con riferimento agli acquisti di beni ai sensi dell'[articolo 38](#), D.L. 331/1993 la periodicità è mensile quando viene superata la soglia di 350.000 euro anche in uno solo dei 4 trimestri mobili precedenti, in caso contrario non è necessario l'invio dell'elenco Intrastat;
- per quanto riguarda i servizi ricevuti da altri operatori comunitari ai sensi dell'articolo 7-ter, D.P.R. 633/1972 la periodicità è mensile nel caso in cui sia superata la soglia di 100.000 euro anche in uno solo dei 4 trimestri mobili precedenti, in caso contrario nessuna comunicazione è dovuta.

Il modello deve essere inviato entro il giorno 25 del mese successivo il periodo di riferimento del modello (mensile o trimestrale); il superamento della soglia per una singola categoria di operazioni non incide sulla periodicità relativa alle altre 3 categorie.

In base all'[articolo 11](#), comma 4, D.Lgs. 471/1997 l'omessa, infedele o tardiva presentazione degli elenchi riepilogativi è punita (in relazione alla parte fiscale del modello) con la sanzione da 500 a 1.000 euro per ciascuno di essi, ridotta alla metà in caso di presentazione nel termine di 30 giorni dalla richiesta inviata dagli uffici abilitati a riceverla o incaricati del loro controllo.

Non sono, invece, sanzionate la correzione dei dati inesatti e l'integrazione dei dati mancanti, purché ciò avvenga spontaneamente o, comunque, entro il termine di 30 giorni dalla richiesta dei competenti uffici doganali.

Il contribuente che si accorge di aver omesso o inviato tardivamente un modello Intrastat ha la possibilità di sanare questa irregolarità sfruttando l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'[articolo 13](#), D.Lgs. 472/1997. Per ottenere la regolarizzazione occorrerà presentare il modello Intrastat in precedenza omesso e versare le sanzioni ridotte, in base a quanto tempo è trascorso dalla scadenza naturale.

Si ritiene che il codice tributo da utilizzare per il versamento della sanzione sia il "8911"; nel campo "anno di riferimento" si ritiene vada indicato l'anno in cui è stata commessa la violazione.

Venendo al caso esaminato, occorre ricordare che la scadenza per la presentazione del modello di gennaio 2022 era stata prorogata al 7 marzo 2022 a opera della determinazione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli n. 98794/2022.

Alfa Srl presenta quindi il modello Intrastat relativo a gennaio 2022 il 10 aprile 2022, ossia entro i 90 giorni dalla scadenza naturale, quindi potrà applicare la riduzione a 1/9 della sanzione di 500 euro; la sanzione dovuta per la regolarizzazione è pertanto pari a 55,55 euro.

La circolare tributaria n. 14/2022

Principali scadenze dal 1° al 15 aprile 2022

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

Giovedì 7 aprile

Comunicazione telematica spese per interventi edilizi oggetto di opzione

Ultimo giorno per la comunicazione telematica all'Agenzia delle entrate delle spese sostenute nel 2021 per interventi edilizi sugli immobili oggetto di opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito.

Venerdì 15 aprile

Registrazioni contabili

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

Fatturazione differita

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

Registrazioni contabili Asd

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

L'informazione quotidiana, attenta e completa, disponibile **gratuitamente**

**NOTIZIE E APPROFONDIMENTI
PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA**

Iscriviti alla mailing list e rimani informato su tutte le news

www.ecnews.it



EDITORE E PROPRIETARIO

Gruppo Euroconference Spa
Via E. Fermi, 11 - 37135 Verona

DIRETTORE RESPONSABILE

Fabio Garrini

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO

Fabio Garrini

COMITATO DI REDAZIONE

Luca Caramaschi Sergio Pellegrino
Fabio Landuzzi Luigi Scappini
Guido Martinelli

COLLABORATORI ESTERNI

Andrea Bonghi Marco Peirolò
Alessandro Bonuzzi Leonardo Pietrobon
Luigi Ferrajoli Mara Pilla
Fabio Giommoni Maurizio Tozzi
Vittoria Meneghetti Francesco Zuech
Paolo Meneghetti

REDAZIONE

Milena Martini e Chiara Ridolfi

SERVIZIO CLIENTI

Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:
circolari@euroconference.it

SITO INTERNET

Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it/editoria

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

Settimanale
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2022

Euro 220,00 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata, accessibile tramite le proprie credenziali dal [link](http://www.euroconference.it/area_riservata_login):
http://www.euroconference.it/area_riservata_login.

In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare la funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella pagina di login.

Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001
Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049

ISSN: 2039-9618

Per i contenuti di "La circolare tributaria" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.