Euroconference Editoria

LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

Normativa e prassi in sintesi

I chiarimenti della circolare n. 3/E/2022 3

Normativa e prassi in sintesi 7

Giurisprudenza in sintesi 14

Il focus giurisprudenziale

Rapporti tra la reiterazione in perennità e passaggio in giudicato

di Mara Pilla 20

PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

Controlli sull'indirizzo pec nel caso di mancata costituzione della controparte

di Mara Pilla 24

Focus

Le novità della dichiarazione Iva relativa all'anno 2021 – Il modello Iva 2022

di Alessandro Bonuzzi 28

Iva

Novità Intrastat 2022

di Francesco Zuech 41

Irap

Dal 2022 eliminata l'Irap per le persone fisiche esercenti attività commerciali o professioni

di Danilo Sciuto 61

Dichiarazioni

Modello CU 2022

di Cristian Barbisan 71

Societario

Utili e dividendi: esiste un diritto del socio alla distribuzione degli utili?

di Valerio Sangiovanni 84

Schemi di sintesi

Credito per investimenti in beni strumentali - Focus: beni industria 4.0 – Parte seconda 94

Il caso risolto

I forfettari non sono soggetti a ritenuta, anche nel caso di prestazioni per interventi edilizi 96
di Centro studi tributari

Scadenzario

Principali scadenze dal 16 al 28 febbraio 2022 99

La circolare tributaria n. 6/2022

I chiarimenti della circolare n. 3/E/2022

di Centro studi tributari

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 3/E/2022 del 4 febbraio, ha offerto alcuni chiarimenti in riferimento alle principali novità in materia di Iva, imposte di registro, ipotecaria e catastale e imposta di bollo apportate dalla L. 234/2021, la c.d. Legge di Bilancio per il 2022.

Di seguito si offre un quadro di sintesi.

Comma	Contenuto
13	**Aliquota Iva ridotta su prodotti di igiene intima femminile** Viene inserito il nuovo n. 114-*bis*) nella Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, estendendo l'applicazione dell'Iva al 10% per le cessioni di "*prodotti assorbenti e tamponi, destinati alla protezione dell'igiene femminile, non compresi nel numero 1-quinquies) della tabella A, parte II-bis*". Si ricorda che, per effetto dell'articolo 32-*ter*, D.L. 124/2019, convertito, con modificazioni, dalla L. 157/2019, a decorrere dal 1° gennaio 2020, alle cessioni di prodotti per la protezione dell'igiene femminile compostabili secondo la norma UNI EN 13432:2002 o lavabili, nonché delle coppette mestruali, si applica l'aliquota del 5% ai sensi del n. 1-*quinquies*) della Tabella A, parte II-*bis*, allegata al D.P.R. 633/1972. La disposizione è in linea con l'articolo 98, Direttiva 2006/112/CE, che prevede che gli Stati membri possono applicare una o due aliquote ridotte, non inferiori al 5%, alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi delle categorie elencate nell'allegato III della medesima Direttiva, il quale, al punto 3) menziona, accanto ai prodotti farmaceutici, i prodotti di protezione dell'igiene femminile.
237	**Imposte di registro e ipo-catastali sul trasferimento di beni immobili strumentali nella cessione d'azienda** È previsto che, in caso di cessione dell'azienda o di un ramo di essa con continuazione dell'attività e mantenimento degli assetti occupazionali da parte del cessionario, ai trasferimenti di beni immobili strumentali che, per le loro caratteristiche, non siano suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, si applicano l'imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa, pari a 200 euro ciascuna. La disposizione trova applicazione limitatamente agli atti di cessione stipulati nell'ambito dei piani volti a salvaguardare il tessuto occupazionale e la continuità aziendale di cui ai commi 224 e ss. dell'articolo 1, L. 234/2021. Sono, al contrario, escluse dall'ambito di applicazione le aziende, datrici di lavoro, che si trovano in condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario tale da renderne probabile la

	crisi o l'insolvenza, e che possono accedere alla procedura di composizione negoziata per la soluzione della crisi d'impresa di cui al D.L. 118/2021. I beni oggetto del trasferimento agevolato sono gli immobili strumentali (trasferiti nell'ambito dell'azienda o del ramo d'azienda) che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (*rectius*: fabbricati strumentali per natura). L'agevolazione riguarda solo le cessioni dei predetti beni effettuate a titolo oneroso, non essendo espressamente prevista dalla norma la sua applicabilità alle cessioni a titolo gratuito.
923 e 924	**Sospensione dei termini di versamento per federazioni, società e associazioni sportive** È stata disposta la sospensione di una serie di versamenti tributari e contributivi a beneficio delle Federazioni sportive nazionali, degli enti di promozione sportiva e delle associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato e operano nell'ambito di competizioni sportive in corso di svolgimento, ai sensi del D.P.C.M. 24 ottobre 2020. In base ai requisiti soggettivi elencati, è compresa nell'agevolazione solamente una parte dei soggetti che hanno beneficiato della precedente sospensione di cui all'articolo 61, comma 5, D.L. 18/2020, infatti, la nuova sospensione riguarda non tutte le Federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva, le associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche, bensì solamente quelle che "*operano nell'ambito di competizioni sportive in corso di svolgimento, ai sensi del decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 24 ottobre 2020*". Il requisito deve sussistere alla data di entrata in vigore della norma. Ciò significa che, possono beneficiare della sospensione dei termini di versamento i soggetti ivi indicati che operano nell'ambito di competizioni di interesse nazionale in corso di svolgimento al 1° gennaio 2022, data di entrata in vigore della disposizione. <u>Ambito oggettivo</u> Le sospensioni dei termini hanno a oggetto, per i profili fiscali: a) i termini relativi ai versamenti delle ritenute alla fonte, di cui agli articoli 23 e 24, D.P.R. 600/1973, che i predetti soggetti operano in qualità di sostituti d'imposta, in scadenza rispettivamente: - dal 2 marzo 2020 al 30 giugno 2020 (oggetto della rateizzazione operata in forza dell'articolo 61, comma 5, D.L. 18/2020 e dell'articolo 97, D.L. 104/2020); - dal 1° gennaio 2021 al 28 febbraio 2021 (rateizzati in base all'articolo 1, comma 37, lettera a), L. 178/2020); - dal 1° gennaio 2022 al 30 aprile 2022 (ai sensi dell'articolo 1, comma 923, lettera a), L. 234/2021); b) i termini dei versamenti relativi all'imposta sul valore aggiunto, in scadenza rispettivamente: - dal 2 marzo 2020 al 30 giugno 2020 (*ex* articolo 61, comma 5, D.L. 18/2020 e articolo 97, D.L. 104/2020); - dal 1° gennaio 2021 al 28 febbraio 2021 (*ex* articolo 1, comma 36, lettera c), L. 178/2020); - dal 1° gennaio 2022 al 30 aprile 2022 (ex articolo 1, comma 923, lettera c), L. 234/2021); c) i termini relativi ai versamenti delle imposte sui redditi, in scadenza rispettivamente: - dal 1° gennaio 2021 al 28 febbraio 2021 (ex articolo 1, comma 36, lettera d), L. 178/2020); - dal 10 gennaio 2022 al 30 aprile 2022 (ex articolo 1, comma 923, lettera d), L. 234/2021). Non sono da considerarsi sospesi i versamenti in scadenza relativi all'Irap.

	Devono essere inclusi nell'ambito applicativo dell'agevolazione solamente i versamenti in autoliquidazione, ivi compresa la rateizzazione operata spontaneamente in relazione agli stessi e avviata nei termini delle scadenze ordinarie. Sono, quindi, esclusi dalla sospensione dei termini (periodo 1° gennaio 2022 - 30 aprile 2022): - i versamenti dovuti in conseguenza di atti emessi dall'Agenzia delle entrate o dall'Agenzia delle entrate-Riscossione, anche qualora tali versamenti si riferiscano a importi oggetto di rateazione; - i versamenti delle somme da ravvedimento operato nel periodo oggetto di sospensione. Sono, invece, da considerarsi inclusi nella gli importi dovuti per effetto della rateizzazione dei versamenti oggetto delle precedenti sospensioni sopra citate, trattandosi di versamenti in autoliquidazione con scadenza nel periodo interessato dalla nuova sospensione. Di conseguenza, le Federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva, le associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche che, beneficiando delle sospensioni previste dal decreto Cura Italia (periodo 2 marzo 2020 – 30 giugno 2020) e dalla Legge di Bilancio 2021 (periodo 1° gennaio 2021 – 28 febbraio 2021), abbiano optato per l'effettuazione dei versamenti in forma rateale, qualora le scadenze delle singole rate ricadano nel periodo di sospensione 1° gennaio 2022 – 30 aprile 2022, possono ulteriormente sospendere tali versamenti e pagare gli importi dovuti, in un'unica soluzione entro il 30 maggio 2022, oppure mediante rateizzazione fino a un massimo di 7 rate mensili di pari importo, per il 50% del totale dovuto, con l'ultima rata di dicembre 2022 di importo pari al valore residuo.
24	**Proroga esenzione da imposta di bollo delle certificazioni anagrafiche in modalità telematica** È stata estesa a tutto il 2022 l'esenzione dall'imposta di bollo per i certificati rilasciati in modalità telematica, in precedenza prevista solo per l'anno 2021. Si tratta dei certificati contenenti informazioni anagrafiche che possono essere richiesti dai cittadini rivolgendosi all'Anagrafe Nazionale della Popolazione Residente (ANPR), istituita presso il Ministero dell'interno, e la cui certificazione dei dati in modalità telematica è assicurata mediante l'emissione di documenti digitali muniti di sigillo elettronico qualificato, ai sensi del Regolamento (UE) 910/2014. In via generale, i cittadini residenti in Italia possono richiedere i certificati anagrafici di nascita, di matrimonio, di cittadinanza, di esistenza in vita, di residenza, di stato civile, di stato di famiglia, di stato civile e di stato di famiglia insieme, di residenza in convivenza, di stato di famiglia con rapporti di parentela, di stato libero, di unione civile e di contratto di convivenza. L'elenco dei certificati varia in base ai dati anagrafici registrati dal comune (ad esempio, se si è celibi o nubili, nell'elenco non si troverà il certificato anagrafico di matrimonio). I cittadini residenti all'estero possono, invece, richiedere i certificati di nascita, di matrimonio, di cittadinanza, di residenza AIRE, di stato di famiglia AIRE, di unione civile e di contratto di convivenza.
151	**Proroga agevolazione "*prima casa under 36*"** È stato prorogato il termine ultimo previsto dal c.d. Decreto Sostegni-*bis* (articolo 64, comma 9, D.L. 73/2021) per accedere alle agevolazioni previste per l'acquisto della "*prima casa*" da parte dei soggetti *under* 36, estendendolo al 31 dicembre 2022. La normativa non ha modificato né i requisiti soggettivi né il regime di esenzione.

	Si ricorda che il richiamato articolo 64, commi da 6 a 10, D.L. 73/2021, è volto a incentivare l'acquisto della casa di abitazione da parte delle persone più giovani attraverso alcune misure di favore, come l'esenzione al momento del rogito dal pagamento dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale ovvero, in caso di atto soggetto a Iva, il riconoscimento di un credito d'imposta pari all'ammontare del tributo corrisposto in relazione all'acquisto. È, inoltre, prevista l'esenzione dall'imposta sostitutiva *ex* articolo 18, D.P.R. 601/1973 per i finanziamenti erogati per l'acquisto, costruzione e ristrutturazione dell'immobile ad uso abitativo.
506	**Proroga aliquota Iva al 5% per le forniture di gas metano** È prorogata la riduzione dell'aliquota Iva al 5% per le forniture di gas metano destinato alla combustione per usi civili e industriali, con riferimento alle somministrazioni contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi relativi ai mesi di gennaio, febbraio e marzo 2022. Si ricorda che la riduzione dell'aliquota Iva si applica alle somministrazioni di gas metano destinato alla combustione per usi civili e industriali, così come definiti dall'articolo 26, comma 1, D.Lgs. 504/1995. Al ricorrere del presupposto anzidetto, l'aliquota del 5% è applicabile anche agli impieghi di gas metano per combustione rientranti nelle destinazioni annoverate tra le esenzioni dal pagamento dell'accisa, di cui all'articolo 17, Tua, e a quelli assoggettati ad aliquota ridotta, così come disciplinati dall'articolo 24, Tua. Non beneficiano dell'agevolazione le somministrazioni di gas metano impiegato per autotrazione, nonché quelle di gas metano utilizzato per la produzione di energia elettrica.
527	**Proroga innalzamento percentuali di compensazione Iva per le cessioni di bovini e suini** Viene estesa a tutto il 2022 la validità della percentuale di compensazione del 9,5% applicabile alle cessioni di animali vivi delle specie bovina e suina.
731	**Proroga esenzione imposta di bollo sulle convenzioni per i tirocini di formazione** È estesa a tutto il 2022 l'esenzione dall'imposta di bollo sulle convenzioni per lo svolgimento di tirocini formativi e di orientamento di cui all'articolo 18, L. 196/1997. Si tratta di tirocini pratici e stages a favore di soggetti che hanno già assolto l'obbligo scolastico ai sensi della L. 1859/1062, e sono volti a realizzare momenti di alternanza tra studio e lavoro nonché ad agevolare le scelte professionali mediante la conoscenza diretta del mondo lavorativo. L'articolo 18, L. 196/1997 demanda la disciplina di dettaglio a un "*decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale di concerto con il Ministro della pubblica istruzione, dell'università e della ricerca scientifica e tecnologica*". A tal fine, con D.M. 142/1998, è stato emanato l'apposito regolamento recante "*norme di attuazione dei principi e dei criteri di cui all'articolo 18 della legge 24 giugno 1997, n. 196, sui tirocini formativi e di orientamento*".

La circolare tributaria n. 6/2022

Adempimenti

Entro il 15 febbraio le correzioni agli invii al Sts

Il decreto Mef 2 febbraio 2022, con il quale è stato prorogato allo scorso 8 febbraio il termine, originariamente stabilito nel 31 gennaio, per la trasmissione telematica al Sistema Tessera Sanitaria delle spese sanitarie sostenute nel secondo semestre dell'anno 2021. Viene anche stabilito che le eventuali correzioni possono essere inviate entro il prossimo 15 febbraio. Le spese veterinarie relative al 2021, al contrario, devono essere trasmesse entro il 16 marzo 2022. Infine, viene modificata la cadenza di trasmissione che passa da mensile a semestrale.

Mef, decreto, 2/2/2022

Agevolazioni

Emanato l'elenco delle spese ammesse per la ristrutturazione delle strutture alberghiere

Il Ministero del Turismo, con l'avviso pubblico del 4 febbraio 2022, pubblicato sul proprio sito *internet*, ha proceduto a individuare, in attuazione di quanto previsto all'articolo 5, comma 1, dell'Avviso pubblico del 23 dicembre 2021, recante "*Modalità applicative per l'erogazione di contributi e crediti d'imposta a favore delle imprese turistiche, ai sensi dell'art. 1, del D.L. 6 novembre 2021, n. 152*", l'elenco delle spese ammissibili.

Ministero Turismo, avviso, 4/2/2022

Aggiornamento *software*

Aggiornamento *software*

Sono disponibili sul sito *web* dell'Agenzia delle entrate:
– Certificazione Unica 2022: *software* di compilazione (versione 1.0.0 dell'8/02/2022);
– Certificazione Unica 2022: *software* di controllo (versione 1.0.0 dell'8/02/2022);
– Comunicazione opzioni per interventi edilizi e *superbonus*: aggiornamento *software* di compilazione (versione 1.0.2 del 4/02/2022);
– Comunicazione opzioni per interventi edilizi e *superbonus*: aggiornamento *software* di controllo (versione 1.0.2 del 4/02/2022).

Canone RAI

Recupero canoni RAI zone colpite dal sisma del 2016

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 70/E del 3 febbraio 2022, in riferimento all'agevolazione prevista per le popolazioni colpite dal sisma 2016 con cui è stata prevista la sospensione del pagamento del canone RAI fino al 31 dicembre 2020, i "*canoni c.d. sospesi*" (agosto 2016- dicembre 2020) dovranno essere corrisposti autonomamente dai cittadini mediante modello F24, con rateizzazione fino a un massimo di 24 rate mensili di pari importo, a decorrere dal 1° gennaio 2021. Per i canoni del 2021, indipendentemente dalla ripresa della fatturazione relativamente ai consumi

elettrici, la riscossione seguirà le regole ordinarie e quindi a mezzo di emissione di fatture "*con addebito delle rate del canone almeno una volta ogni quattro mesi*" e comunque "*in tempo utile per l'addebito entro il mese di ottobre*" come previsto dall'articolo 3, comma 4, D.M 94/2016.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 70/E/2022

Crediti di imposta

In Gazzetta il D.P.C.M. che disciplina il *bonus* bonifica ambientale

Il D.PC.M. 10 dicembre 2021, si attuazione del credito d'imposta per le erogazioni liberali in denaro effettuate nei periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2018, per interventi su edifici e terreni pubblici, ai fini della bonifica ambientale, della prevenzione e del risanamento del dissesto idrogeologico, della realizzazione o della ristrutturazione di parchi e aree verdi attrezzate e del recupero di aree dismesse di proprietà pubblica, il c.d. *bonus* bonifica ambientale, è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 32 dell'8 febbraio 2022. Il credito di imposta compente per le erogazioni liberali effettuate:
a) dalle persone fisiche fiscalmente residenti nel territorio italiano;
b) dagli enti non commerciali, intesi come enti pubblici o privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
c) per i soggetti titolari di reddito d'impresa, indipendentemente dalla natura giuridica assunta, dalle dimensioni aziendali e dal regime contabile adottato, nonché alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di imprese non residenti.
Il credito a è riconosciuto nella misura del 65% delle erogazioni liberali in denaro effettuate e spetta alle persone fisiche e agli enti non commerciali nel limite del 20% del reddito imponibile e ai soggetti titolari di reddito d'impresa nel limite del 10 per mille dei ricavi annui ed è ripartito in tre quote annuali di pari importo.

D.P.C.M., 10 dicembre 2021

Credito per il teleriscaldamento con biomassa per il gestore che risulta anche utente finale

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 72/E del 4 febbraio 2022, in riferimento al credito di imposta per il teleriscaldamento con biomassa ed energia geotermica di cui all'articolo 8, comma 10, lettera f), L. 448/1998, l'articolo 2, comma 138, Legge finanziaria 2008, ha previsto che si interpreta nel senso che la disciplina ivi prevista si applica anche alla fattispecie in cui la persona giuridica gestore coincida con la persona giuridica utilizzatore dell'energia. L'Agenzia delle entrate, con la circolare 17/E/2008, ha chiarito che alla luce del comma 138 anche il soggetto che riveste contemporaneamente il ruolo di gestore della rete di teleriscaldamento alimentata con biomassa o a energia geotermica e quello di utente finale può fruire del credito d'imposta istituito dall'articolo 8, comma 10, lettera f), L. 448/1998.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 72/E/2022

Non si decade in caso di tardiva interconnessione dipesa da condizioni oggettive

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 71/E del 3 febbraio 2022, in riferimento al credito di imposta per l'acquisto di beni di cui all'allegato A annesso alla L. 232/2016, ha confermato che la "*ritardata*" interconnessione del bene al sistema aziendale non comporta il venir meno

dell'agevolazione, ma determina lo slittamento in avanti del *dies a quo* per la fruizione del maggior beneficio, con conseguente slittamento anche del termine finale di fruizione. Tuttavia, come specificato nella risposta all'istanza di interpello n. 394/E/2021, in caso di ritardo nell'interconnessione l'agevolazione non viene meno, sempreché le caratteristiche tecniche richieste dalla disciplina 4.0 siano presenti nel bene già anteriormente al suo primo utilizzo (o messa in funzione) e sempreché il soddisfacimento di tutte le caratteristiche tecnologiche e di interconnessione permanga per l'intero periodo di tempo in cui il soggetto beneficiario fruisce dell'agevolazione in esame. In ogni caso, la circostanza che l'interconnessione possa avvenire anche in un periodo d'imposta successivo non può estendersi fino a ricomprendere "*qualsiasi*" periodo d'imposta; ciò in quanto la tardiva interconnessione deve dipendere da condizioni oggettive che devono essere documentate e dimostrate dall'impresa e non da comportamenti discrezionali e strumentali del contribuente.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 71/E/2022

Fondamentale la presenza della struttura produttiva ai fini del *bonus* Mezzogiorno

L'Agenzia delle entrate, con le risposte a interpello n. 69/E e n. 68/E del 3 febbraio 2022, in riferimento al c.d. *bonus* Mezzogiorno di cui all'articolo 1, commi 98-108, L. 208/2015, ha precisato che, come chiarito con precedente circolare n. 34/E/2016, per "*struttura produttiva*" deve intendersi ogni singola unità locale o stabilimento, ubicati nei territori richiamati dal comma 98, in cui il beneficiario esercita l'attività d'impresa. Per individuare la "*struttura produttiva*", pertanto, occorre valutare se le "*unità locali*", oppure le "*diramazioni territoriali*", le "*linee di produzione*" o i "*reparti*" che insistono sul territorio dello stesso comune agevolato siano o meno "*parte integrante*" del medesimo processo produttivo.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 69/E/2022
Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 68/E/2022

Ininfluente ai fini della novità il precedente utilizzo in comodato

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 63/E del 3 febbraio 2022, ha riconosciuto l'applicabilità del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi "4.0" - di cui all'articolo 1, commi da 184 a 197, L. 160/2019 e all'articolo 1, commi da 1051 a 1063, L. 178/2020, anche per il bene che viene acquistato dopo che è stato già utilizzato in comodato gratuito e poi acquistato.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 63/E/2022

Detrazioni

Slitta il termine per la comunicazione dell'opzione per le spese 2020

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 3 febbraio 2022, protocollo n. 35873, ha provveduto, come richiesto dagli articoli 119 e 121, D.L. 34/2020, a definire modalità e requisiti per l'esercizio delle opzioni 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. Viene, in particolare, posticipato al 7 aprile 2022, rispetto l'originario 16 marzo 2022, il termine per la comunicazione dell'opzione in riferimento alle spese sostenute nel 2020.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 3/2/2022, prot. n. 35873

Slitta anche il termine per gli interventi agevolabili 2020-2022

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 4 febbraio 2022, protocollo n. 37381, ha provveduto a prorogare il termine previsto dall'articolo 28, comma 2, D.L. 4/2022, con riferimento ai crediti precedentemente oggetto di una delle opzioni di cui all'articolo 121, comma 1, D.L. 34/2020, ovvero dell'opzione di cui all'articolo 122, comma 1, D.L. 34/2020, che slitta al 17 febbraio 2022, rispetto all'originario 7 febbraio 2022.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 4/2/2022, prot. n. 37381

Dichiarazioni

Requisiti per l'abilitazione all'invio delle dichiarazioni tramite Entratel

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 79/E del 7 febbraio 2022, ha chiarito che una società la cui attività principale è quella di consulenza aziendale, riconducibile al codice ATECO 702209 e che come attività secondaria abbia quella di "*Elaborazione dati contabili*" (codice ATECO 631111) - già di per sé accessoria all'attività di consulenza fiscale - può ottenere l'abilitazione al servizio ENTRATEL - ai soli fini dell'invio telematico delle dichiarazioni - solo se l'attività di consulenza fiscale, che il "*servizio contabile*" reso postula, sia effettivamente svolta con "l'abitualità" prescritta.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 79/E/2022

Fiscalità internazionale

Niente imponibilità per i certificati di *rating* per le barche da *offshore*

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 80/E dell'8 febbraio 2022, ha affermato la non imponibilità in Italia per i certificati di *rating* per imbarcazioni italiane emessi dall'*Offshore Racing Congress Limited* (ORC).

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 80/E/2022

Quando si applica la sostitutiva sugli interessi esteri

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 67/E del 3 febbraio 2022, ha analizzato la riconducibilità al regime impositivo di cui all'articolo 2, comma 1-*bis*, D.Lgs. 239/1996 (imposta sostitutiva del 26%, in base al principio di maturazione) per degli interessi su titoli obbligazionari emessi da parte di una società con sede a Londra e costituita ai sensi della normativa vigente in Inghilterra e Galles.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 67/E/2022

Irpef

In Gazzetta le detrazioni massime per le spese universitarie

Il Miur, con decreto 1324/2021, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 31 del 7 febbraio 2022, ha proceduto a stabilire gli importi massimi detraibili dall'Irpef lorda, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 15, comma 1, lettera e), Tuir, per le spese sostenute per l'istruzione universitaria per il 2021.

Miur, decreto, 23/12/2021, n. 1324

Calcolo degli assegni vitalizi per gli *ex* consiglieri regionali

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 78/E del 7 febbraio 2022, ha analizzato la corretta determinazione della base imponibile per gli assegni vitalizi spettanti agli *ex* consiglieri regionali a seguito delle modifiche introdotte dall'articolo 1, commi 965 e 966, L. 145/2018.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 78/E/2022

Istituti deflattivi

In arrivo le lettere di *compliance* per le attività finanziarie estere

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale dell'8 febbraio 2022, protocollo n. 40601 ha approvato le modalità per l'invio delle lettere di *compliance* in riferimento a eventuali irregolarità connesse al possesso di attività finanziarie, ai fini sia reddituali sia di monitoraggio fiscale, per l'anno 2018 e successivi.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 8/2/2022, prot. n. 40601

Iva

Aliquota zero per l'affitto di tendostrutture per i tamponi

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 81/E del 9 febbraio 2022, ha chiarito che la concessione in locazione di tendostrutture per ambulatori completi adibiti in parte all'effettuazione di tamponi ed in parte alla somministrazione di vaccini in modalità "*drive in*" completi di servizi accessori il tutto per la gestione anti Covid-19, può essere fatturata con aliquota zero ai sensi di quanto previsto dalla Legge di bilancio 2021.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 81/E/2022

Operazioni straordinarie

Riporto delle perdite e individuazione del bilancio di riferimento in caso di retrodatazione

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 77/E del 4 febbraio 2022, ha chiarito che l'articolo 172, Tuir, nell'indicare il limite quantitativo all'ammontare delle perdite fiscali delle società partecipanti alla fusione riportabili in diminuzione del reddito della società incorporante o risultante dalla fusione, utilizza come riferimento 2 documenti di matrice civilistica, ossia il bilancio e la situazione patrimoniale di cui all'articolo 2501-*quater*, cod. civ., soggetti alle formalità tipiche dell'approvazione assembleare. In caso di retrodatazione, nessuna norma di legge prescrive la redazione di un bilancio di chiusura per le società incorporate o fuse alla data antecedente a quella di efficacia giuridica della fusione; per tale ragione la locuzione "*ultimo bilancio*" contenuta nell'articolo 172, comma 7, primo periodo, Tuir, intesa quale bilancio relativo all'ultimo esercizio chiuso prima della data di efficacia giuridica della fusione, identifica il bilancio relativo all'esercizio precedente a quello in cui la fusione è perfezionata giuridicamente.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 77/E/2022

Via libera al riporto in caso di incorporata con perdite superiori al patrimonio netto

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 76/E del 4 febbraio 2022, ha confermato la disapplicazione dell'articolo 172, comma 7, Tuir, con riferimento alle posizioni fiscali soggettive portate

in dote alla fusione (*i.e.* perdite fiscali ed eccedenza ACE), dell'incorporante, maturate fino alla data di efficacia giuridica della fusione.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 76/E/2022

Fusione con interessamento di una SPAC

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 75/E del 4 febbraio 2022, in riferimento a un'operazione di fusione, ha confermato quanto già affermato con la precedente circolare n. 6/E/2016, con conseguente disapplicazione dell'articolo 172, comma 7, Tuir, che dispone il rispetto dei cc.dd. *test* di vitalità economica, nel caso di SPAC (*Special Purpose Acquisition Company*).

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 75/E/2022

Riporto perdite anche con patrimonio netto incapiente

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 74/E del 4 febbraio 2022, nell'ambito di una fusione, ha ritenuto ammissibile il riporto delle perdite pur in presenza di un patrimonio netto incapiente.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 74/E/2022

Ancora in tema di fusioni

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 73/E del 4 febbraio 2022, ha analizzato una complessa operazione avente a oggetto plurime fusioni analizzando la riportabilità delle perdite quando superiori al patrimonio netto contabile o quando non si supera il *test* di operatività, ricordando che, come affermato in passato con la risoluzione n. 54/E/2011, è necessario avere una visione prospettica e non limitata al dato numerico.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 73/E/2022

Reddito di impresa

Non deve essere sterilizzato il conferimento di azienda ai fini Ace

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 82/E del 9 febbraio 2022, ha chiarito che i conferimenti d'azienda di cui un'azienda beneficia nell'ambito di una riorganizzazione, non comportano alcuna sterilizzazione della base Ace in capo alla società conferitaria poiché in tale operazione (conferimento d'azienda/ramo d'azienda) viene a mancare il presupposto alla base della realizzazione del potenzialmente fenomeno duplicativo che la norma contrasta che, si ricorda, è il trasferimento di somme di denaro, che hanno già incrementato il capitale proprio di chi le ha ricevute, ad altri soggetti del gruppo potenzialmente legittimati ad usare tali somme per porre in essere ulteriori conferimenti in denaro.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 82/E/2022

La sospensione degli ammortamenti non comporta il rinvio delle quote di super ammortamento

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 66/E del 3 febbraio 2022, ha affermato che, in ragione dei principi generali a presidio del carattere sistematico del processo di ammortamento, anche

ai fini fiscali, occorre considerare la finalità della disciplina contenuta nei commi da 7-*bis* a 7-*quinquies* dell'articolo 60, D.L. 104/2020, tenendo in considerazione la *voluntas legis* di ridurre l'impatto degli ammortamenti sul risultato di periodo al fine di contrastare gli effetti economici della pandemia da COVID-19. Di conseguenza, la locuzione «*la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa*» deve interpretarsi nel senso di consentire ai contribuenti la facoltà di dedurre le quote di ammortamento, anche in assenza dell'imputazione a Conto economico. Inoltre, in considerazione della natura extracontabile delle deduzioni del c.d. *super* ammortamento che le rende autonome rispetto al transito al Conto economico degli ammortamenti contabili e tenuto conto della circostanza che la disciplina contenuta nei commi da 7-*bis* a 7-*quinquies* dell'articolo 60, D.L. 104/2020, rinvia esclusivamente alle norme del Tuir in materia di ammortamenti, la sospensione degli ammortamenti civilistici, operata fruendo del predetto regime, non determina alcun rinvio delle quote del c.d. ammortamento da dedurre nel periodo d'imposta di competenza.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 66/E/2022

Sospensione e deducibilità per chi applica l'ammortamento finanziario

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 65/E del 3 febbraio 2022, ha chiarito che un'interpretazione del comma 7-*quinquies* dell'articolo 60, D.L. 104/2020, fondata sul canone della ragionevolezza induce a ritenere che la disciplina fiscale applicabile da un soggetto che ammortizza i beni gratuitamente devolvibili in base agli articoli 102 e 103, Tuir non possa essere preclusa a un soggetto che, invece, per tali beni utilizza l'ammortamento finanziario, così come consentito - "*in luogo dell'ammortamento di cui agli articoli 102 e 103*" - dall'articolo 104, Tuir.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 65/E/2022

Nessuna interruzione nel caso di conversione di azioni di diversa categoria

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 64/E del 3 febbraio 2022, ha confermato che, ai fini del calcolo del c.d. *holding period* ai fini *pex*, non si ha interruzione nel caso di conversione tra azioni di diversa categoria.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 64/E/2022

Dirimente l'ottenimento della documentazione ai fini della decorrenza dell'iper ammortamento

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n 62/E del 3 febbraio 2022, ha confermato che il c.d. iper ammortamento, nell'ipotesi in cui l'acquisizione dei documenti avvenga in un periodo di imposta successivo a quello di interconnessione, è fruibile a decorrere dal periodo di imposta in cui i documenti vengono acquisiti. In altri termini, l'assolvimento dell'onere documentale in un periodo di imposta successivo all'interconnessione non è di ostacolo alla spettanza dell'agevolazione, ma produce un semplice slittamento del momento dal quale si inizia a fruire del beneficio.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 62/E/2022

La circolare tributaria n. 6/2022

Accertamento

Fino a quando è esercitabile l'autotutela

Il potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, espressamente riconosciuto dall'articolo 2-*quater*, comma 1, D.L. 564/1994, ha carattere generale e, pertanto, può essere legittimamente esercitato sino al momento in cui non si sia formato il giudicato sull'atto oggetto dello stesso e, al contempo, non sia decorso il termine di decadenza, fissato dalle singole leggi di imposta, per l'emissione dell'avviso di accertamento. È il solo giudicato esterno, formatosi in epoca precedente l'esercizio del potere di autotutela sull'atto successivamente annullato che costituisce limite all'esercizio del potere di autotutela, posto che il giudicato non rientra nella disponibilità delle parti (e neanche dell'Amministrazione finanziaria) e corrisponde ad un preciso interesse pubblico di eliminare l'incertezza delle situazioni giuridiche. Formatosi tale giudicato in epoca precedente l'emissione dell'atto di annullamento, il relativo potere dell'Amministrazione finanziaria è precluso e, ove esercitato, è illegittimo, non potendo l'Amministrazione né violare, né eludere tale giudicato (cfr. sentenze n. 38744/2021, n. 18446/2021, n. 18388/2021, n. 17924/2021, n. 31120/2019, n. 27481/2019, n. 25893/2017, n. 24994/2017, n. 25023/2016, n. 6329/2013, n. 7335/2010, n. 8379/2009 e n. 11114/2003).

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 3268 – 26 gennaio 2021 – 2 febbraio 2022
Cassazione – sezione V – ordinanza n. 3267 – 26 gennaio 2021 – 2 febbraio 2022

Obbligo di indicazione del magazzino anche per le imprese minori

In materia di imposte sui redditi, anche le imprese minori, che fruiscono del regime di contabilità semplificata, ai sensi dell'articolo 18 D.P.R. 600/1973, devono indicare ogni anno nel registro degli acquisti, tenuto ai fini Iva, il valore delle rimanenze, senza limitarsi ad annotare quello globale, ma distinguendo i beni per categorie omogenee, del medesimo tipo e della stessa quantità, con analiticità adeguata rispetto all'attività esercitata, analiticità che può essere sindacata dall'ufficio solo ove il difetto della stessa impedisca in concreto l'esercizio della funzione di controllo; in assenza di tali indicazioni - che ove fatte oggetto di richiesta da parte dei verificatori possono essere fornite dal contribuente anche in sede procedimentale durante l'accesso, l'ispezione e la verifica - l'Amministrazione finanziaria può ritenere inattendibile la contabilità e procedere all'accertamento induttivo (cfr. ordinanza n. 29105/2018).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 3011 – 15 dicembre 2021 – 1° febbraio 2022
Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 3010 – 15 dicembre 2021 – 1° febbraio 2022

Validità della cartella emessa all'associazione non riconosciuta

Qualora l'atto di accertamento sia stato emesso nei confronti di un'associazione non riconosciuta, la cartella esattoriale è legittimamente notificata al rappresentante legale della stessa anche in mancanza della previa emissione e notifica di un autonomo atto impositivo a detto rappresentante, in qualità di coobbligato solidale, poiché il diritto di difesa del medesimo è garantito dalla possibilità di contestare la pretesa originaria, impugnando, unitamente all'atto notificato, anche quelli presupposti, la cui notificazione risulti irregolare o sia stata del tutto omessa (cfr. sentenza n. 19982/2019).

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 2953 – 15 dicembre 2021 – 1° febbraio 2022

Catasto

Inintegrabile la motivazione del classamento in contenzioso

In tema di accertamento catastale, la motivazione del provvedimento di "*riclassamento*", ove carente, non può essere integrata dall'Amministrazione finanziaria nel giudizio di impugnazione avverso lo stesso, poiché la sufficienza della predetta motivazione va apprezzata con giudizio *ex ante*, basato sull'idoneità degli elementi ivi enunciati a consentire l'effettivo esercizio del diritto di difesa (*ex plurimis* sentenze n. 14931/2020 e n. 30658/2019).

Cassazione- sezione VI – ordinanza n. 3018 – 17 dicembre 2021 – 1° febbraio 2022

Parametri per la classificazione degli immobili

In tema di estimo catastale, in assenza di una specifica definizione legislativa delle categorie e classi, la qualificazione di un'abitazione come "*signorile*", "*civile*" o "*popolare*" corrisponde alle nozioni presenti nell'opinione generale in un determinato contesto spaziotemporale e non va mutuata dal D.M. 2 agosto 1969, atteso che il procedimento di classamento è volto all'attribuzione di una categoria e di una classe e della relativa rendita alle unità immobiliari, mentre la qualificazione in termini "*di lusso*", ai sensi del D.M. 2 agosto 1969, risponde alla finalità di precludere l'accesso a talune agevolazioni fiscali (cfr. sentenze n. 2250/2021, n. 33927/2019 e n. 10283/2019).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 2836 – 15 dicembre 2021 – 31 gennaio 2022

Contenzioso tributario

Niente condanna alle spese per il vincente in contumacia

È pacifico che la condanna alle spese giudiziali, a norma dell'articolo 91, c.p.c., ha il suo fondamento nell'esigenza di evitare una diminuzione patrimoniale alla parte che ha dovuto svolgere un'attività processuale per ottenere il riconoscimento e l'attuazione di un suo diritto; sicché essa non può essere pronunziata in favore del contumace vittorioso, poiché questi, non avendo espletato alcuna attività processuale, non ha sopportato spese al cui rimborso abbia diritto (*ex plurimis* sentenze n. 21402/2021, n. 20785/2020, n. 18390/2019 e n. 16174/2018).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 3344 – 17 novembre 2021 – 3 febbraio 2022

Conseguenze del passaggio ad Agenzia delle entrate-Riscossione

Per effetto del principio della cosiddetta *perpetuatio* dell'ufficio di difensore (di cui è espressione l'articolo 85, c.p.c.), l'estinzione dell'agente della riscossione Equitalia e l'automatico subentro del successore Agenzia delle entrate - Riscossione, disposti dall'articolo 1, D.L. 193/2016, non privano il procuratore della società estinta, che sia già ritualmente costituito nel processo anteriormente alla data della predetta successione, dello *ius postulandi* e, quindi, della capacità di svolgere attività difensiva nel medesimo grado di giudizio sino alla sua sostituzione.

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 3312 – 25 giugno 2021 – 3 febbraio 2022

Conseguenze dell'assenza di individuazione della Commissione cui è indirizzato l'atto

Nel processo tributario, in occasione dell'esame di ogni profilo di inammissibilità di atti introduttivi di giudizi, in via generale non va contrastata la realizzazione della giustizia senza ragioni di seria

importanza, dovendo adottarsi criteri di equa razionalità nella valutazione di profili di forma, quando questi non implichino vera e propria violazione delle prescrizioni tassativamente specificate nella legge processuale. In particolare, la disposizione di cui all'articolo 53, D.Lgs. 546/1992 nella parte in cui prevede, a pena di inammissibilità dell'appello, che esso contenga "*l'indicazione della commissione tributaria a cui è diretto*" va interpretata in armonia con lo specifico sistema processuale, volto a garantire la tutela delle parti in posizioni di parità, evitando irragionevoli sanzioni di inammissibilità; ne deriva che non sussiste preclusione alcuna al suo esame da parte del giudice del gravame ove il giudizio da tal atto introdotto abbia visto la partecipazione dell'appellato che si sia effettivamente costituito nel giudizio di appello, potendo quindi dedursi *aliunde* l'identificazione dell'Autorità giurisdizionale competente a decidere e avendo in effetti dimostrato proprio l'appellato, con la sua partecipazione al giudizio di seconde cure, di aver recepito e compreso di fronte a quale ufficio giudiziario era stato chiamato a difendersi.

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 3090 – 6 dicembre 2021 – 1° febbraio 2022

Le conseguenze della notifica al solo fallito o alla sola curatela

In tema di contenzioso tributario, sebbene l'ente impositore o il concessionario non siano obbligati a pena di nullità a notificare avvisi di accertamento e cartelle esattoriali sia al fallito sia alla curatela fallimentare, tale scelta condiziona la futura opponibilità di tali atti o nell'ambito della procedura fallimentare o nei confronti del fallito tornato *in bonis*, ai fini della legittima prosecuzione della procedura esattoriale; ciò nel senso che la cartella di pagamento notificata unicamente al curatore fallimentare non è opponibile al fallito tornato in bonis sicché, in caso di notifica a quest'ultimo di un preavviso di fermo che abbia tale cartella come atto presupposto, egli può sia limitarsi a far valere la nullità dell'atto successivo che gli è stato notificato, sia - qualora ne abbia ancora interesse - contestare anche la validità e fondatezza dell'atto prodromico che non gli è stato notificato (perché notificato al solo curatore in costanza di fallimento) e di cui sia venuto a conoscenza con l'atto successivo.

Cassazione – sezione V – sentenza n. 2857 – 16 novembre 2021 – 31 gennaio 2022

Irap

L'artista non è soggetto passivo solo per avere un agente

In tema di Irap, l'attività artistica costituisce elemento presuntivo idoneo a sorreggere l'apprezzamento secondo cui il contribuente conti solo sulle proprie capacità professionali, presunzione che, al fine del riconoscimento della soggettività passiva al tributo, non è superabile per il mero concorso di cospicui investimenti alla produzione del reddito, quando comunque indispensabili all'esercizio dell'attività artistica, né per il solo fatto che l'esercente si sia avvalso di un agente o di una società organizzatrice di spettacoli, perché in ordine all'accertamento della esistenza di una autonoma organizzazione occorre una indagine estesa alla natura, alla struttura e alla funzione del rapporto collaborativo, indispensabile ad escludere il mero intento agevolativo alle modalità di svolgimento dell'attività professionale.

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 2614 – 12 ottobre 2021 – 28 gennaio 2022

Irpef

Non scatta la comunione se il bene è destinato all'impresa del singolo coniuge

In tema di Irpef, qualora un bene sia acquistato da un coniuge in regime di comunione legale, ma rientri

nell'attività d'impresa esercitata separatamente, la plusvalenza conseguita dal maggior prezzo di cessione è fiscalmente imputata per l'intero al coniuge esercente l'impresa, costituendo esso il provento della propria attività e trovando la fattispecie regolazione nell'articolo 4, lettera a), secondo periodo, D.P.R. 917/1986 (periodo aggiunto dall'articolo 26, D.L. 69/1989, convertito nella L. 154/1989), che stabilisce chiaramente che tra i redditi suddivisi tra i coniugi in regime di comunione legale non sono compresi quelli derivanti dall'attività separata di ciascuno di essi, che vanno imputati per intero al coniuge percipiente.

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 2619 – 28 ottobre 2021 – 28 gennaio 2022

Reddito di impresa

Onere della prova in capo all'Amministrazione per dimostrare una plusvalenza simulata

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora sia contestata una plusvalenza patrimoniale realizzata a seguito di cessione a titolo oneroso di un'unità immobiliare, l'onere di fornire la prova che l'operazione è parzialmente (quanto al prezzo di vendita) simulata, spetta all'Amministrazione finanziaria, la quale adduca l'esistenza di maggiori ricavi, e può essere adempiuto, ai sensi dell'articolo 39, comma 1, D.P.R. 600/1973, anche sulla base di presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti (non ostandovi il divieto della doppia presunzione, il quale attiene esclusivamente alla correlazione tra una presunzione semplice con altra presunzione semplice, e non può quindi ritenersi violato nel caso in cui da un fatto noto si risalga ad un fatto ignorato, che a sua volta costituisce la base di una presunzione legale), rimanendo a carico del contribuente l'onere di superare la presunzione di corrispondenza tra il valore di mercato ed il prezzo incassato (cfr. sentenza n. 245/2014).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 2838 – 15 dicembre 2021 – 31 gennaio 2022
Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 2837 – 15 dicembre 2021 – 31 gennaio 2022

Registro

Tassazione provvisoria per il provvedimento non definitivo

In tema di imposta di registro, il provvedimento non definitivo *ex* articolo 186-*ter*, c.p.c. è soggetto alla tassazione "*provvisoria*", completandosi il procedimento di tassazione, con un conguaglio a favore dell'erario o con un rimborso a favore del contribuente, con l'intervento della successiva sentenza passata in giudicato, assumendo all'uopo rilievo l'eventuale contenuto speculare dei 2 provvedimenti; rimborso che, in ossequio ai principi di buona fede e leale collaborazione che regolamentano il rapporto tra contribuente e Fisco, può ritenersi oggetto di implicita richiesta all'Ufficio nel corso del giudizio proposto avverso l'avviso di liquidazione relativo alla sentenza civile: si evidenzia pertanto da un lato il necessario rispetto dei principi di buona fede e leale collaborazione che regolamentano il rapporto tra contribuente e Fisco e dall'altro la diversità dell'ipotesi oggetto della presente sentenza, ove la sentenza passata in giudicato è intervenuta successivamente, rispetto al caso di specie, ove al momento dell'istanza di sgravio da parte del contribuente era già intervenuta sentenza passata in giudicato che, in quanto favorevole al contribuente, esclude la debenza dell'imposta di registro (cfr. sentenza n. 23159/2021).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 3395 – 16 dicembre 2021 – 3 febbraio 2022

Registro fisso per la condanna del fideiussore

In tema di imposta di registro sugli atti giudiziari, la sentenza di condanna, ottenuta dal creditore nei confronti del fideiussore per il recupero di somme soggette a Iva, è soggetta a imposta in misura fissa,

ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera b), nota II della Tariffa allegata al D.P.R. 131/1986, e non a imposta di registro in misura proporzionale, senza che assuma rilievo che sia emessa contro il solo debitore principale, il solo fideiussore o entrambi, non soggetti Iva.

Cassazione – sezione V – sentenza n. 2993 – 16 novembre 2021 – 1° febbraio 2022

Calcolo della base imponibile per i conferimenti di beni immobili e aziende

L'articolo 50, D.P.R 131/1986 da interpretarsi alla luce della disciplina comunitaria di cui costituisce attuazione (Direttiva CEE 335/69), impone che, qualora siano conferiti in società immobili, diritti reali immobiliari o aziende, sono deducibili, ai fini della determinazione della base imponibile, le sole passività ed oneri inerenti al bene o diritto trasferito, con esclusione di quelli che, anche se gravanti sul conferente e assunti dalla società cessionaria, non sono collegati all'oggetto del trasferimento. In particolare, nell'ipotesi di conferimento di immobili in società, ove i conferenti siano persone fisiche, la base imponibile non può essere depurata delle passività connesse ad ipoteche che, pur se gravanti sugli stessi beni, sono state iscritte dai conferenti per ottenere un proprio finanziamento personale in epoca anteriore al conferimento dell'immobile in società (cfr. sentenze n. 9209/2019, n. 23234/2015 e n. 3444/2014).

Cassazione- sezione V – ordinanza n. 2950 – 14 dicembre 2021 – 1° febbraio 2022

Tributi locali – Ici

Bastano i valori stabiliti nella delibera di giunta per l'accertamento dell'edificabile

In tema di Ici, l'avviso d'accertamento che fa riferimento alla delibera della giunta comunale contenente la determinazione dei valori minimi delle aree edificabili, comprensiva di quella oggetto di imposizione, deve ritenersi sufficientemente motivato in quanto richiamante un atto di contenuto generale avente valore presuntivo e da ritenersi conosciuto (o conoscibile) dal contribuente, spettando a quest'ultimo l'onere di fornire elementi oggettivi (eventualmente anche a mezzo perizia di parte) sul minor valore dell'area edificabile rispetto a quello accertato dall'ufficio (cfr. sentenza n. 15327/2014).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 3009 – 15 dicembre 2021 – 1° febbraio 2022

Sempre imponibile la quota in comproprietà

In tema di Ici, nel caso di comproprietà dell'immobile, l'imposta è dovuta dal comproprietario nei limiti della sua quota, senza che possa assumere alcun rilievo l'eventuale esercizio, da parte sua, di poteri gestori e di amministrazione dell'intero immobile, atteso che il D.Lgs. 504/1992, articolo 1, comma 2, e articolo 3, comma 1, riferiscono il possesso, quale presupposto del tributo, alla titolarità del diritto di proprietà del cespite, prescindendo completamente, nella configurazione dell'elemento oggettivo dello stesso presupposto, dalla fruttuosità, o non, del bene (cfr. sentenza n. 6064/2017).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 2966 – 15 dicembre 2021 – 1° febbraio 2022

***Fictio iuris* per i terreni della società agricola**

In tema di Ici, le agevolazioni previste dall'articolo 9, D.Lgs. 504/1992, consistenti nel considerare agricolo anche il terreno posseduto da una società agricola di persone si applicano - a seguito della modifica dell'articolo 12, L. 153/1975 da parte dell'articolo 10, D.Lgs. 228/2001 e della sua successiva abrogazione e sostituzione con l'articolo 1, D.Lgs. 99/2004 - qualora detta società possa essere

considerata lap ove lo statuto preveda quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135, cod. civ. ed almeno un socio sia in possesso della qualifica di imprenditore agricolo ovvero abbia conoscenze e competenze professionali, ai sensi dell'articolo 5, Regolamento (CE) 1257 del 17 maggio 1999, e dedichi alle attività agricole di cui all'articolo 2135, cod. civ. almeno il 50% del proprio tempo di lavoro complessivo, ricavando da dette attività almeno il 50% del proprio reddito globale da lavoro (cfr. sentenze n. 27130/2020, n. 11415/2019, n. 28062/2018 e n. 375/2017).

Cassazione – sezione V – sentenza n. 2921 – 18 gennaio 2022 – 31 gennaio 2022

Sconta imposta il terreno oggetto di perequazione urbanistica

È assoggettato a Ici il terreno inserito nell'ambito di una perequazione urbanistica, per effetto della quale viene attribuito un valore edificatorio uniforme a tutte le proprietà destinate alla trasformazione di uno o più ambiti del territorio comunale, a prescindere dalla effettiva localizzazione dei diritti edificatori, trasferibili e negoziabili separatamente dal suolo, atteso che l'applicazione di tale imposta presuppone il possesso di immobili aventi potenzialità edificatoria, sebbene non immediatamente attuabile, desunta dalla qualificazione operata nel piano regolatore generale anche semplicemente adottato (cfr. sentenza n. 27575/2018).

Cassazione – sezione V – sentenza n. 2917 – 18 gennaio 2022 – 31 gennaio 2022

La circolare tributaria n. 6/2022

Rapporti tra la reiterazione in perennità e passaggio in giudicato

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione, con le sentenze gemelle n. 3267/2022 e n. 3268/2022, contrappone alla doverosità del potere di autotutela l'onere che incombe sull'Amministrazione finanziaria, in virtù del principio di perennità, di sostituire l'atto annullato con un nuovo atto privo dei vizi originari, ancorché di contenuto identico a quello annullato, purché su quest'ultimo al momento della sostituzione non si sia ancora formato il giudicato. Il principio di perennità, valevole in generale per l'azione amministrativa, trovando il suo fondamento negli articoli 53 e 97, Costituzione rispettivamente in materia di capacità contributiva e buon andamento, "*consegue all'esigenza di continua e puntuale aderenza dell'azione amministrativa all'interesse pubblico ... in virtù di detto principio, il potere della Pubblica Amministrazione ... sopravvive al suo esercizio e può essere nuovamente posto in essere, anche in relazione alla stessa fattispecie e persino in senso opposto alla precedente manifestazione del potere stesso. Ne consegue che - in assenza di specifica norma di legge che preveda un più limitato esercizio dell'autotutela (quale la L. 241/1990, articolo 21-novies, come in particolare modificato dalla L. 124/2015, articolo 6), - l'esercizio del potere di autotutela non implica la consumazione del potere impositivo, ancorché l'atto originario venga rimosso con effetti ex tunc*". Soltanto l'esistenza del giudicato e l'intervenuta decadenza dalla potestà di accertamento manifestano idoneità alla preclusione dell'esercizio di tale potere.

Una società, destinataria di avvisi di accertamento riferiti a diverse annualità, per il recupero a tassazione di Iva detratta a fronte di fatture di acquisto di opere (progettazione, studi e realizzazione di opere murarie relative a opificio a uso industriale) asseritamente oggettivamente inesistenti nonché di imposte dirette in relazione alle quote di ammortamento connesse agli acquisti in parola, li impugnava avanti al giudice di primo grado. La CTP si pronunziava a favore di parte privata e la sentenza si rendeva definitiva per omessa impugnazione. L'Agenzia delle entrate, tuttavia, nella pendenza del termine per la proposizione del gravame aveva annullato in autotutela gli avvisi, dopo aver ricevuto dalla G. di F. informativa in merito all'assenza di organizzazione della società emittente (fornitore), all'artificiosa regolazione dei pagamenti nonché all'inesistenza delle operazioni sottostanti. Tale informativa, in

realtà, risultava agli atti del giudizio di primo grado già celebrato, ma non era stata valorizzata sul piano motivazionale da parte pubblica.

La stessa società risultava successivamente destinataria di ulteriori avvisi di accertamento sostitutivi, per il recupero a tassazione della stessa Iva nonché delle stesse imposte dirette, avvisi che regolarmente impugnava. All'esito del primo grado nel corso del quale il contribuente aveva sostenuto l'esistenza e in subordine l'inesistenza solo soggettiva delle operazioni, la CTP rigettava i ricorsi, considerando che l'esercizio del potere di autotutela, nonostante il giudicato nelle more formatosi in relazione alla precedente impugnazione degli analoghi atti impositivi precedentemente impugnati nonché la - nel frattempo - intervenuta decadenza dal potere di accertamento in relazione ad alcune delle annualità in contestazione, non togliessero che si trattava di operazioni soggettivamente inesistenti. All'esito del gravame frapposto dalla società, la CTR, previa riunione degli appelli, li respingeva considerando anch'essa irrilevante l'eccezione di giudicato esterno con motivazione del provvedimento d'appello fornita *per relationem* alla sentenza del giudice di primo grado.

A tal punto, il contribuente propone ricorso per cassazione, affidato a 21 motivi di impugnazione, tra i quali esamineremo quelli concernenti la relazione sussistente tra successivo giudicato intervenuto sugli atti impositivi recanti la medesima pretesa sostanziale, provvedimento di autotutela e riemissione oltre il frattanto spirato termine decadenziale per l'azione accertatrice.

La società si duole innanzitutto, in parametro dell'articolo 360, comma 1, n. 4, c.p.c. della nullità della sentenza, giacché il secondo giudice, in violazione degli articoli 2909, cod. civ. 100 e 324 c.p.c. nonché 46, 52 e 53, D.Lgs. 546/1992, aveva ritenuto legittimi gli atti impositivi emessi in sostituzione dei precedenti atti annullati in autotutela. Stabilizzatosi il rapporto di imposta a seguito della pronunzia definitiva della CTP sui precedenti avvisi, sostiene parte privata, resa "*sulla base del medesimo corredo probatorio*" fondante anche gli avvisi di accertamento sostitutivi, non ci sarebbe stato più spazio per l'esercizio del potere di autotutela. Tanto più sulla base di un'informativa dell'organo ausiliario già nota e addirittura prodotta "*come materiale istruttorio nel giudizio instaurato in relazione agli atti di accertamento annullati*". Allora, sarebbe stato necessario, prima di procedere con l'emissione degli atti impositivi sostitutivi, ottenere la rimozione della sentenza di primo grado sugli atti precedenti, ma questa era oramai già passata in giudicato. Per tali ragioni, venivano invocate le norme in materia di giudicato (articoli 2909 cod. civ. e 324, c.p.c.).

La seconda doglianza di parte privata, sotto l'egida della violazione di legge (articolo 360, comma 1, n. 3, c.p.c.), è sviluppata lungo la medesima direttrice dell'intervenuto giudicato nella sua relazione con l'esercizio del potere di autotutela, che non si sarebbe potuto esercitare se non nei limiti del

recepimento del contenuto del provvedimento giurisdizionale, ossia "*depurando l'avviso di accertamento degli elementi ritenuti inadeguati dal giudice di primo grado*", a meno di non incorrere nella riproposizione di una pretesa meramente duplicata (autotutela apparente).

Con l'ottavo motivo di ricorso, la società, ancora sotto la rubrica della violazione di legge (articolo 360, comma 1, n. 3, c.p.c.), lamenta il decorso del termine decadenziale al momento dell'emissione degli avvisi di accertamento sostitutivi.

I primi 2 motivi di impugnazione, per vero come anche il terzo e il quarto, vengono ritenuti dai giudici di piazza Cavour, che hanno proceduto a un loro esame congiunto, del tutto infondati: "*il ricorrente si duole dell'illegittimo esercizio del potere di autotutela da parte dell'ufficio, quale effetto della violazione del giudicato esterno formatosi in relazione a precedenti atti dell'Amministrazione finanziaria ... Lo stesso ricorrente deduce, tuttavia, che il giudicato in relazione alla suddetta pronuncia del giudice di merito si sarebbe formato medio tempore per effetto della mancata impugnazione della sentenza di primo grado in oggetto ... e non, pertanto, in epoca precedente l'emissione e la notificazione dell'atto di annullamento in autotutela con emissione di un nuovo atto impositivo oggetto del presente giudizio. La deduzione di illegittimo esercizio del potere di autotutela viene, pertanto, formulata in relazione all'emissione di un atto di autotutela sostitutiva emesso dopo il deposito di una sentenza del giudice tributario (8 ottobre 2008), non ancora passata in giudicato all'atto della notificazione dell'atto sostitutivo medesimo (2 aprile 2009), sentenza che sarebbe passata in giudicato all'esito del termine lungo di impugnazione (come nota correttamente il patrono erariale), decorso successivamente alla notificazione dell'atto impositivo sostitutivo. Nè è stato dedotto che la sentenza sarebbe passata in giudicato per effetto del decorso del termine breve; né la menzionata sentenza del giudice di prossimità, munita dell'attestazione della cancelleria, è stata allegata al ricorso, al fine di consentire a questa Corte l'esame di un diverso momento passaggio in giudicato della stessa (Cassazione n. 35920/2021). Le doglianze devono, pertanto, ritenersi formulate in relazione all'esercizio dell'autotutela al momento in cui una sentenza, non ancora passata in giudicato, avesse annullato la pretesa impositiva, sentenza in relazione alla quale l'ufficio ha ritenuto di non impugnarla (così facendola passare in cosa giudicata) e, in costanza del decorso dei termini di impugnazione della stessa, ha riemesso un nuovo atto impositivo, annullando in via amministrativa quello precedente, già oggetto di sindacato giurisdizionale conclusosi in primo grado*".

E qui la Corte di Cassazione non deve far altro che richiamare l'articolo 2, comma 2, D.M. 37/1997, secondo cui gli uffici non annullano gli atti per motivi sui quali sia intervenuta sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria. Allora, il potere di autotutela dell'Amministrazione finanziaria, può essere esercitato legittimamente fino al momento in cui non si sia formato il giudicato e, comunque, entro il termine di decadenza: "*solo giudicato esterno, formatosi in*

epoca precedente l'esercizio del potere di autotutela sull'atto successivamente annullato ... costituisce limite all'esercizio del potere di autotutela, posto che il giudicato non rientra nella disponibilità delle parti (e neanche dell'Amministrazione finanziaria) e corrisponde a un preciso interesse pubblico di eliminare l'incertezza delle situazioni giuridiche (Cassazione n. 8379/2009, n. 24994/2017, n. 27481/2019, n. 17924/2021, n. 18388/2021, n. 18446/2021 e n. 38744/2021)". Quindi, se la formazione del giudicato esterno risale a epoca anteriore al momento della notificazione dell'atto sostitutivo emesso in esecuzione del potere-dovere di annullamento, allora l'esercizio del potere è illegittimo; se la formazione del giudicato esterno è successiva, come nel caso in cui l'esercizio del potere di autotutela si collochi nella pendenza dei termini per la proposizione dell'impugnazione, allora l'esercizio del potere è legittimo. "*Nel qual caso, la pronuncia relativa all'atto successivamente annullato in via amministrativa viene caducata per effetto della cessazione della materia del contendere in relazione a tale precedente atto ed è inidonea ad acquisire efficacia di giudicato sostanziale, fatta eccezione per l'accertamento del venir meno dell'interesse alla prosecuzione dell'originario giudizio (Cassazione n. 16324/2014 e n. 5641/2015)*".

Quanto al profilo dell'intervenuta decadenza, trattandosi di eccezione sollevata dal contribuente in relazione agli effetti dell'adesione all'istituto premiale di cui alla L. 289/2002, la Corte non concede soddisfazione: "*la L. 289/2002, articolo 9, comma 10, introduce una condizione di non punibilità per alcuni reati, tra cui quelli previsti dal D.Lgs. 74/2000, articoli 2, 3, 4, 5 e 10, quale effetto del perfezionamento del condono. Secondo la giurisprudenza di questa Corte, la soglia di rilevanza penale di cui al D.P.R. 600/1973, articolo 43, comma 3, e di cui al D.P.R. 633/1972, articolo 57, comma 3, nel testo vigente ratione temporis, va valutata con riferimento al momento in cui è stata commessa la violazione ed effettuato l'accertamento, non rilevando che successivamente sia venuta meno la soglia di punibilità e conseguentemente l'obbligo di denuncia penale (Cassazione n. 13483/2016), posto che il raddoppio dei termini previsto dalle norme in oggetto presuppone unicamente l'obbligo di denuncia penale, ai sensi dell'articolo 331, c.p.c., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 74/2000, e non anche la sua effettiva presentazione (Cassazione n. 11171/2016).* E i giudici di piazza Cavour condiscono la conclusione con un cenno alle esigenze unionali, che impediscono la rinuncia all'accertamento delle operazioni imponibili in materia di tributi armonizzati per cui "*il rilevato contrasto con l'ordinamento comunitario comporta l'obbligo del giudice e dell'Amministrazione finanziaria italiani di non applicare le norme nazionali relative al suddetto condono... Da ciò discende la riespansione del potere accertativo dell'Amministrazione finanziaria e, per quanto qui interessa, l'applicabilità della denunciata normativa concernente il raddoppio dei termini di accertamento in presenza di violazioni tributarie di rilevanza penale ai sensi del D.Lgs. 74/2000*".

La circolare tributaria n. 6/2022

Controlli sull'indirizzo pec nel caso di mancata costituzione della controparte

di Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

Il Consiglio di Stato, con l'ordinanza n. 347/2022, affronta il caso dell'errore scusabile nella notificazione a mezzo pec all'ente che non abbia ottemperato all'obbligo della comunicazione del proprio indirizzo ai fini della pubblicazione negli elenchi previsti dalla normativa.

Si controverteva in punto di annullamento di una nota e di un'ordinanza di demolizione con le quali il Comune di Guardavalle aveva rigettato un'istanza di riapertura dei termini per il condono edilizio *ex* L. 47/1985 e contestualmente ordinato la demolizione di manufatti abusivamente realizzati nonché il ripristino dello stato dei luoghi. Il TAR rigettava il ricorso di parte privata.

A seguito dell'appello presentato, il Consiglio di Stato, anche rilevata la mancata costituzione del Comune intimato sia nel primo sia nel secondo grado del giudizio, emetteva ordinanza di rinvio della causa a nuova udienza *"per consentire agli appellanti di prendere posizione - attraverso il deposito di memorie ai sensi dell'articolo 73, comma 1, c.p.a - su alcune questioni rilevate d'ufficio - concernenti la validità delle notificazioni del ricorso di primo grado e del ricorso in appello*".

Dagli atti del fascicolo informatico, infatti, era risultato che sia il ricorso di primo grado sia il ricorso in appello erano stati notificati a mezzo pec. Nel fascicolo erano presenti:

– 2 ricevute di avvenuta consegna, a un indirizzo pec dell'avvocatura di Stato e a un indirizzo pec del Comune, del messaggio di posta elettronica certificata avente a oggetto la *"notificazione ai sensi della L. 53 del 1994"* (si tratta della norma che disciplina le notificazioni di atti civili, amministrativi e stragiudiziali da parte di avvocati e procuratori legali), con allegato con estensione eml, non contenente alcun documento inviato al destinatario;

– una ricevuta di accettazione e 2 ricevute di avvenuta consegna, a 2 indirizzi pec del Comune, del messaggio di posta elettronica certificata avente a oggetto la *"notificazione ai sensi della L. 53 del 1994*" (si tratta della norma che disciplina le notificazioni di atti civili, amministrativi e stragiudiziali da parte di avvocati e procuratori legali), con allegato con estensione eml, contenente il ricorso in appello, la relazione di notificazione e la procura alle liti.

Di qui, a palazzo Spada si chiedono se la notificazione del ricorso di primo grado sia esistente, "*tenuto conto che le ricevute di avvenuta consegna prodotte in prime cure, in quanto riferite a un file eml senza allegati, non sembrano idonee ad attestare la trasmissione del ricorso e della relazione di notificazione*". E comunque se la notificazione del ricorso di primo grado sia valida, giacché la trasmissione all'avvocatura di Stato "*non sembra riferibile al Comune intimato trattandosi di Amministrazione locale che non pare rientrare tra quelle ammesse al patrocinio erariale*" e la trasmissione all'indirizzo pec del Comune non è detto sia stata effettuata all'indirizzo pec estraibile dall'elenco tenuto dal Ministero della Giustizia ai sensi dell'articolo 16, comma 12, D.L. 179/2012, convertito con modificazioni in L. 22/2012, modificato dal D.L. 76/2020, convertito con modificazioni in L. 120/2020. Si tratta della norma che invita le P.A. a comunicare al Ministero della Giustizia, con le regole tecniche del caso, l'indirizzo di posta elettronica certificata conforme alle previsioni di cui al D.P.R. 68/2005, a cui ricevere le comunicazioni e notificazioni. L'elenco viene formato dal Ministero della Giustizia ed è consultabile esclusivamente dagli uffici giudiziari, dagli uffici notificazioni, esecuzioni e protesti, e dagli avvocati. Con le medesime modalità, le P.A. possono comunicare altresì gli indirizzi di posta elettronica certificata di propri organi o articolazioni, anche territoriali, presso cui eseguire le comunicazioni o notificazioni per via telematica nel caso in cui sia stabilito presso questi l'obbligo di notifica degli atti introduttivi di giudizio in relazione a specifiche materie ovvero in caso di autonoma capacità o legittimazione processuale. In caso di mancata comunicazione, le comunicazioni e notificazioni a cura della cancelleria si effettuano mediante deposito in cancelleria, come per i casi di mancata consegna del messaggio di posta elettronica certificata per cause imputabili al destinatario. Nei procedimenti civili, sempre per causa non imputabile al destinatario, si applicano le disposizioni del c.p.c. e nei procedimenti penali del c.p.p.. Tuttavia, la notificazione alle P.A. degli atti in materia civile, penale, amministrativa, contabile e stragiudiziale è validamente effettuata, a tutti gli effetti, al domicilio digitale indicato nell'elenco e in caso di più domicili digitali, presso l'indirizzo primario. Nel caso di obbligo di notifica degli atti introduttivi di giudizio in relazione a specifiche materie presso organi o articolazioni, anche territoriali, delle P.A., la notificazione può essere eseguita all'indirizzo di posta elettronica certificata espressamente indicato nell'elenco di cui all'articolo 6-*ter*, D.Lgs. 82/2005, denominato indice dei domicili digitali della P.A. e dei gestori di pubblici servizi (https://www.indicepa.gov.it/ipa-portale/consultazione/domicilio-digitale/ricerca-domicili-digitali-ente), gestito dall'AgID, alla quale le Amministrazioni devono inviare gli aggiornamenti tempestivamente e comunque con cadenza almeno semestrale, essendo la mancata comunicazione degli elementi necessari al completamento dell'indice

e del loro aggiornamento valutata ai fini della responsabilità dirigenziale e dell'attribuzione della retribuzione di risultato ai dirigenti responsabili.

Inoltre, il Consiglio di Stato si chiede anche se la trasmissione all'indirizzo pec del Comune sia stata effettuata all'indirizzo pec estraibile dall'elenco tenuto dal Ministero della Giustizia ai sensi dell'articolo 16, comma 12, D.L. 179/2012, convertito con modificazioni in L. 22/2012.

Parte privata deduce in memoria di aver utilizzato l'indirizzo pec del Comune risultante dal sito istituzionale del Comune, essendo lo stesso non presente nell'indice delle P.A. come anche nell'elenco tenuto dal Ministero della Giustizia, e di aver provveduto in primo grado anche alla notifica del ricorso con modalità cartacea.

Osservano i giudici di palazzo Spada che la notifica in forma cartacea è ancora possibile, anche in vigenza del processo amministrativo telematico e che l'orientamento della giurisprudenza è nel senso dell'ammissibilità della rinnovazione della notificazione "*in caso di mancato assolvimento da parte degli enti pubblici dell'obbligo, imposto dal comma 12, dell'articolo 16, D.L. 179/2012, di iscrizione dell'indirizzo di posta elettronica certificata cui notificare gli atti giudiziari nell'elenco tenuto dal Ministero della Giustizia … dal combinato disposto delle regole di fonte primaria e secondaria che disciplinano le notifiche a mezzo pec nel processo amministrativo telematico, nel regime ante D.L. 76/2020, la pec da utilizzare per la notifica del ricorso alle P.A. è quella tratta dall'elenco tenuto dal Ministero della Giustizia, di cui all'articolo 16, comma 12, D.L. 179/2012. Non rientrano tra gli indirizzi pec validamente consentiti, né quelli eventualmente contenuti nel registro IPA, né quelli traibili dai vari siti internet delle Amministrazioni, qualora non siano riportati nel registro ministeriale*".

Quindi, nel processo amministrativo le notificazioni alle Amministrazioni non costituite in giudizio sono eseguite agli indirizzi pec di cui all'articolo 16, comma 12, D.L. 179/2012 come anche le comunicazioni di segreteria: "*tale elenco contiene l'indirizzo di posta elettronica certificata al quale le P.A. - di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 165/2001 - dotate di autonoma soggettività processuale, ovverossia che possono assumere la qualità di parte in un procedimento giudiziario, hanno comunicato di voler ricevere le notificazioni per via telematica*". Significa che nel processo amministrativo telematico, anteriormente all'entrata in vigore del D.L. 76/2020 avevano valore soltanto le risultanze dell'elenco tenuto dal Ministero della Giustizia (articolo 16, comma 12, D.L. 179/2012), non anche quelle del registro IPA (articolo 16, comma 8, D.L. 185/2008, convertito con modificazioni in L. 2/2009), considerato che l'articolo 16-*ter*, comma 1, D.L. 179/2012, dopo le modifiche richiamava soltanto l'articolo 16, comma 6, D.L. 185/2008. Dopo l'entrata in vigore del D.L. 76/2020 in materia di semplificazione della notificazione e comunicazione telematica degli atti in materia civile, penale, amministrativa, contabile e stragiudiziale, invece, è validamente

effettuata, a tutti gli effetti, al domicilio digitale indicato nell'indice dei domicili digitali della P.A. e dei gestori di pubblici servizi, che risulta sostanzialmente alternativo.

Noi, che andiamo alla ricerca di principi generali ci chiediamo: e il raggiungimento dello scopo? Anche se nel caso di specie il Comune non risultava costituito né in primo né in secondo grado, è chiaro che siamo interessati a conoscere la soluzione del caso nell'ipotesi di costituzione. Il Consiglio di Stato, con riguardo a tale evenienza, evidenzia il preferibile tra i diversi orientamenti giurisprudenziali sul punto: "*si è fatto strada un orientamento, via via più presente, che ha individuato alcune ipotesi in cui, stante la nullità della notifica, può essere concesso l'errore scusabile (Consiglio di Stato, n. 7170/2019, TAR Campania, Napoli, n. 6129 del 22 ottobre 2018), anche tenendo conto del comportamento colposo o negligente dell'Amministrazione, e la parte può essere rimessa in termini ai fini del rinnovo della notifica. Ciò per i 2 casi più frequenti, nella prassi, di notifica a indirizzi pec non presenti nell'elenco del Ministero: quello dell'indirizzo tratto dal sito internet dell'ente pubblico e quello della notifica effettuata a indirizzo pec preso dall'elenco IPA (Consiglio di Stato n. 5891/2017 e n. 7170/2019, TAR Sicilia, Palermo, n. 2779 del 1° dicembre 2017 e n. 179 del 22 gennaio 2018)*". Rilevano i principi di autoresponsabilità e legittimo affidamento, da un lato alla stregua dell'articolo 6, D.LGS. 33/2013, in materia di garanzia della qualità delle informazioni riportate nei siti istituzionali da parte delle P.A., e dall'altro perché l'inadempimento della P.A. non può risolversi in un impedimento di fatto alla notifica nei suoi confronti con modalità telematiche: "*mentre qualora l'Amministrazione abbia assolto all' obbligo di comunicare l'indirizzo pec ai fini dell'iscrizione nel registro delle P.A. la notifica ad altro indirizzo pec è nulla, nell'ipotesi di violazione di tale obbligo la concessione dell'errore scusabile si presenta come doverosa, in conformità ai principi costituzionali di difesa, di buon andamento e nel rispetto del diritto dei cittadini a una buona Amministrazione di cui agli articoli 24, 113 e 97, Costituzione., nonché dell'articolo 6, CEDU (C.G.A. 12 aprile 2018, n. 216 e 217)*".

La circolare tributaria n. 6/2022

Le novità della dichiarazione Iva relativa all'anno 2021 – Il modello Iva 2022

di Alessandro Bonuzzi – dottore commercialista e revisore legale

Premessa

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento n. 11160 del 14 gennaio 2022, ha approvato i modelli di dichiarazione Iva relativi all'anno 2021, con le relative istruzioni.

Le principali novità sono le seguenti:

– inserimento del rigo VA16 in cui vanno indicati i dati relativi agli importi sospesi a seguito dell'emergenza sanitaria da Covid-19;

– istituzione nel quadro VE e VF degli specifici righi delle nuove percentuali di compensazione;

– ridenominazione dei campi 7 e 9 del rigo VF34 al fine di recepire le nuove operazioni esenti che consentono comunque la detrazione dell'Iva a credito;

– ridenominazione dei righi VO10 e VO11 al fine di recepire le novità introdotte dal D.Lgs. 83/2021, in materia di vendite a distanza di beni *intra* UE;

– eliminazione del campo 6 del rigo VX4 riservato ai subappaltatori per i quali il limite di compensazione nel modello F24 è ora quello previsto per la generalità dei soggetti (2 milioni di euro).

Quadro VA

Nel quadro VA è stato aggiunto il rigo VA16 "*Dati relativi agli importi sospesi a seguito dell'emergenza sanitaria da Covid-19*", riservato a:

– Federazioni sportive nazionali;

– enti di promozione sportiva;

– associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche;

con domicilio fiscale, sede legale o sede operativa in Italia che, operando nell'ambito di competizioni sportive in corso di svolgimento ai sensi del D.P.C.M. 24 ottobre 2020, hanno usufruito della

sospensione dei versamenti in scadenza nei mesi di gennaio e febbraio 2021, disposta dall'articolo 1, comma 36, lettera c), L. 178/2020 (Legge di Bilancio 2021).

In particolare nel rigo VA16 va indicato l'ammontare dei versamenti sospesi.

VA16 Dati relativi agli importi sospesi a seguito dell'emergenza sanitaria da COVID-19	,00

Quadro VE

Relativamente al quadro VE si evidenziano le seguenti 2 macro novità.

La prima attiene ai produttori agricoli nei confronti dei quali opera il regime speciale Iva di cui all'articolo 34, D.P.R. 633/1972, che prevede:

– l'applicazione delle aliquote Iva ordinarie alle cessioni di prodotti agricoli e ittici compresi nella Tabella A, parte I, D.P.R. 633/1972;

– la detrazione forfetizzata in misura pari all'importo derivante dall'applicazione delle percentuali di compensazione individuate per gruppi omogenei di prodotti dal D.M. 12 maggio 1992 (modificato da D.M. 30 dicembre 1997, D.M. 23 dicembre 2005 e D.M. 26 gennaio 2016).

Nel corso del tempo il Legislatore ha aumentato le predette percentuali di compensazione, limitatamente ad alcuni "*prodotti*", demandando al Mef l'individuazione di tali incrementi. Ebbene, con particolare riferimento al 2021:

– l'articolo 68, D.L. 73/2021 - c.d. Decreto Sostegni-*bis* - ha rideterminato, innalzandola al 9,5%, la percentuale di compensazione utilizzabile da parte dei produttori agricoli per le cessioni di bovini e suini vivi. Invero, più precisamente, dapprima, il D.M. 10 febbraio 2021 aveva confermato le percentuali di compensazione fissate per il 2016, ossia rispettivamente pari al 7,65% e 7,95%. Solo successivamente il Decreto Sostegni-*bis* è tornato sulla materia stabilendo che "*le percentuali di compensazione di cui all'articolo 34, comma 1, D.P.R. 633/1972 applicabili alle cessioni di animali vivi della specie bovina e suina sono fissate ambedue nella misura del 9,5%*". Al fine di coordinare le 2 fonti normative la Relazione illustrativa al D.L. 73/2021 ha tenuto a precisare che "*tenuto conto che la disposizione in esame stabilisce, con norma di rango primario, le percentuali di compensazione Iva applicabili per il 2021 alle cessioni di animali vivi delle specie bovina e suina, deve ritenersi conseguentemente privo di efficacia, a decorrere dal 1° gennaio 2021*";

– il D.M. 19 dicembre 2021 ha stabilito che la percentuale di compensazione utilizzabile da parte dei produttori agricoli per le cessioni di legno e legna da ardere è fissata al 6,4%, anziché al 6%, in coerenza con quanto previsto per le cessioni di legno semplicemente squadrato, escluso il legno tropicale.

Sul tema, preme evidenziare che, atteso che la modifica della percentuale di compensazione è intervenuta in corso d'anno, con decorrenza già dal 1° gennaio 2021, si ritiene che, analogamente a quanto già verificatosi in passato, i produttori agricoli che nelle liquidazioni mensili o trimestrali hanno utilizzato le vecchie percentuali, possano recuperare la differenza, ossia il maggior versamento, nel modello Iva 2022.

QUADRO VE DETERMINAZIONE DEL VOLUME D'AFFARI E DELLA IMPOSTA RELATIVA ALLE OPERAZIONI IMPONIBILI **Sez. 1** - Conferimenti di prodotti agricoli e cessioni da agricoltori esonerati (in caso di superamento di 1/3)			1 IMPONIBILE	% 2	IMPOSTA
	VE1	Passaggi a cooperative e ad altri soggetti di cui al 2° comma lett. c) art. 34 di beni di cui alla 1ª parte della tabella A allegata al d.P.R. 633/72 e cessioni degli stessi beni da parte di agricoltori esonerati che abbiano superato il limite di 1/3 (art. 34 comma 6), distinti per aliquota d'imposta corrispondente alla percentuale di compensazione, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta	,00	2	,00
	VE2		,00	4	,00
	VE3		,00	6,4	,00
	VE4		,00	7,3	,00
	VE5		,00	7,5	,00
	VE6		,00	8,3	,00
	VE7		,00	8,5	,00
	VE8		,00	8,8	,00
	VE9		,00	9,5	,00
	VE10		,00	10	,00
	VE11		,00	12,3	,00

La seconda macro novità che impatta anche sul quadro VE e in particolare sul rigo VE33 attiene alle "*Operazioni esenti*" nell'ambito delle quali vanno ricomprese anche:

1. le cessioni di strumentazione per diagnostica Covid-19 e le prestazioni di servizi strettamente connesse a tale strumentazione (*test*), nonché le cessioni e le somministrazioni di vaccini Covid-19 esenti Iva ai sensi dell'articolo 1, commi 452 e 453, L. 178/2020 (Legge di Bilancio 2021);

2. a seguito delle novità applicabili alle vendite a consumatori finali facilitate da un'interfaccia elettronica, c.d. "*marketplace*", le cessioni di beni effettuate da un operatore *extra* UE nei confronti del soggetto passivo che si considera acquirente/rivenditore degli stessi, esenti Iva in base al nuovo articolo 10, comma 3, D.P.R. 633/1972.

La particolarità di queste operazioni esenti è rappresentata dal fatto che non limitano il diritto alla detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti, in deroga alle regole ordinarie che limitano invece la detrazione degli acquisti relativi a operazioni esenti, per intero (*ex* articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972) o attraverso il meccanismo del *pro rata* (*ex* articolo 19, comma 5, e articolo 19-*bis*, D.P.R. 633/1972).

VE33 Operazioni esenti	,00

Con specifico riguardo alle operazioni Covid-19, si ricorda che i commi 452 e 453 dell'articolo unico della Legge di Bilancio 2021 hanno stabilito che, fino al 31 dicembre 2022, sono esenti da Iva con diritto alla detrazione (aliquota Iva "*zero*"), le cessioni della strumentazione per diagnostica per Covid-19, che presentino i requisiti indicati nella Direttiva 98/79/CE o nel Regolamento 2017/745, e le prestazioni di servizi a esse strettamente connesse. Fino alla stessa data del 31 dicembre 2022, il medesimo trattamento ai fini dell'Iva è stato riservato alle cessioni di vaccini contro il Covid-19,

autorizzati dalla Commissione Europea o dagli Stati membri, e alle prestazioni di servizi strettamente connesse a tali vaccini[1].

Certamente, le farmacie rappresentano uno dei comparti economici che hanno conosciuto l'impatto di tali disposizioni. Infatti, nel corso del 2021 sono state autorizzate a vendere vaccini e strumentazione per diagnostica in vitro per Covid-19, nonché a fornire le prestazioni di servizi strettamente connessi, quali a esempio la somministrazione di tamponi rapidi oppure la somministrazione di vaccini Covid-19.

In tema di vaccini, poi, devono poter essere distinte le cessioni e le somministrazioni di vaccini Covid-19, che godono dell'esenzione "*speciale*" a impatto zero sul diritto alla detrazione, dalle cessioni e somministrazioni di vaccini antinfluenzali, che subiscono invece, rispettivamente, l'applicazione dell'Iva con aliquota del 10%, in quanto farmaci a tutti gli effetti, e l'esenzione Iva "*ordinaria*" *ex* articolo 10, comma 1, n. 18, D.P.R. 633/1972. Infatti, se, da una parte, le cessioni e somministrazioni di vaccini Covid-19 e le somministrazioni di vaccini antinfluenzali hanno lo stesso trattamento nell'ambito del quadro VE, dovendo essere indicate nel rigo VE33 in quanto operazioni esenti, dall'altra, ciò non si verifica nel quadro VF, nell'ambito del quale si deve invece tener necessariamente conto che le operazioni esenti per effetto del Covid-19 consentono la detrazione.

L'esenzione applicabile alle vendite facilitate da un'interfaccia elettronica è diretta conseguenza delle novità Iva introdotte con decorrenza 1° luglio 2021 in materia di commercio elettronico verso consumatori finali privati. In particolare, con il D.Lgs. 83/2021 sono state recepite le disposizioni contenute nelle Direttive UE 2017/2455 e 2019/1995 relative alle prestazioni di servizi e alle vendite a distanza di beni effettuate all'interno dell'UE. Le nuove regole interessano le seguenti operazioni effettuate dallo scorso 1° luglio:

– vendite a distanza *intra* UE di beni;

– vendite a distanza di beni importati da Stati *extra* UE;

– vendite "*domestiche*" di beni da parte di soggetti non stabiliti nell'UE a non soggetti passivi (consumatori privati), facilitate tramite l'uso di interfacce elettroniche (c.d. *marketplace*);

– prestazioni di servizi rese da soggetti non stabiliti nell'UE o stabiliti nell'UE ma non nello Stato UE di consumo a non soggetti passivi (consumatori finali).

Al fine di garantire una riscossione efficace ed efficiente dell'Iva, è stata introdotta una nuova disciplina in base alla quale i soggetti passivi che facilitano le vendite a distanza di beni tramite un'interfaccia elettronica sono coinvolti nella riscossione dell'Iva. In tale contesto è stata introdotta la nuova figura

[1] Si veda al riguardo le risposte a interpello n. 267/E/2021, n. 268/E/2021, n. 354/E/2021, n. 541/E/2021, il principio di diritto n. 12/2021, nonché la circolare n. 9/D/2021.

del "*fornitore presunto*". Infatti, ai sensi del nuovo articolo 2-*bis*, D.P.R. 633/1972, le seguenti cessioni di beni sono considerate effettuate dal soggetto passivo che le facilita tramite l'uso di un'interfaccia elettronica (ossia, un mercato virtuale, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi):

- vendite a distanza *intra* UE di beni di cui all'articolo 38-*bis*, commi 1 e 3, D.L. 331/1993 e cessioni di beni con partenza e arrivo della spedizione o trasporto nello stesso Stato UE a non soggetti passivi, effettuate da soggetti passivi non stabiliti nell'UE (lettera a), ossia vendite a distanza *intra* UE di beni e cessioni "*domestiche*" a soggetti non passivi;
- vendite a distanza di beni importati da Stati *extra* UE di cui all'articolo 38-*bis*, commi 2 e 3, D.L. 331/1993, in spedizioni di valore intrinseco non superiore a 150 euro (lettera b).

Il soggetto passivo che facilita tramite l'uso di un'interfaccia elettronica le cessioni dei predetti beni si considera acquirente e rivenditore degli stessi. Le vendite a soggetti non passivi, effettuate tramite un'interfaccia elettronica, danno luogo quindi a 2 operazioni:

– una cessione dal fornitore sottostante all'interfaccia elettronica (B2B);

– una cessione dall'interfaccia elettronica al soggetto non passivo (B2C).

In deroga, l'interfaccia elettronica "*non facilita*" la cessione dei beni qualora il soggetto passivo:

1. non stabilisca, direttamente o indirettamente, alcuno dei termini e delle condizioni in base alle quali è effettuata la cessione di beni;
2. non partecipi, direttamente o indirettamente, all'autorizzazione della riscossione presso l'acquirente del pagamento effettuato;
3. non partecipi, direttamente o indirettamente, all'ordinazione o consegna dei beni.

Per poter operare la predetta esclusione devono essere soddisfatte tutte e 3 le condizioni.

Ebbene, le cessioni (B2B) di beni rese ai soggetti passivi che ne facilitano la vendita tramite l'uso di un'interfaccia elettronica di cui alla lettera a) del comma 1 del nuovo articolo 2-*bis*, D.P.R. 633/1972, sono esenti Iva, fermo restando il diritto del fornitore alla detrazione dell'Iva a credito dell'acquisto o importazione dei beni ceduti (*ex* articolo 19, comma 3, lettera d-*bis*, D.P.R. 633/1972). A tal fine è stato introdotto il nuovo comma 3 all'articolo 10, D.P.R. 633/1972, in base al quale, appunto, sono esenti Iva le cessioni di beni effettuate dall'operatore *extra* UE nei confronti del soggetto passivo che si considera acquirente e rivenditore degli stessi beni ai sensi dell'articolo 2-*bis*, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972.

Come per l'esenzione da Covid-19, della salvaguardia del diritto del fornitore alla detrazione se ne deve tener necessariamente conto nell'ambito del quadro VF.

Quadro VF

Le novità del quadro VF ricalcano quelle evidenziate con riferimento al quadro VE.

Nello specifico, le modifiche relative alle nuove percentuali di compensazione impattano sulla struttura della sezione 1 e 3-B del quadro VF, in cui vanno indicati rispettivamente:

– gli acquisti interni, gli acquisti intracomunitari e le importazioni assoggettati a imposta, per i quali si è verificata l'esigibilità ed è stato esercitato il diritto alla detrazione nel 2021, da riportare in corrispondenza delle aliquote o delle percentuali di compensazione;

– nel rigo VF38, l'ammontare imponibile e l'imposta relativi alle cessioni dei prodotti e servizi diversi da quelli agricoli, effettuate dalle imprese agricole miste, e nei righi da VF39 a VF49, le operazioni imponibili agricole di cui al quadro VE distinte per percentuale di compensazione per la determinazione dell'Iva detraibile forfettariamente.

QUADRO VF			1 IMPONIBILE	%	2 IMPOSTA
OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	VF1		,00	2	,00
	VF2		,00	4	,00
	VF3		,00	5	,00
	VF4		,00	6,4	,00
Sez. 1 - Ammontare degli acquisti effettuati nel territorio dello Stato, degli acquisti intracomunitari e delle importazioni	VF5	Acquisti e importazioni imponibili (esclusi quelli di cui ai righi VF21, VF22 e VF23) distinti per aliquota d'imposta o per percentuale di compensazione, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta	,00	7,3	,00
	VF6		,00	7,5	,00
	VF7		,00	8,3	,00
	VF8		,00	8,5	,00
	VF9		,00	8,8	,00
	VF10		,00	9,5	,00
	VF11		,00	10	,00
	VF12		,00	12,3	,00
	VF13		,00	22	,00

Sez. 3-B Imprese agricole (art.34)			1 IMPONIBILE	%	2 IMPOSTA
	VF38	**Riservato alle imprese agricole miste** - Totale operazioni imponibili diverse	,00		,00
	VF39		,00	2	,00
	VF40		,00	4	,00
	VF41		,00	6,4	,00
	VF42		,00	7,3	,00
	VF43	Operazioni imponibili agricole di cui alle sezioni 1 e 2 del quadro VE distinte per percentuale di compensazione, al netto delle variazioni in diminuzione, per la determinazione dell'IVA detraibile forfettariamente	,00	7,5	,00
	VF44		,00	8,3	,00
	VF45		,00	8,5	,00
	VF46		,00	8,8	,00
	VF47		,00	9,5	,00
	VF48		,00	10	,00
	VF49		,00	12,3	,00

Gli effetti delle novità in materia di operazioni esenti che consentono il diritto alla detrazione si riverberano, invece, nella sezione 3-A del quadro VF al rigo VF34, riservato ai soggetti Iva che, avendo effettuato nello svolgimento della loro attività sia operazioni imponibili che operazioni esenti, sono tenuti al calcolo del *pro rata* di detrazione ai sensi dell'articolo 19-*bis*, D.P.R. 633/1972.

Al riguardo, si ricorda che l'articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972 stabilisce che se un contribuente svolge sia un'attività che dà luogo a operazioni soggette a Iva o a queste assimilate, sia un'attività che dà luogo a operazioni esenti da imposta, lo stesso deve operare la detrazione in base a una percentuale

(*pro rata*), determinata con i criteri dettati dal successivo articolo 19-*bis*, D.P.R. 633/1972 da applicare a tutta l'imposta a monte e non soltanto a quella relativa ai beni e servizi a uso promiscuo. Ne deriva che i soggetti che svolgono un'attività imponibile e una esente, non devono procedere ad alcuna distinzione degli acquisti dei beni e dei servizi, a seconda della loro destinazione in operazioni imponibili o in operazioni esenti, poiché l'imposta detraibile è determinata applicando il *pro rata* a tutta l'imposta assolta sugli acquisti.

L'utilizzo del termine "*attività esente*" sta a significare che l'occasionale effettuazione di operazioni esenti da parte di un contribuente che svolge essenzialmente un'attività soggetta a Iva non dà luogo all'applicazione del *pro rata*. In tal caso trova applicazione, ai fini della determinazione dell'imposta detraibile, il criterio generale dell'utilizzazione specifica dei beni e dei servizi, con indetraibilità dell'imposta afferente i beni e i servizi impiegati nelle operazioni esenti, così come stabilito dall'articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972 (c.d. indetraibilità specifica).

La regola del *pro rata* è comunque applicabile qualora il soggetto ponga in essere sistematicamente, nell'ambito di una stessa attività, sia operazioni imponibili sia operazioni esenti, come, ad esempio, si verifica nei confronti di una casa di cura, la quale effettui sia prestazioni esenti in regime di convenzione sia prestazioni imponibili[2].

Ai sensi del comma 1 dell'articolo 19-*bis,* D.P.R. 633/1972, il *pro rata* si determina in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione, effettuate nell'anno (comprendenti sia le operazioni imponibili sia le operazioni non soggette ma assimilate a operazioni imponibili ai fini delle detrazioni, elencate nell'articolo 19, comma 3, D.P.R. 633/1972), e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo. In pratica, il *pro rata* è ottenuto arrotondando, all'unità superiore o inferiore, a seconda che la parte decimale superi o meno i 5 decimi, il risultato del rapporto in cui:

– al numeratore, va indicato l'ammontare delle operazioni, effettuate nell'anno, che danno diritto alla detrazione;

– al denominatore, va indicato lo stesso ammontare del numeratore, aumentato dell'ammontare delle operazioni esenti effettuate nello stesso anno.

Vi sono, tuttavia, alcune operazioni escluse dal *pro rata*. In particolare, l'articolo 19-*bis*, comma 2, D.P.R. 633/1972 esclude dal calcolo del *pro rata*:

– le cessioni di beni ammortizzabili (materiali e immateriali);

– i passaggi di beni all'interno della stessa impresa ai sensi dell'articolo 36, comma 5, D.P.R. 633/1972;

[2] Circolare n. 328/E/1997.

– le operazioni esenti di cui ai n. da 1) a 9), articolo 10, D.P.R. 633/1972, quando non formano oggetto dell'attività propria del soggetto passivo o sono accessorie a operazioni imponibili, ferma restando l'indetraibilità dell'imposta per i beni e i servizi utilizzati esclusivamente per la loro effettuazione e ciò coerentemente con il principio di carattere generale, contenuto nel comma 2, articolo 19, D.P.R. 633/1972, che prevede l'indetraibilità per i beni e servizi utilizzati in operazioni esenti;

– le operazioni non rientranti nel campo di applicazione dell'Iva di cui all'articolo 2, comma 3, lettere a), b), d) e f), D.P.R. 633/1972 (cessioni di denaro, conferimenti d'azienda o di rami aziendali, cessioni di campioni gratuiti di modico valore, passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni, etc.), le quali – alla luce dell'orientamento della giurisprudenza comunitaria – non devono interferire nella determinazione della percentuale di detrazione;

– le operazioni esenti di cui all'articolo 10, comma 1, n. 27-*quinquies*), D.P.R. 633/1972, in quanto, non essendo stata recuperata l'imposta all'atto dell'acquisto del bene, la successiva cessione esente non deve ripercuotersi sul diritto di detrazione.

Ciò posto, nella sezione 3-A del quadro VF al rigo VF34 è stato ridenominato:

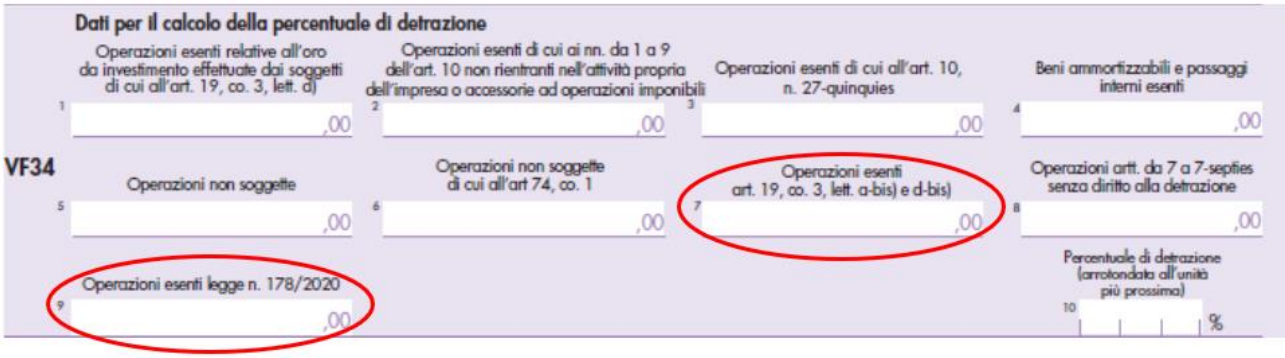
– il campo 7, per tener conto, oltre che delle operazioni esenti di cui ai numeri da 1) a 4) dell'articolo 10, D.P.R. 633/1972, equiparate alle operazioni imponibili ai fini della detrazione dall'articolo 19, comma 3, lettera a-*bis*) D.P.R. 633/1972, anche delle operazioni esenti di cui all'articolo 10, comma 3, D.P.R. 633/1972 (ossia le vendite a distanza effettuate dal fornitore sottostante all'interfaccia elettronica), equiparate alle operazioni imponibili ai fini della detrazione dall'articolo 19, comma 3, lettera d-*bis*), D.P.R. 633/1972;

– il campo 9, per tener conto delle operazioni esenti Covid-19 di cui ai commi 452 e 453 dell'articolo unico della Legge di Bilancio 2021, anch'esse equiparate alle operazioni imponibili ai fini della detrazione.

Numeratore	
+	**-**
1. operazioni imponibili; 2. operazioni imponibili "*assimilate*", di cui all'articolo 19, comma 3, D.P.R. 633/1972, ossia: - cessioni all'esportazione e operazioni assimilate, nonché cessioni intracomunitarie, non imponibili; - operazioni bancarie, finanziarie e assicurative nei confronti di soggetti *extra* comunitari o relative a beni da esportare fuori dell'Unione Europea;	1. cessioni di beni ammortizzabili; 2. passaggi interni tra più attività; 3. operazioni non soggette a Iva ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettere a), b), d) e f), D.P.R. 633/1972

- operazioni escluse per difetto del presupposto territoriale, tranne quelle che se fossero effettuate in Italia darebbero diritto alla detrazione; - operazioni non soggette a Iva ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettere a), b), d) e f), D.P.R. 633/1972; - cessioni di oro da investimento di cui all'articolo 10, comma 1, n. 11), D.P.R. 633/1972, effettuate da soggetti che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento; - operazioni non soggette a Iva ai sensi dell'articolo 74, comma 1, D.P.R. 633/1972; - operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, comma 3, D.P.R. 633/1972; 3) operazioni esenti Covid-19 *ex* articolo 1, commi 452 e 453, L. 178/2020	

Denominatore	
+	-
1. numeratore; 2. operazioni esenti	1. operazioni esenti di cui all'articolo 10, comma 1, n. 1)–9), D.P.R. 633/1972, se: - non formano oggetto dell'attività propria dell'impresa; oppure - sono accessorie a operazioni imponibili; 2. operazioni esenti di cui all'articolo 10, comma 1, n. 27-*quinquies*), D.P.R. 633/1972



Quadro VO

Il recepimento delle novità introdotte in materia di commercio elettronico ha determinato conseguenze anche sul quadro VO.

Si ricorda, infatti, che fino al 30 giugno 2021 le soglie del commercio elettronico riguardavano solo quello indiretto, in modo che l'operatore nazionale che vendeva a consumatori finali di un qualsiasi Paese UE poteva applicare l'Iva in Italia entro un limite di vendite annuali, riferito al singolo Paese, che variava da

35.000 a 100.000 euro a seconda dello Stato di destinazione dei prodotti venduti. Di conseguenza, solo in caso di superamento del limite specifico del Paese UE, il cedente nazionale doveva ivi identificarsi direttamente e versare *in loco* l'Iva dovuta in base alle aliquote in vigore appunto nel Paese stesso.

Dal 1° luglio 2021 le soglie specifiche per Paese UE sono state eliminate e trova applicazione la soglia unica e complessiva di 10.000 euro, che, peraltro, comprende sia le vendite a distanza *intra* UE di beni sia i cosiddetti servizi elettronici UE[3]. Al di sotto del nuovo limite unico e complessivo di 10.000 euro si continua ad applicare l'Iva dello Stato dove opera l'operatore cedente/prestatore, fatta salva l'opzione di applicare l'imposta nello Stato UE di destinazione dei beni o di residenza del committente del servizio:

– mediante identificazione, aprendo quindi una partita Iva in ciascun Paese ove egli effettua vendite a distanza di beni e/o servizi elettronici, oppure

– più agevolmente, attraverso la registrazione all'Oss, versando all'Agenzia delle entrate italiana anche l'Iva poi destinata ai Paesi UE di interesse.

Diversamente, una volta superata la soglia di 10.000 euro, dall'operazione successiva l'Iva è sempre dovuta nello Stato comunitario di destinazione dei beni oppure nello Stato comunitario di residenza del committente, con la conseguenza che il cedente/prestatore dovrà decidere se:

– identificarsi, con apertura di una partita Iva in ciascun Paese UE in cui effettua vendite a distanza di beni e/o servizi elettronici, oppure

– registrarsi all'Oss.

Ebbene, i righi VO10 e VO16 consentono all'operatore nazionale che non ha superato la soglia di 10.000 euro di optare per l'applicazione dell'Iva nel Paese UE di destinazione dei beni o di residenza del committente. In particolare:

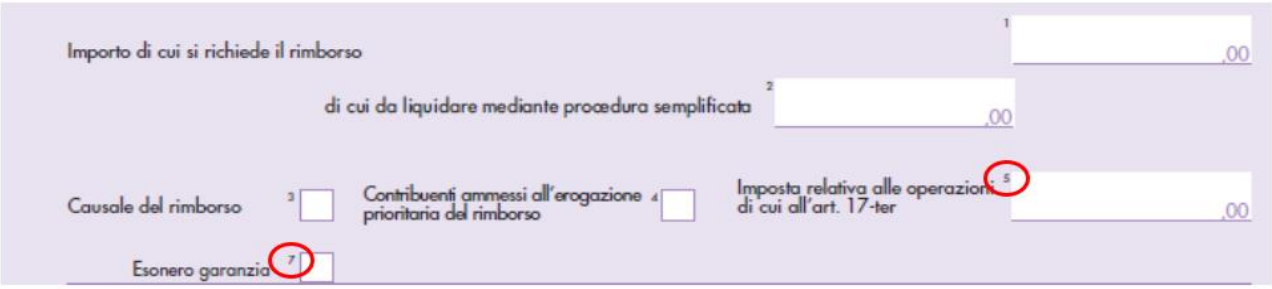
1. l'opzione del rigo VO10 è destinata agli operatori che effettuano vendite a distanza di beni *intra* UE che:
   - hanno effettuato servizi elettronici UE e vendite a distanza *intra* UE di beni per un ammontare complessivo, al netto dell'Iva, non superiore a 10.000 euro; e
   - hanno scelto, a partire dal 2021, di applicare l'Iva nello Stato comunitario di destinazione dei beni;
2. l'opzione del rigo VO16 è destinata agli operatori che effettuano servizi elettronici UE che:
   - hanno effettuato servizi elettronici UE e vendite a distanza *intra* UE di beni per un ammontare complessivo, al netto dell'Iva, non superiore a 10.000 euro; e
   - hanno scelto, a partire dal 2021, di applicare l'Iva nello Stato comunitario di residenza del committente.

[3] Ossia prestazioni di servizi di cui all'articolo 7-*octies*, D.P.R. 633/1972 verso committenti non soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro.

Quadro VX

Il quadro VX è stato rimodellato per effetto delle novità introdotte in materia di limite annuo delle compensazioni orizzontali dei crediti tributari. Al riguardo, si ricorda che l'articolo 34, comma 1, L. 388/2000 ha introdotto, a partire dal 1° gennaio 2001, un tetto alle compensazioni orizzontali dei crediti d'imposta e contributivi nella misura di 516.000 euro per ciascun anno solare[4]. Per i subappaltatori con volume d'affari dell'anno precedente costituito per almeno l'80% da prestazioni rese in esecuzione di contratti di subappalto, ai sensi dell'articolo 35, comma 6-*ter*, D.L. 233/2006, il limite annuo per la compensazione era elevato a 1 milione di euro.

La soglia base di 516.000 euro è stata più volte rivista da parte del Legislatore, il quale, da ultimo, l'ha innalzata a regime con decorrenza 1° gennaio 2022 a 2 milioni di euro (*ex* articolo 1, comma 72, L. 234/2021). Essendo più ampia, la nuova soglia sostituisce implicitamente anche quella *ad hoc* prevista per i subappaltatori. Conseguentemente, è stato eliminato il campo 6 del rigo VX4, giacché riservato proprio ai subappaltatori che intendevano sfruttare il – a questo punto - vecchio limite del milione di euro.



Termini di presentazione e di versamento del saldo annuale

La dichiarazione Iva relativa all'anno 2021 – modello Iva 2022 - va presentata, in via telematica, direttamente o tramite un intermediario abilitato, entro il 2 maggio 2022, siccome:

[4] Si ritiene che il limite massimo in esame segua il criterio "*di cassa*", dovendo avere riguardo alle compensazioni effettuate con l'F24 nell'anno solare.

– il 30 aprile cade di sabato; e

– il 1° maggio è festivo.

È appena il caso di ricordare che è possibile comunicare i dati delle liquidazioni periodiche Iva:

- di ottobre, novembre e dicembre 2021, per i soggetti mensili; oppure

- del IV trimestre 2021, per i soggetti trimestrali,

con la dichiarazione annuale utilizzando il quadro VP (*ex* articolo 21-*bis*, D.L. 78/2010). In tal caso, tuttavia, il modello Iva 2022 comprensivo del quadro VP va inviato entro il 28 febbraio 2022.

Il saldo risultante dalla dichiarazione Iva dell'anno 2021 va versato entro il 16 marzo 2022, sempreché l'importo dovuto sia superiore a 10,33 euro (arrotondato a 10 euro), tenendo presente che è possibile:

- effettuare il versamento in forma rateale (ogni rata successiva alla prima va maggiorata degli interessi dello 0,33% mensile);

- differire il versamento al termine previsto per le imposte dovute dalla dichiarazione dei redditi (30 giugno 2022), con la maggiorazione dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo;

- beneficiare anche dell'ulteriore differimento previsto per le imposte dirette applicando un ulteriore 0,40%, come chiarito dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 73/E/2017.

SCHEDA DI SINTESI

Le novità principali del modello Iva 2022 riguardano i quadri VE, VF e VO.

Nel quadro VE va segnalata l'introduzione degli specifici righi riservati alle nuove percentuali di compensazione:

- del 6,4% applicabile a legno e alla legna da ardere;

- del 9,5% applicabile alle cessioni di bovini e suini vivi.

Inoltra, va evidenziato che nel rigo VE 33 "*Operazioni esenti*" devono essere inserite:

- le operazioni esenti Covid-19;

- le cessioni *e-commerce* effettuate dal fornitore al *marketplace* esenti per effetto del nuovo comma 3 dell'articolo 10, D.P.R. 633/1972.

Le nuove percentuali di compensazione impattano anche sulla sezione 1 e 3-B del quadro VF. Inoltre, per tener conto delle operazioni esenti Covid-19 e delle nuove cessioni *e-commerce* esenti, cambiano anche i campi 7 e 9 del rigo VF34.

Il quadro VO recepisce nei righi VO10 e VO16 le nuove regole di territorialità del commercio elettronico e, in particolare, gli effetti della nuova soglia annua unica e complessiva di 10.000 euro, oltre la quale l'Iva è dovuta nel Paese UE di destinazione dei beni o di residenza del committente.

La circolare tributaria n. 6/2022

Novità Intrastat 2022

di Francesco Zuech - responsabile coordinamento fiscale Confimi Industria

Con provvedimento dell'Agenzia delle dogane di concerto con l'Agenzia delle entrate e d'intesa con l'Istat, n. 493869/RU del 23 dicembre 2021, sono state approvate le nuove istruzioni (oggetto di significative precisazioni) e la modulistica Intrastat (formalmente invariata salvo per l'introduzione dell'elenco Intra 1-*sexies*) che, per espressa previsione dell'articolo 7, *"si applicano agli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari aventi periodi di riferimento decorrenti dal 1° gennaio 2022"* (la prima scadenza coinvolta, quindi, è quella del 25 febbraio 2022). L'aggiornamento recepisce una serie di novità che derivano vuoi dalla normativa fiscale (si consideri, in particolare, la nuova disciplina del *call off stock* di cui al nuovo articolo 41-*bis*, D.L. 331/1993) vuoi dai nuovi regolamenti in materia di statistica comunitaria in vigore dal 1° gennaio 2022 (Regolamento 2019/2152/UE, come integrato dal Regolamento 2021/1704/UE, e Regolamento 2020/1197/UE) che introducono l'obbligo, fra gli Istituti nazionali di statistica dei Paesi membri, dello scambio di microdati[1]. Da tale impostazione ne consegue l'introduzione di nuove variabili quali il "*Paese di origine*" nella sezione Intra 1-*bis* (trattasi della novità – per chi obbligato alla parte statistica - operativamente più impegnativa) e l'adozione di una nuova codifica disaggregata per la "*natura della transazione*" a cui fanno da contraltare una serie di semplificazioni a partire dall'aumento della soglia di esonero della presentazione degli elenchi Intra 2-*bis*. Di particolare sollievo operativo, inoltre, la precisazione che (re)introduce la (facoltà) di compilare l'elenco Intra 2-*bis* in base alla data di arrivo della fattura (e non dei beni) dell'acquisto intracomunitario.

Il *call off stock* e gli elenchi Intrastat

Con il regime del *call off stock* di cui all'articolo 17-*bis*, Direttiva 2006/112/CE gli operatori, non stabiliti nell'altro Stato membro, possono finalmente confidare in una disciplina unionale uniforme che consente di trasferire beni presso un destinatario (cessionario) di altro Stato membro con efficacia

[1] Il sistema di scambio dei microdati – basato sul principio che i dati non devono essere raccolti più di una volta ("*once only*") – costituisce un approccio innovativo per la compilazione delle statistiche di commercio intracomunitario, progettato in ambito europeo con la finalità di ridurre l'onere statistico del sistema Intrastat e di fornire ai Paesi membri una fonte aggiuntiva e dettagliata per la compilazione delle statistiche sugli acquisti intracomunitari. Ciò potrà portare, nei prossimi anni, vi sono già state richieste in tal senso, al superamento della presentazione degli elenchi per la gran parte delle operazioni (in particolare gli Intra 1 cessioni e servizi) attraverso l'implementazione dei dati direttamente in fattura elettronica.

traslativa sospesa da perfezionare, al massimo, entro 12 mesi secondo le condizioni indicate nella norma ovvero, a livello domestico, dall'articolo 41-*bis* (per i *call off* attivi) e 38-*ter* (per i *call off* passivi), D.L. 331/1993 (norme introdotte dal D.Lgs. 192/2021 di recepimento della Direttiva 2018/1910, c.d. *quick fixes*)[2]. Il nuovo regime consente, nel rispetto delle suddette condizioni, di non dover gestire il trasferimento come esigenze proprie dell'impresa con conseguente obbligo di apertura di una propria posizione Iva nel Paese del destinatario (articolo 17, § 1, Direttiva 2006/112/CE; articoli 41, comma 2, lettera c) e 38 comma 3, lettera b), D.L. 331/1993). Il nuovo regime è stato recepito in Italia con effetto dallo scorso 1° dicembre 2021, con 23 mesi di ritardo (sul filo del rasoio della procedura d'infrazione) rispetto alla data (1° gennaio 2020) prevista dalla Direttiva. In Italia tale disciplina semplificatoria risultava, tuttavia, già praticabile da tempo (sotto il nome improprio di *consignment stock*) grazie ad apprezzabili posizioni della prassi ministeriale nazionale (risoluzione n. 235/1996 e risoluzione n. 44/E/2020); prassi che, prima dell'intervento operato dalla Direttiva con effetto dal 1° gennaio 2020, non trovava però riscontro, salvo alcune eccezioni, presso gli altri Stati membri. Ferma restando la tenuta di apposito registro di carico/scarico, secondo tale prassi la compilazione degli elenchi Intra *bis* veniva infatti "*rinviata*" al momento del perfezionamento della cessione (fatturazione in articolo 41, D.L. 331/1993) a seguito del prelievo da parte del *consignéé* comunitario.

Con il *call off stock* il flusso Intra 1 raddoppia

Secondo la nuova disciplina, come precisano le note esplicative della Commissione Europea del dicembre 2019 (§ 2.3.1)[3] e come si desume dalle istruzioni degli elenchi Intrastat 2022, il flusso compilativo degli elenchi funziona come segue:

– diventa ordinariamente doppio (Intra 1-*sexies* e Intra 1-*bis*) per i *call off stock* posti in essere dal *tradens* residente verso il destinatario (*accipiens*) di altro Stato;

– rimane unico (solo Intra 2-*bis* se mensili)[4] per i *call off stock* posti in essere in qualità di destinatari residenti (la doppia comunicazione riguarderà, invece, il *tradens* comunitario).

Pe i *call off* in uscita il primo flusso, da imputare al periodo della spedizione (da annotare anche nel registro di carico/scarico di cui al nuovo comma 5-*bis* articolo 50, D.L. 331/1993 e con il contenuto

[2] Per approfondimenti, M. Peirolo, "*Le nuove misure di semplificazione in materia di Iva degli scambi intracomunitari di beni*" in La circolare tributaria n. 48-49/2021.

[3] Note esplicative di recepimento della Direttiva *quick fixes* disponibili sul sito: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-08/explanatory_notes_2020_quick_fixes_it.pdf.

[4] Vedi tavola 1 nel prosieguo. Si ricorda che l'elenco Intra 2-*bis* (dal 2018) ha rilevanza ai soli fini statistici e la presentazione è richiesta solo per i soggetti mensili nel mese in cui si perfeziona l'acquisto.

dell'articolo 54-*bis*, Regolamento 2011/282/UE)[5], coinvolge la nuova sezione 5 dell'elenco Intra 1 (Intra 1-*sexies*) che si limita a richiedere (in aderenza al comma 1, lettera d) dell'articolo 41-*bis*, D.L. 331/1993), il codice identificativo (Stato e codice Iva) del destinatario oltre al codice 1 (trasferimento beni) in corrispondenza della colonna "*tipo operazione*". Si tratta di una sezione a valenza fiscale che va compilata allo stesso modo tanto dai soggetti mensili quanto trimestrali (nel rispetto della relativa periodicità); nessuna valorizzazione (nemmeno statistica) dei beni spediti va comunicata in questa fase. Il secondo flusso riguarda, invece, il successivo trasferimento della proprietà e la conseguente fatturazione ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera a) D.L. 331/1993 e va gestito (anche ai fini statistici ove mensili) attraverso la tradizionale sezione Intra 1-*bis* (o Intra 2-*bis* per gli acquisti). A tal ultimo riguardo va evidenziato che la natura della transazione (altra novità di cui diremo a seguire) è la '3' (a colonna 5) e la '2' (a colonna 6); basta solo il codice '3' (a colonna 5) per i soggetti che non hanno avuto spedizioni (o arrivi per gli Intra 2) superiori a 20 milioni di euro nell'anno precedente. Secondo la nuova codifica contenuta nella Tabella B delle nuove istruzioni, nota N6, la modalità 3|2 va infatti utilizzata per le vendite (o gli acquisti nel caso dell'Intra 2-*bis*) *"preceduti da spedizione in visione o in prova ai fini di vendita (inclusi i regimi call off stock e consignment stock)"*.

ESEMPIO 1 – ***Call off stock* e nuove regole**

Il caso

La Beta Srl ha stipulato a gennaio 2022 un contratto di *call off stock* con trasferimento di beni (come risulta dall'apposito registro) presso il proprio distributore Alfa GMBH in Germania per 100.000 euro; nel mese di febbraio l'*accipiens* tedesco preleva i beni per 80.000 euro e a marzo per gli ulteriori 20.000 euro.

La soluzione

La Beta compila gli elenchi come segue:

– annota la spedizione (carico) nel registro di cui all'articolo 50, comma 5-*bis,* D.L. 331/1993 e presenta il nuovo elenco Intra 1-*sexies* per il mese di gennaio 2022 (scadenza 25 febbraio) indicando i dati dell'*accipiens* tedesco;

[5] Secondo l'articolo 54-*bis*, Regolamento 2011/282/UE il soggetto che trasferisce in *call off stock* deve tenere un registro con le seguenti informazioni: a) Stato membro e data di spedizione/trasporto dei beni; b) numero identificativo del soggetto passivo, destinatario; c) Stato membro in cui i beni sono trasportati, data di arrivo e numero identificativo del depositario (che potrebbe essere diverso dal destinatario con cui è in essere il contratto di *call off stock*); d) valore, descrizione e quantità dei beni; e) codice identificativo del soggetto che (nell'eventualità) sostituisce il depositario originario; f) la base imponibile, descrizione e quantità e data dei beni ceduti o (g) delle situazioni in cui viene meno l'efficacia traslativa sospesa (distruzione, perdita o furto; superamento dei 12 mesi); h) valore, quantità e data dei beni rispediti. Sostanzialmente speculare la tenuta da parte del destinatario in cui, oltre all'arrivo, dovranno risultare i dati dei vari prelievi, della distruzione, perdita o furto.

SEZIONE 5. CALL OF STOCK

PERIODO MESE 01 TRIMESTRE ☐ ANNO 2022 PARTITA IVA 04735670249

PROGR.	DESTINATARIO		TIPO OPERAZIONE	NUOVO DESTINATARIO	
	STATO	CODICE IVA		STATO	CODICE IVA
1	2	3	4	5	6
1	DE	135993444	1		

– emette fattura verso Alfa per cessione intracomunitaria non imponibile articolo 41, D.L. 331/1993, nel mese di febbraio e compila l'elenco Intra 1-*bis* per 80.000 euro (scadenza 25 marzo); annota altresì il perfezionamento della vendita (scarico) nel citato registro;

SEZIONE 1. CESSIONI DI BENI REGISTRATE NEL PERIODO

PERIODO MESE 02 TRIMESTRE ☐ ANNO 2022 PARTITA IVA 04735670249

PROGR.	ACQUIRENTE		AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN EURO	NATURA TRANS.		NOMENCLATURA COMBINATA	MASSA NETTA	UNITA' SUPPLEMENTARE	VALORE STATISTICO IN EURO	COND. CONS.	MODO TRASP.	PAESE DEST.	PROV. ORIG.	PAESE ORIG.
	STATO	CODICE IVA		A	B									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	DE	135993444	80.000	3	2	63025100	50		79.200	D	3	DE	VI	IT

– emette fattura verso Alfa per cessione intracomunitaria nel mese di marzo e compila l'elenco Intra 1-*bis* per 20.000 euro (scadenza 26 aprile); annota altresì il perfezionamento della vendita (scarico) nel citato registro.

SEZIONE 1. CESSIONI DI BENI REGISTRATE NEL PERIODO

PERIODO MESE 03 TRIMESTRE ☐ ANNO 2022 PARTITA IVA 04735670249

PROGR.	ACQUIRENTE		AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN EURO	NATURA TRANS.		NOMENCLATURA COMBINATA	MASSA NETTA	UNITA' SUPPLEMENTARE	VALORE STATISTICO IN EURO	COND. CONS.	MODO TRASP.	PAESE DEST.	PROV. ORIG.	PAESE ORIG.
	STATO	CODICE IVA		A	B									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	DE	135993444	20.000	3	2	63025100	50		19.800	D	3	DE	VI	IT

Le variazioni

La nuova sezione 5 va compilata anche per cancellare un precedente trasferimento nel caso di eventuale ritorno al mittente dei beni[6] per i quali non si è perfezionata la vendita (tipo operazione 2 compilando esclusivamente le colonne da 1 a 4) o la sostituzione del destinatario[7] (tipo operazione 3 compilando tutte le colonne).

> È bene evidenziare che entrambe dette ipotesi devono ritenersi inderogabilmente verificate prima dello spirare dei 12 mesi dall'arrivo nello Stato membro, trascorsi i quali l'operazione va, invece, regolarizzata come trasferimento per esigenze proprie ovvero come cessione assimilata da fatturare, ai sensi dell'articolo 41, comma 2, lettera c), D.L. 331/1993 a una propria posizione Iva nel Paese di destinazione[8].

[6] Trattasi del caso contemplato dall'articolo 41-*bis*, comma 4, D.L 331/1993.
[7] Trattasi del caso contemplato dall'articolo 41-*bis*, comma 5, D.L 331/1993.
[8] Il mancato rispetto del termine configura trasferimento per esigenze proprie con obbligo di regolarizzazione dell'operazione (articolo 17 § 3 Direttiva) come cessione intracomunuitaria assimilata in partenza e acquisto assimilato all'arrivo, con esigenza di identificazione del *tradens*, nel Paese del destinatario (per le tempistiche si veda comma 3, articolo 41-*bis*, D.L. 331/1993).

Ancorché sopraggiunte entro i 12 mesi sospensivi, analoghe sono le conseguenze anche per il caso di distruzione, perdita, furto o di cessione a soggetto diverso dal destinatario (originario o sostituito) o di spedizione in altro Stato[9].

ESEMPIO 2 – Reso da *call off stock*

Il caso

Si consideri il caso dell'esempio 1 con la variante che il distributore tedesco Alfa GMBH a marzo non preleva i beni ancora in *stock* per 20.000 euro ma li rende a settembre.

La soluzione

La Beta compila per settembre l'elenco Intra 1-*sexies* come segue e annota nell'apposito registro la restituzione dei beni.

SEZIONE 5. CALL OF STOCK

PERIODO MESE 09 TRIMESTRE ☐ ANNO 2022 PARTITA IVA 04735670249

PROGR.	DESTINATARIO		TIPO OPERAZIONE	NUOVO DESTINATARIO	
	STATO	CODICE IVA		STATO	CODICE IVA
1	2	3	4	5	6
1	DE	135993444	2		

ESEMPIO 3 – Sostituzione del destinatario

Il caso

Si consideri il caso dell'esempio 1 con la variante che il distributore tedesco Alfa GMBH non ha venduto nulla e viene sostituito – a settembre 2022 (ben prima quindi dei 12 mesi) – con Gamma GMBH.

La soluzione

La Beta compila per marzo l'elenco Intra 1-*sexies* come segue.

SEZIONE 5. CALL OF STOCK

PERIODO MESE 09 TRIMESTRE ☐ ANNO 2022 PARTITA IVA 04735670249

PROGR.	DESTINATARIO		TIPO OPERAZIONE	NUOVO DESTINATARIO	
	STATO	CODICE IVA		STATO	CODICE IVA
1	2	3	4	5	6
1	DE	135993444	3	DE	246774590

[9] Vedi nota precedente.

Per le successive cessioni a Gamma (entro 12 mesi dall'originario trasferimento verso Alfa) andrà compilato l'elenco Intra 1-*bis*.

Decorrenza utilizzo nuovo elenco Intra 1-*sexies* (e situazioni pregresse)

La nuova sezione 5, per espressa previsione delle relative istruzioni, *"deve essere compilata a partire agli elenchi riferiti ai periodi decorrenti dal mese di gennaio 2022"* da cui si desume (si è evidentemente tenuto conto dell'estremo ritardo con cui è avvenuto il recepimento della Direttiva) che l'utilizzo della nuova sezione:

– non è richiesta per i trasferimenti (movimenti) in *call off stock* avvenuti nel corso del mese di dicembre 2021 (ancorché la nuova disciplina sia a tutti gli effetti in vigore dal 1° dicembre)[10];

– non è richiesta, a maggior ragione, nemmeno per i trasferimenti precedenti e ancora in sospensione entro il termine di 12 mesi dalla spedizione[11].

Rimane tuttavia ferma (come avveniva per il *consignment stock*) la compilazione della sezione 1 (Intra *bis*) nel successivo momento in cui si perfeziona il passaggio di proprietà, ma cambia la natura transazione (ora 3|2, come retro evidenziato).

ESEMPIO 4 – *Call off stock ante* 2022

Il caso

La Beta Srl ha in essere un contratto di *call off stock* (*consignment stock* secondo la vecchia prassi) dal 1° marzo 2021 per beni trasferiti presso il proprio distributore in Francia per euro 300.000 di cui ancora in *stock* al 31 dicembre 2021 (come risulta dall'apposito registro) per 150.000 euro. Nel mese di gennaio 2022 il *consignéé* francese preleva 150.000 euro.

La soluzione

La Beta emette fattura per cessione intracomunitaria nel mese di gennaio (entro il 15 febbraio) e compila l'elenco Intra 1-*bis* per 150.000 euro per il mese di gennaio 2022 (scadenza 25 febbraio); annota il perfezionamento della vendita nell'apposito registro *ex* articolo 50, D.L. 331/1993.

Sintesi

In conclusione, il *call off stock* coinvolge la compilazione degli elenchi Intrastat come evidenziato nella tavola 1 che segue.

[10] Letteralmente potrebbe funzionare, però, per le variazioni (dal 1° gennaio 2022) analizzate nel sottoparagrafo precedente.
[11] Vedi nota precedente.

Tavola 1 – *Call off stock* e Intrastat		
Operazione	**Intra 1 - *Tradens IT***	**Intra 2* - *Accipiens IT***
Trasferimento beni (spedizione) in *call off stock*	Sezione 5 (Intra 1-*sexies*) Tipo operazione 1	Non previsto
Trasferimento proprietà (fatturazione articolo 41, D.L. 331/1993)	Sezione 2 (Intra 1-*bis*) Natura transazione A: 3 Natura transazione B: 2**	Sezione 2 (Intra 2-*bis*) Natura transazione A: 3 Natura transazione B: 2**
Eventuale rientro beni senza trasferimento, entro 12 mesi	Sezione 5 (Intra 1-*sexies*) Tipo operazione 2	Non previsto
Eventuale sostituzione del destinatario, entro 12 mesi	Sezione 5 (Intra 1-*sexies*) Tipo operazione 3 Codice Stato e codice Iva nuovo destinatario	Non previsto
* Solo se mensili ** La natura transazione B non è obbligatoria per i soggetti che non hanno superato 20 milioni di euro di spedizioni (Intra 1) o arrivi (Intra 2)		

Periodicità presentazione elenchi

In merito ai soggetti obbligati alla presentazione, le nuove istruzioni innovano sui 2 punti:

– aumento della soglia di esonero per gli Intra 2-*bis* relativi agli acquisti di beni elevata a 350.000 euro (era 200.000 euro fino al 2021) generando – secondo le stime dell'Istat – l'esonero per circa 4.000 ulteriori operatori;

– l'abrogazione degli elenchi Intra 2 trimestrali; a differenza di quanto fu precisato nel 2018[12] (introduzione dell'esonero ma con facoltà di presentazione) l'articolo 1 del nuovo provvedimento precisa infatti che *"non è più prevista la presentazione del modello Intra 2-bis con cadenza trimestrale"* e l'articolo 4 replica la medesima precisazione per i modello Intra 2-*quater*[13].

Invariato tutto il resto compresa la regola dell'autonomia delle soglie introdotta nel 2018, tenendo conto delle novità suddette, le periodicità di presentazione dal 2022 sono riassumibili come indicato nella tavola 2.

Tavola 2 – Periodicità dal 2022		
Elenco	**Presentazione mensile**	**Presentazione trimestrale**
Intra 1-*bis*	Cessioni articolo 41, D.L. 331/1993 ≥ 50.000 euro anche in uno solo dei 4 trimestri mobili precedenti*	Chi non ha superato la soglia indicata nella colonna precedente

[12] Istruzioni Intra 2-*bis* e Intra 2-*quater* allegate al precedente provvedimento dell'Agenzia delle dogane e Agenzia delle entrate n. 13799/RU dell'8 febbraio 2018.

[13] Appare logico ritenere tuttavia che, chi lo dovesse preferire ancorché esonerato, non troverà inibita la possibilità di presentare gli elenchi purché con periodicità mensile.

Intra 1-*quater*	Servizi articolo 7-*ter*, D.P.R. 633/1972 ≥ 50.000 euro anche in uno solo dei 4 trimestri mobili precedenti	Chi non ha superato la soglia indicata nella colonna precedente
Intra 2-*bis* (novità)	Acquisti articolo 38, D.L. 331/1993 ≥ 350.000 euro (lo scorso anno era 200.000) anche in uno solo dei 4 trimestri mobili precedenti	Non più ammessa
Intra 2-*quater*	Acquisti articolo 7-*ter*, D.P.R. 633/1972 ≥ 100.000 euro anche in uno solo dei 4 trimestri mobili precedenti	Non più ammessa
* Ferma restando la periodicità mensile i soggetti che hanno realizzato cessioni inferiori a 100.000 euro in ciascuno dei 4 trimestri precedenti possono compilare gli elenchi Intra 1-*bis* con le stesse regole previste per i soggetti trimestrali (ovvero non compilare le colonne statistiche)		

La semplificazione per le cessioni/acquisti di valore minimo (Intra *bis*)

Tanto per gli elenchi Intra 1-*bis* (colonna 7) che per gli Intra 2-*bis* (colonna 8) è introdotta dal 2022 la facoltà di utilizzare il codice unico (residuale) 99500000, in luogo della specifica nomenclatura combinata doganale (Taric) vigente per il prodotto specifico, per le spedizioni di valore inferiore a 1.000 euro. La semplificazione è ammessa (per tutti) in applicazione delle disposizioni del Regolamento 2020/1197/UE, Allegato V, Capitolo IV, sezione 31, § 3 e della nuova determina Agenzia delle dogane e Agenzia delle entrate d'intessa con l'Istat (articolo 3); dal 2022 sono da ritenersi quindi superate le precedenti previsioni di cui all'articolo 6, comma 5, lettera a), D.M. 22 febbraio 2010 (e dell'articolo 13 dell'abrogato Regolamento 2004/1982/CE) che ammettevano detta semplificazione per spedizioni di valore inferiore a 200 euro, previa autorizzazione da chiedere all'Istat.

> Le nuove istruzioni evidenziano che *"per "spedizione" si intendono tutte le transazioni che durante il mese di riferimento sono oggetto della stessa fattura"*.

Va osservato che:

– per i mensili detta semplificazione potrebbe risultare in parte vanificata dalla necessità di compilare comunque righe distinte se i prodotti hanno diverso Paese di origine (vedi oltre);

– rimane fermo che la compilazione della nomenclatura combinata non è richiesta ai soggetti con periodicità trimestrale (oppure ai mensili che non hanno mai superato nei 4 trimestri precedenti la soglia di 100.000 euro di cessioni Intra) poiché l'informazione non è obbligatoria per le righe compilate ai soli fini fiscali (detti soggetti, non obbligati alla compilazione della parte statistica, possono infatti fermarsi nella compilazione alla colonna 4).

ESEMPIO 5 – Spedizioni inferiori a 1.000 euro

Il caso

La Beta Srl (mensile) ha effettuato cessioni Intra verso il cliente Omega del prodotto A (di origine IT) per 444 euro in data 10 gennaio e del prodotto B (di origine IT) per 555 euro in data 25 gennaio; emette fattura riepilogativa per gennaio (entro il 15 febbraio) per 999 euro.

La soluzione

Ferma restando la compilazione delle altre colonne secondo le modalità ordinarie, Beta ha la facoltà (ma se preferisce può compilare le 2 righe distinte per nomenclatura specifica) di compilare un'unica riga del modello Intra 1-*bis* per complessivi 999 euro indicando a colonna 7 la nomenclatura 99500000.

La natura transazione disaggregata

Dal 2022 è introdotta la compilazione secondo la disaggregazione A (colonna 5 Intra 1-*bis*; colonna 6 Intra 2-*bis*) e B (colonna 6 Intra 1-*bis*; colonna 7 Intra 2-*bis*) secondo i codici di cui alla riformulata Tabella B[14] allegata alle istruzioni; per i soggetti che nell'anno precedente non hanno realizzato (o in caso di inizio di attività di scambi intracomunitari che nell'anno presumono di realizzare) spedizioni[15], per gli Intra 1, o arrivi, per gli Intra 2, superiori a 20 milioni di euro, la compilazione della disaggregazione B non è obbligatoria (il contribuente può quindi limitarsi a compilare la colonna A).

Rimane fermo che:

– la compilazione della natura transazione negli Intra 1-*bis* non è richiesta per i trimestrali e per i mensili con cessioni fino alla soglia di 100.000 euro che compilano il *listing* solo ai fini fiscali (si possono cioè fermare a colonna 4); è richiesta, invece, nella compilazione degli Intra 2 atteso che la presentazione avviene solo con periodicità mensile (vedi a seguire);

– rimane la codifica alfabetica (A) per il promotore residente della triangolare comunitaria semplificata[16] (il dato è fiscale e pertanto va compilato anche dai trimestrali negli Intra 1-*bis*; dal 2018 nel caso in analisi non si presenta, invece, mai l'Intra 2-*bis*).

ESEMPIO 6 – Soggetto con spedizioni non superiori a 20 milioni di euro

Il caso

Riprendendo i dati del caso 1, ipotizzando che Beta Srl non abbia superato nel 2021 la soglia di 20 milioni di euro di spedizioni, l'elenco riferito alla prima cessione dell'esempio potrà essere compilato come segue.

[14] Versione "*italianizzata*" della Tabella 1 all'Allegato I, parte C, Regolamento 2020/1197/UE.
[15] Cessioni intracomunitarie e altre spedizioni rilevanti ai fini statistici (ad esempio spedizione a scopo di lavorazione; reso di bene lavorato).
[16] Disciplina di cui agli articoli 141, 197 (e 42), Direttiva 2006/112/CE: UE1 vende a IT che vende a UE3 con beni spediti da UE1 a UE3.

SEZIONE 1. CESSIONI DI BENI REGISTRATE NEL PERIODO

PERIODO MESE 0 2 TRIMESTRE ☐ ANNO 20 2 2 PARTITA IVA 0 4 7 3 5 6 7 0 2 4 9

PROGR.	ACQUIRENTE		AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN EURO	NATURA TRANS.		NOMENCLATURA COMBINATA	MASSA NETTA	UNITA' SUPPLEMENTARE	VALORE STATISTICO IN EURO	COND. CONS.	MODO TRASP.	PAESE DEST.	PROV. ORIG.	PAESE ORIG.
	STATO	CODICE IVA		A	B									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	DE	135993444	80.000	3		63025100	50					DE	VI	IT

Tavola 3 – Natura transazione (tabella B nuove istruzioni)				
Colonna A		Colonna B		Codice letterale per cessioni in operazioni triangolari
Codice	Descrizione	Codice	Descrizione	
1	Transazioni che comportano un effettivo trasferimento della proprietà dietro corrispettivo finanziario (nota N1)	1	Vendita/acquisto a titolo definitivo, fatta eccezione per gli scambi diretti con consumatori privati o da parte di questi	A
		2	Scambi diretti con consumatori privati o da parte di questi (compresa la vendita a distanza) (nota N2)	
2	Restituzione e sostituzione di merci a titolo gratuito dopo la registrazione della transazione originaria	1	Restituzione di merci (nota N3)	B
		2	Sostituzione di merci restituite	
		3	Sostituzione (ad esempio in garanzia) di merci non restituite	
3	Transazioni che prevedono un trasferimento di proprietà, o che comportano un trasferimento di proprietà senza corrispettivo finanziario (nota N4)	1	Movimenti da/verso un deposito (esclusi i regimi *call off stock* e *consignment stock*) (nota N5)	C
		2	Spedizione in visione o in prova a fini di vendita (inclusi i regimi *call off stock* e *consignment stock*) (nota N6)	
		3	Leasing finanziario (nota N7)	
		4	Transazioni che comportano un trasferimento della proprietà senza corrispettivo finanziario (nota N7)	
4	Transazioni finalizzate alla lavorazione per conto terzi (che non comportano un trasferimento della proprietà) (nota N7)	1	Merci che devono ritornare nello Stato membro iniziale o nel Paese esportatore	D
		2	Merci che non devono ritornare nello Stato membro iniziale o nel Paese esportatore	
5	Transazioni successive a una lavorazione per conto terzi (che non comportano un trasferimento della proprietà) (nota N7)	1	Merci che ritornano nello Stato membro iniziale o nel Paese esportatore	E
		2	Merci che non ritornano nello Stato membro iniziale o nel Paese esportatore	
7	Transazioni finalizzate allo sdoganamento o successive allo sdoganamento (non comportanti un trasferimento della proprietà, relative a merci in quasi importazione o quasi esportazione)	1	Immissione in libera pratica di merci in uno Stato membro con successiva esportazione verso un altro Stato membro (nota N8)	F
		2	Trasporto di merci da uno Stato membro a un altro Stato membro per sottoporre le merci al regime di esportazione (nota N9)	
8	Transazioni che implicano la fornitura di materiali da costruzione e di			G

	attrezzature tecniche nell'ambito di un contratto generale di costruzione o di genio civile per il quale non è richiesta alcuna fatturazione separata delle merci e per il quale è emessa una fattura per l'intero contratto			
9	Altre transazioni che non possono essere classificate sotto altri codici	1	Locazione, prestito e *leasing* operativo per un periodo superiore a 24 mesi (nota N7)	H
		2	Altra	

Note esplicative per la codifica della natura della transazione:
N1. Sono escluse le transazioni avvenute in regime di *call off stock* o *consignment stock* per le quali va invece indicata nella colonna A la modalità '3'
N2. La modalità '12' non va riepilogata ai fini Intrastat
N3. Nella modalità '21', se il bene restituito è rotto o difettoso, il valore statistico indicato deve riferirsi al valore corrisposto per il bene integro
N4. Vanno incluse in questa modalità anche le transazioni avvenute sotto il regime di *call off stock* o *consignment stock*
N5. Con la modalità '31' vengono indicati vendite e acquisti successivi a movimenti da/verso un deposito (esclusi i regimi *call off stock* e *consignment stock*)
N6. Con la modalità '32' vengono indicati vendite o acquisti preceduti da spedizione in visione o in prova a fini di vendita (inclusi i regimi *call off stock* e *consignment stock*)
N7. Per la corretta indicazione del valore statistico si faccia riferimento alle relative indicazioni riportate nelle istruzioni alla compilazione
N8. Con la modalità '71' vengono indicati gli arrivi in Italia di merce immessa in libera pratica in altri Stati Membri, se tale movimentazione tra Stati membri non comporta un trasferimento della proprietà
N9. Con la modalità '72' vengono indicate le spedizioni verso altri Stati Membri per sottoporre le merci al regime di esportazione, se tale movimentazione tra Stati membri non comporta un trasferimento della proprietà.

Evidenza più esplicita dei trasferimenti per esigenze proprie

Fra le novità dei nuovi codici della natura transazione va evidenziata la presenza delle seguenti modalità che dal 2022 esplicitano situazioni che configurano, fiscalmente, trasferimenti per esigenze proprie dell'impresa[17] e che in precedenza trovavano collocazione nel codice 1 al pari delle ordinarie acquisizioni/vendite[18]:

– transazione 3|1, per trasferimento da/verso un deposito diverso dal *call off stock*;

– transazione 3|3, per il *leasing* finanziario.

Anche dal lato dei movimenti a scopo di lavorazione spicca l'evidenza della transazione 4|2 per l'invio di beni in lavorazione senza rientro[19] che, a differenza della 4|1, rappresenta (lato committente) un

[17] Trattasi di situazioni in cui il trasferente necessità di propria posizione Iva nell'altro Stato, con fatturazione tecnica fra le 2 posizioni, e che, pertanto, è necessario utilizzare con appropriata cognizione di causa.
[18] In tal senso la "*Guida al Sistema italiano di raccolta dei dati*" – edizione 2001 – dell'Istat in cui è stato esemplificato l'uso del codice 1, corrispondente all'uscita o introduzione definitiva, per l'invio di merci a scopo di deposito o stoccaggio fra filiali e casa madre in diversi Stati membri. Analoga collocazione al codice 1 risultava dal vecchio Allegato III del Regolamento 2004/1982/CE vuoi per la consegna in conto deposito (previgente 1|2) che per il *leasing* finanziario (previgente 1|4).
[19] Per il caso in cui i beni siano originariamente movimentati a scopo di lavorazione con previsione di rientro, ipotesi (natura 4|1) che non configura trasferimento per esigenze proprie (articolo 17, § 2, lettera f), Direttiva 2006/112/CE), ma poi viene meno detta prospettazione,

trasferimento per esigenze proprie (insegnamenti sentenza Corte di Giustizia, sentenza cause C-606/12 e C-607/12 del 6 marzo 2014, caso Dresser Rand, recepiti, con le modifiche introdotte dall'articolo 13, L. 115/2015, negli articoli 38, comma 5, lettera a) e 41, comma 3, D.L. 331/1993). Transazione a cui fa da naturale contraltare la natura 5|2 laddove utilizzata dal committente identificato nel Paese del lavorante. Transazione 5|2 che sembra deporre, invece, nel senso di una gestione anomala laddove utilizzata dal lato del lavorante (che ha in precedenza ricevuto e gestito i beni con movimentazione solo statistica 4|1) per il caso della restituzione dei beni lavoranti in uno Stato per l'appunto diverso da quello di provenienza (si evidenzia, peraltro, che da quest'anno negli elenchi Intra 1-*bis* va indicato a colonna 2 e 3 anche codice Iso e partita Iva della controparte ovvero del committente).

Rimane invece collocata, come in passato, nel gruppo 9 la transazione 9|1 per locazioni e *leasing* operativi per un periodo superiori a 24 mesi[20].

Esclusione dagli elenchi per le vendite a distanza B2C

Per la disciplina delle vendite a distanza intracomunitarie di cui all'articolo 38-*bis*, comma 1, D.L. 331/1993 si possono verificare sostanzialmente 3 situazioni:

a) quella del soggetto sotto soglia (cessioni e servizi TTE ≤ 10.000 euro) che applica l'Iva italiana;

b) quella del soggetto sopra soglia (oppure sotto con opzione) che assolve l'Iva a destino tramite rappresentante fiscale o identificazione diretta nello Stato membro di arrivo (secondo le regole locali) e che, lato italiano, è tenuto, per espressa previsione dell'articolo 46, commi 2 e 3, D.L. 331/1993, a emettere fattura non imponibile ai sensi dell'articolo 41 comma 1, lettera b), D.L. 331/1993 (natura N3.2 se si usa la fattura elettronica e/o ai fini dell'esterometro);

c) quella del medesimo soggetto di cui sopra che assolve l'Iva a destino tramite adesione al nuovo regime Oss di cui all'articolo 74-*sexies*, D.P.R. 633/1972 nel qual caso vale invece l'esonero dall'obbligo di fatturazione[21] (tanto in partenza quanto a destinazione) in aderenza all'eccezione espressamente introdotta (a differenza del caso precedente) dalla Direttiva 2017/2455/UE nell'articolo 220, § 1, n. 2, Direttiva 2006/112/CE.

---

l'operazione va regolarizzata come trasferimento per esigenze proprie attraverso propria posizione Iva nel Paese del lavorante. Vedi in tal senso risoluzione n. 200/E/2007.

[20] In tal senso già vecchio allegato III del soppresso del Regolamento 2004/1982/CE. In merito alla posizione dell'Agenzia delle entrate su questa casistica vedi risoluzione n. 282/E/2008.

[21] Si evidenzia al riguardo che nella recente risposta a interpello n. 802/E/2021 è stato precisato che se il contribuente vuole tuttavia maturare *plafond* anche su dette operazioni deve emettere fattura ed indicare il corrispettivo nel VE30 della dichiarazione. In occasione al Videoforum Italia Oggi dello scorso 21 gennaio 2022 l'Agenzia delle entrate ha altresì precisato che in tal caso la fattura va emessa utilizzando la natura N3.2 (e non invece N7).

Per quanto riguarda la compilazione degli elenchi Intrastat l'Amministrazione finanziaria, per il caso indicato al punto b), s'era espressa nella storica circolare n. 13/1994 § B 2.1 sancendo l'obbligo di presentazione degli stessi (senza fornire, invero, ulteriori dettagli compilativi). Premesso che, a giudizio di chi scrive, la previsione non appariva comunque conforme alle prescrizioni (fiscali) dell'articolo 262, Direttiva 2006/112/CE che riguardano le cessioni intra e quelle assimilate ma non anche di quelle non assimilate[22], c'era attesa di conoscere, comunque, le sorti anche dal punto di vista degli obblighi statistici. I dubbi sembrano ora fugati dalla nota N2 della natura transazione di cui al codice 1|2 *"Scambi diretti con consumatori privati o da parte di questi (compresa la vendita a distanza)"* in cui viene precisato che detta modalità "*non va riepilogata ai fini Intrastat*".

Movimenti a scopo di riparazione

Il punto 4 (lettera h) delle avvertenze generali delle nuove istruzioni conferma che sono escluse anche dalla rilevazione statistica i movimenti a scopo di riparazione (compresi i pezzi di ricambio associati e i pezzi difettosi sostituiti); si ricorda che l'esclusione riguarda tanto le riparazioni gratuite quanto, dal 2006, quelle onerose ferma restando, per quest'ultime, la compilazione, dal 2010, degli Intra *quater* per il corrispettivo del servizio.

Sostituzioni in garanzia

Nella circolare n. 13/ 1994 (§ B 15.1) è stato precisato che *"non sussiste l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi, neppure agli effetti statistici, per i beni inviati o ricevuti in esecuzione di obblighi di garanzia a nulla influendo la restituzione o meno dei beni da sostituire"*. La movimentazione per una sostituzione in garanzia, ai fini Iva, non dà luogo, infatti, a una cessione né in senso stretto né come operazione assimilata. Tale principio è confermato dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria in considerazione del fatto che le sostituzioni sono effettuate in esecuzione di una obbligazione prevista contrattualmente per la quale non sussiste un corrispettivo in quanto il prezzo di vendita del bene, già assoggettato al tributo, è (ab origine) comprensivo anche di tali eventuali cessioni in sostituzione o prestazioni (risoluzioni n. 592562/1975 e n. 360323/76). Ciò premesso, salvo espliciti cambi di orientamento, a nulla dovrebbe innovare il fatto che la tabella B delle nuove istruzioni evidenza dette ipotesi nei codici 2|2 e 2|3; a ben osservare, infatti, dette codifiche erano già presenti nella tabella

[22] A stretto rigore, infatti, le cessioni intracomunitarie a distanza di cui all'articolo 33, Direttiva 2006/122/CE, non sono assimilate a trasferimenti per esigenze proprie (articolo 17, § 2, lettera a) Direttiva 2006/112/CE).

dell'Allegato III del previgente Regolamento 2004/1982/CE solo che non erano evidenziate nella tabella B delle precedenti istruzioni Intrastat.

Il Paese di origine

Nell'Intra 1-*bis* debutta, dal 2022, la nuova colonna 15 ove indicare il codice ISO del "*Paese di origine*"[23] dei beni oggetto della cessione/spedizione; dato si colloca subito dopo la colonna 14 che, da sempre, accoglie la "*Provincia di origine*" in cui indicare *"la sigla automobilistica della provincia di origine/produzione delle merci"* o, se non nota oppure (viene precisato) non è italiana, *"la sigla automobilistica della provincia di spedizione delle merci"*. Anche il nuovo dato ha rilevanza solo statistica e pertanto non è richiesto agli operatori con periodicità trimestrale (soggetti con soglia cessioni inferiore a 50.000 euro nei 4 trimestri precedenti) oppure a quelli mensili che, in ciascuno dei 4 trimestri precedenti, hanno realizzato cessioni inferiori la soglia di 100.000 euro e possono pertanto compilare l'elenco mensile con lo stesso contenuto (solo fiscale) previsto per i trimestrali.

SEZIONE 1. CESSIONI DI BENI REGISTRATE NEL PERIODO

PERIODO MESE ☐☐ TRIMESTRE ☐ ANNO 20☐☐ PARTITA IVA ☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐

PROGR.	ACQUIRENTE		AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN EURO	NATURA TRANS.		NOMENCLATURA COMBINATA	MASSA NETTA	UNITA' SUPPLEMENTARE	VALORE STATISTICO IN EURO	COND. CONS.	MODO TRASP.	PAESE DEST.	PROV. ORIG.	PAESE ORIG.
	STATO	CODICE IVA		A	B									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

Ciò premesso, secondo quanto precisato nelle istruzioni il Paese di origine va individuato secondo i seguenti criteri:

– le merci interamente ottenute o prodotte in un unico Stato membro o Paese o territorio sono originarie di tale Stato membro o Paese o territorio;

– le merci la cui produzione riguarda più di uno Stato membro o Paese o territorio sono considerate originarie dello Stato membro o Paese o territorio in cui sono state sottoposte all'ultima trasformazione o lavorazione sostanziale, economicamente giustificata, effettuata in un'impresa attrezzata a tale scopo, che abbia determinato la fabbricazione di un prodotto nuovo o che rappresenta uno stadio importante del processo di fabbricazione;

– l'origine delle merci non unionali è determinata conformemente alle disposizioni del codice doganale dell'Unione Europea che stabilisce le norme in materia di origine.

Con riferimento a tal ultimo caso (merci non unionali) desta qualche perplessità in fatto che la formulazione delle istruzioni non riporti (a differenza delle speculari istruzioni presenti nell'elenco Intra 2-*bis*) la locuzione "*non preferenziale*". Non è chiaro quale sia il motivo di tale omissione tuttavia, in

[23] Analoga colonna è - da sempre - prevista negli elenchi Intra 2-*bis*.

mancanza degli attesi chiarimenti, non resta che osservare come detto inciso sia invece presente nel Regolamento statistico (Regolamento 2020/1197/UE, Allegato V, Capitolo II, sezione 12, § 3) da cui prende le mosse l'inserimento della colonna in analisi; in mancanza di chiarimenti non resta che concludere, quindi, che *"l'origine delle merci non unionali è determinata conformemente alle disposizioni del codice doganale dell'Unione che stabilisce le norme in materia di origine non preferenziale"*.

Le altre novità

Intra 1-*bis*: introduzione obbligo indicazione controparte anche nei movimenti soli statistici

Le altre novità riguardanti gli elenchi Intra 1-*bis* riguardano, per i movimenti da comunicare ai soli fini statistici, l'introduzione dell'obbligo di indicare, qualora noti, anche i dati di colonna 2 (Stato) e 3 (codice Iva) del fornitore (ad esempio prestatore/lavorante nel caso di spedizione – natura 4|1 - a scopo di lavorazione con rientro).

SEZIONE 1. CESSIONI DI BENI REGISTRATE NEL PERIODO

PERIODO MESE ☐☐ TRIMESTRE ☐ ANNO 20☐☐ PARTITA IVA ☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐☐

PROGR.	ACQUIRENTE		AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN EURO	NATURA TRANS.		NOMENCLATURA COMBINATA	MASSA NETTA	UNITA' SUPPLEMENTARE	VALORE STATISTICO IN EURO	COND. CONS.	MODO TRASP.	PAESE DEST.	PROV. ORIG.	PAESE ORIG.
	STATO	CODICE IVA		A	B									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

Dati obbligatori (se noti)

Intra 1-*bis*: rilevanza sostanziale della presentazione dell'elenco

Dal punto di vista dei nuovi (ulteriori) requisiti sostanziali introdotti dal D.Lgs. 192/2021 (norma in vigore dallo scorso 1° dicembre) in recepimento della Direttiva 2018/1910/CE si evidenzia che ai fini dell'applicazione della non imponibilità di cui all'articolo 41, D.L. 331/1993 (fermi restando le altre condizioni) è anche necessario che (nuovo comma 2-*ter*):

> *"i cessionari abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito da un altro Stato membro e che il cedente abbia compilato l'elenco di cui all'articolo 50, comma 6, o abbia debitamente giustificato l'incompleta o mancata compilazione dello stesso"*.

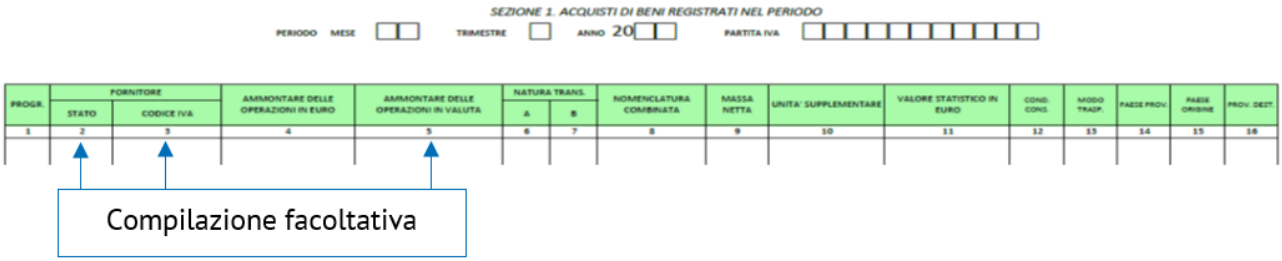
Intra 1-*bis*: eliminazione Intra verso San Marino

Va evidenziato che dal 1° ottobre 2021 è entrato in vigore il nuovo D.M. del 21 giugno 2021 che, a differenza del precedente D.M. 24 dicembre 1993 (soppresso), non prevede più l'obbligo di indicare negli elenchi Intrastat le cessioni verso operatori di San Marino a prescindere (lo conferma un avviso dell'Agenzia delle dogane del 16 dicembre 2021) che sia emessa fattura elettronica (obbligatoria dal prossimo 1° luglio 2022) oppure cartacea (ancora possibile fino al 30 giugno 2022). Le altre operazioni

da/verso San Marino – com'è noto - non hanno invece mai interessato la compilazione dei suddetti elenchi.

Intra 2-*bis*: eliminazione obbligo indicazione dati fornitore e ammontare in valuta

Per gli elenchi Intra 2-*bis*, attesa la natura esclusivamente statistica, è stata introdotta dal 2022 la facoltà (non più l'obbligo) di compilare le colonne 2 (Stato fornitore), 3 (codice Iva fornitore) e 5 (ammontare operazione in valuta); la facoltà oltre che per i movimenti statistici (ad esempio arrivi a scopo di lavorazione) impatta anche nella compilazione dei classici acquisti intracomunitari.



Intra 2-*bis* e periodo di riferimenti per gli acquisti (il ritorno delle regole Iva)

Con la nuova modulistica 2022 vengono meno gli imbarazzi operativi[24] sorti con le precedenti istruzioni del 2018 che letteralmente (e inopinatamente) chiedevano sempre[25] il riepilogo *"nel periodo in cui i beni acquistati entrano nel territorio italiano"*. Dal 2018, com'è noto, gli elenchi Intra 2 che sono richiesti solo agli obbligati alla periodicità mensile hanno valenza esclusivamente per finalità statistiche (interessano, cioè, solo l'Istat considerata, ai fini fiscali, l'introduzione dell'esterometro e della fatturazione elettronica). Le informazioni statistiche, in effetti, rilevano in base alla movimentazione fisica dei beni (articolo 6, § 1, Regolamento 2004/638/CE previgente; Allegato V, sezione 5, § 1, lettera a), Regolamento 2020/1197/UE) e in tal senso depone anche l'articolo 50, comma 7, D.L. 331/1993 secondo cui i dati dell'eventuale fatturazione anticipata rispetto alla consegna o spedizione (non obbligatoria ma nemmeno vietata secondo l'articolo 39, comma 2, D.L. 331/1993) va "*parcheggiata*" per essere inserita negli elenchi nel periodo di movimentazione dei beni cosi come avviene per altri movimenti esclusivamente statistici non rilevanti ai fini fiscali come le lavorazioni con rientro (articolo 6, comma 2, D.M. 22 febbraio 2010). Per i movimenti rilevanti anche (e soprattutto) ai fini fiscali Iva, ovvero per gli acquisti intracomunitari di cui all'articolo 38, D.L. 331/1993 (così come per le cessioni) la

[24] La gran parte degli operatori "*pescano*" infatti i dati per la trasmissione degli elenchi dal registro Iva acquisti e non dalla contabilità di magazzino che, peraltro, solo una parte minoritaria degli stessi è obbligata a gestire con valenza fiscale.
[25] Senza distinguere cioè fra rilevazioni a rilevanza solo statistica – come per le lavorazioni – e operazioni che hanno valenza anche fiscale come gli acquisti intracomunitari di beni *ex* articolo 38, D.L. 331/1993.

regolamentazione statistica comunitaria, però, ha sempre privilegiato l'opportunità di mantenere uno stretto legame fra i dati Iva e quelli Intrastat (considerando n. 5 del previgente Regolamento 2004/638/CE; articolo 3 previgente Regolamento 2004/1982/CE). Per tale motivo le istruzioni del 2018 non avevano mai convinto appieno anche perché, tolto il caso del citato articolo 50, comma 7, D.L. 331/1993, l'articolo 5, D.M. 22 febbraio 2010 (mai variato) precisa che le operazioni rilevanti (anche) ai fini fiscali vanno riepilogate nel periodo in cui sono *"registrate o sono soggette a registrazione ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto"*, ancorché (circolare n. 73/1994, p. 10.4) tale annotazione non sia stata effettuata.

Ciò premesso va evidenziato che dal 2022 gli Intra 2-*bis*, per gli acquisti intracomunitari, tornano ufficialmente compilabili anche in base alla competenza Iva degli acquisti stessi. Il contribuente può infatti scegliere fra 2 criteri: il mese di arrivo dei beni (regola statistica) o il mese di tempestiva annotazione Iva (regola fiscale legata al *reverse charge*). La doppia soluzione ha trovato chiarimento in una risposta (n. 328752/2021) fornita dall'Istat a Confimi Industria secondo cui nel nuovo aggiornamento delle istruzioni in analisi *"il concetto del periodo di riferimento viene esteso per consentire la riepilogazione nel periodo in cui si verifica il fatto generatore dell'imposta"*. Come confermano, infatti, le nuove istruzioni 2022 (in linea con le disposizioni di cui al nuovo Regolamento 2020/1197/UE, Allegato V, Capitolo I, sezione 5, comma 1, lettera b) gli operatori hanno la possibilità di riepilogare gli acquisti intracomunitari:

> *"nel periodo in cui i beni acquistati entrano nel territorio italiano"* (come prevedono le istruzioni dal 2018) oppure (come aggiungono le nuove istruzioni) *"nel mese di calendario nel corso del quale si verifica il fatto generatore dell'imposta per le merci unionali sulle quali l'Iva diventa esigibile ai sensi della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio"* con l'avvertenza (in sostanziale aderenza con la disciplina dell'autofattura di cui all'articolo 46, comma 5, D.L. 331/1993) che *"se l'intervallo di tempo tra l'acquisto delle merci e il fatto generatore dell'imposta è superiore a 2 mesi di calendario, il periodo di riferimento è il mese in cui i beni acquistati entrano nel territorio italiano"*.

Qualcuno potrebbe osservare che il fatto generatore (momento di effettuazione) dal 1° gennaio 2013 sarebbe legato, *ex* articolo 39, comma 1, D.L. 331/1993, al momento dell'inizio del trasporto/spedizione, sia per le cessioni come per gli acquisti, ma a fugare qualsiasi dubbio (oltre al già citato articolo 5, D.M. 22 febbraio 2022) depongono (fino a quando non si entrerà nel futuro regime definitivo dell'Iva) le precisazioni della circolare n. 12/E/2013;

> in tale declaratoria è stato infatti precisato come il citato articolo 39, D.L. 331/1993 sia conforme all'articolo 68, Direttiva 112/2006/CE (fatto generatore degli acquisti intracomunitari di beni) così come *"risultano in linea con le disposizioni degli articoli 69 e 222, Direttiva 2006/11/CE"* (esigibilità) anche quelle dell'articolo 47, D.L. 331/1993 secondo cui integrazione e annotazione delle fatture di acquisto intracomunitaria va effettuata entro il giorno 15 del mese successivo con imputazione (ed esigibilità) nel mese di ricevimento della fattura stessa.

Tutto ciò considerato riepiloghiamo quindi nella tavola che segue le varie ipotesi riferibili agli acquisti intracomunitari di beni evidenziando, si noti, come per il caso 2 il contribuente abbia una doppia *chance*: inserire l'acquisto nel mese di arrivo dei beni (come dicono le istruzioni 2018) oppure (alternativa) nel mese di arrivo della fattura (integrazione in RC) come riconoscono le nuove istruzioni.

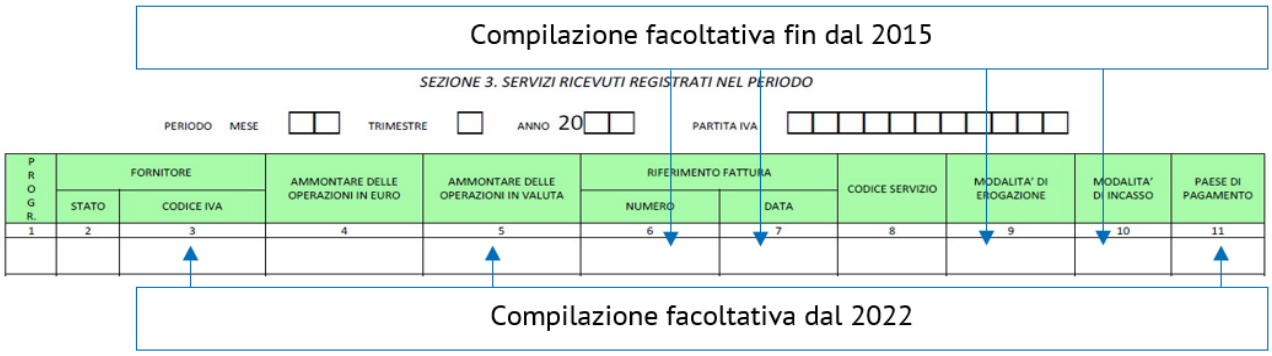
Tavola 4 – Acquisti Intra 2-*bis* e periodo di riferimento

Caso	Arrivo beni al cessionario	Arrivo fattura al cessionario	*Reverse charge*	Competenza Intra 2-*bis*
1) Spedizione e fatturazione gennaio	Gennaio	Gennaio	Gennaio	Gennaio
2) Spedizione gennaio e fatturazione 15 febbraio	Gennaio	Febbraio	Febbraio	Gennaio oppure febbraio
3) Fatturazione anticipata nel mese di gennaio	Marzo	Gennaio	Gennaio	Marzo
4) Spedizione gennaio con emissione tardiva fattura*	Gennaio	Maggio	Marzo (autofattura articolo 46, comma 5, D.L. 331/1993)	Gennaio (da trasmettere in base all'autofattura)

* Non giustificata da legittimi effetti traslativi sospesi (ad esempio *call off stock*)

Intra 2-*quater*

Ulteriori novità riguardano, infine, l'esonero dall'obbligo di compilazione delle seguenti colonne dei soli elenchi Intra 2-*quater* (esonero che si aggiunge a quello già in vigore dal 2015 tanto per gli Intra 2 che 1 *quater* per le colonne riferite agli estremi della fattura, della modalità di erogazione e della modalità di incasso): codice Iva fornitore (colonna 3); ammontare operazione in valuta (colonna 5); modalità incasso (colonna 10); Paese pagamento (colonna 11).



Laddove dette semplificazioni vengano utilizzate ne consegue l'aggregazione (somma degli importi) dei servizi che presentano le medesime caratteristiche (ovvero Stato, codice servizio).

SCHEDA DI SINTESI

La novità di maggior rilievo dei nuovi elenchi relativi alle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2022 riguarda l'introduzione della nuova sezione 5 (elenchi Intra 1-*sexies*) dedicata all'evidenza del trasferimento dei beni in regime di *call off stock* (nuovo articolo 41-*bis,* D.L. 331/1993). Alla compilazione di detta sezione (valorizzata esclusivamente con Stato e codice identificativo del destinatario) fa seguito la compilazione della sezione 1 (Intra 1-*bis*) utilizzando la nuova natura transazione 3|2 nel periodo di perfezionamento della vendita e conseguente fatturazione. La sezione 5 va compilata anche nel caso di reso dei beni (cancellazione del *call off stock*) o di sostituzione del destinatario. Per i *call off stock* in entrata (*consignéé* IT) va compilato, invece, solo l'elenco Intra 2-*bis* nel momento in cui si perfeziona l'acquisto.

Altra novità significativa riguarda l'aumento a 350.000 euro (prima era di 200.000 euro) della soglia trimestrale di esonero (nei 4 trimestri precedenti) per gli elenchi Intra 2-*bis*; invariate le soglie degli altri elenchi. Per il periodo di riferimento (competenza) in cui inserire gli acquisti *ex* articolo 38, D.L. 331/1993 soggetti al *reverse charge* torma ufficialmente la possibilità di fare riferimento al periodo di tempestiva annotazione ai fini Iva dell'acquisto (integrazione nel mese di arrivo della fattura); detto criterio si aggiunge (eccetto per il caso di fatturazione anticipata) a quello – introdotto nel 2018 – di compilazione con riferimento al me di arrivo dei beni nel territorio dello Stato.

Novità riguardano la natura transazione che va fornita nella nuova formulazione disaggregata (colonna A e B) per i soggetti con spedizioni (Intra 1-*bis*) o arrivi (Intra 2-*bis*) superiori a 20 milioni di euro. Con le nuove codifiche risultano maggiormente evidenti i vari casi di trasferimento per esigenze dell'impresa (lavorazioni senza rientro, *leasing* finanziario, noleggi oltre 24 mesi, etc.). La nota N2 precisa che non va riepilogata ai fin Intrastat la natura transazione 1|2 relativa agli scambi diretti con consumatori privati, comprese le vendite a distanza.

Nel modello Intra 1-*bis* debutta la nuova colonna 15 destinata ad accogliere il Paese di origine dei beni da determinarsi secondo le (non sempre agevoli) regole doganali; il dato ha rilevanza statistica e pertanto non è richiesto agli operatori con periodicità trimestrale oppure a quelli mensili che, avendo realizzato cessioni inferiori a 100.000 euro in ciascuno dei nei 4 trimestri

precedenti, possono compilare l'elenco mensile con lo stesso contenuto (solo fiscale) previsto per i trimestrali.

Per le spedizioni risultanti da fattura inferiore a 1.000 euro è prevista la possibilità di utilizzare (in luogo di quella specifica) la nomenclatura generica 99500000. La semplificazione vale sia per gli Intra cessioni che acquisti.

Colonne facoltative dal 2022. Negli Intra 2-*quater* è possibile omettere anche la compilazione del codice Iva del prestatore e del Paese di pagamento (Paese di pagamento che rimane, invece, per l'Intra 1-*quater*) e negli Intra 2-*bis* è possibile omettere la compilazione dei dati (Stato e codice Iva) del fornitore e dell'ammontare in valuta estera.
Colonne obbligatorie dal 2022. Negli Intra 1-*bis*, invece, è introdotto l'obbligo di compilare (se noti) i dati della controparte anche nelle righe compilate ai soli fini statistici (ad esempio spedizioni a scopo di lavorazioni).

La circolare tributaria n. 6/2022

Dal 2022 eliminata l'Irap per le persone fisiche esercenti attività commerciali o professioni

di Danilo Sciuto - dottore commercialista e revisore legale

Tra le novità della ultima Legge di Bilancio (L. 234/2021) spicca sicuramente quella introdotta dall'articolo 1, comma 8, che espressamente dispone: "*A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge, l'imposta regionale sulle attività produttive (Irap), di cui al D.Lgs. 446/1997, non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni di cui alle lettere b) e c) del comma 1 dell'articolo 3 del medesimo D.Lgs. 446/1997*".

Tale norma è frutto dell'articolo 5 del DDL di delega al Governo per la Riforma del sistema fiscale (A.C. n. 3343), con la quale si delega il Governo, nell'ambito della revisione della tassazione personale sul reddito e dell'imposizione sul reddito d'impresa, a emanare uno o più Decreti Legislativi volti al graduale superamento dell'Irap, salvaguardando il finanziamento del fabbisogno sanitario. Il superamento graduale dell'Irap previsto dalla delega, come descritto nell'articolo 5, comma 3, deve essere attuato mediante meccanismi normativi che garantiscano in ogni caso il finanziamento del fabbisogno sanitario.

In sostanza, dunque, dal periodo di imposta 2022, l'Irap non è più dovuta da parte:

– delle persone fisiche esercenti attività commerciali;

– dalle persone fisiche esercenti arti e professioni;

come definiti dal Tuir.

La soluzione normativa appena esposta risolve - anche se con grandissimo ritardo - i problemi più complessi della soggettività passiva Irap delle persone fisiche.

I precedenti giurisprudenziali

È nota a tutti la lunghissima storia giurisprudenziale della debenza Irap; *querelle* nata da una infelice formulazione della norma (l'articolo 2, comma 1, D.Lgs. 446/1997), che dispone che "*Presupposto*

dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le Amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta".

È stata proprio l'individuazione del presupposto impositivo (individuato nell'"*esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata*"), ad aver creato da subito dubbi interpretativi.

In dottrina si è sempre auspicata una modifica normativa che permettesse una più facile individuazione dei soggetti passivi, cosa che non è mai avvenuta.

Di conseguenza, ci si è dovuti rifare alla interpretazione giurisprudenziale, che però non poteva (e non poteva certo esserlo) risolutiva. Sia la giurisprudenza di legittimità sia quella di merito (tra tutte, la sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione n. 9451/2016) definiscono come "*autonomamente organizzata*" un'attività:

– dove il responsabile dell'organizzazione non sia inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità e interesse;

– che impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per lo svolgimento dell'attività in assenza di organizzazione;

– che si avvalga, in modo non occasionale, di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che esplichi mansioni di segreteria o meramente esecutive.

Il classico esempio di esclusione da Irap è quello di un professionista che:

– esercita la professione all'interno di strutture professionali organizzate e gestite da terzi e non possiede quindi una propria organizzazione;

– non si avvale di lavoro altrui, oppure impiega un unico dipendente o collaboratore con mansioni di segreteria o meramente esecutive;

– utilizza beni strumentali limitati (quali il telefono, l'autovettura, un *personal computer*).

Nella sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione n. 9451/2016, si legge: *"Se fra "gli elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità necessarie", accanto ai beni strumentali vi sono i mezzi "personali" di cui egli può avvalersi per lo svolgimento dell'attività, perché questi davvero rechino a essa un apporto significativo occorre che le mansioni svolte dal collaboratore non occasionale concorrano o si combinino con quel che è il proprium della specifica (professionalità espressa nella) "attività diretta allo scambio di beni o di servizi", di cui fa discorso il D.Lgs. 946/1997, articolo 2, e ciò vale tanto per il professionista che per l'esercente l'arte, come, più in generale, per il lavoratore autonome ovvero per le figure "di confine" individuate nel corso degli anni dalla giurisprudenza di questa Corte. È infatti in tali casi che può parlarsi, per usare l'espressione del giudice delle leggi, di "valore aggiunto" o, per dirla*

con le pronunce della sezione tributaria del 2007, di "quel qualcosa in più". Diversa incidenza assume perciò l'avvalersi in nudo non occasionale di lavoro altrui quando questo si concreti nell'espletamento di mansioni di segreteria o generiche o meramente esecutive, che rechino all'attività svolta dal contribuente un apporto del tutto mediato o, appunto, generico. Lo stesso limite segnato in relazione ai beni strumentali "eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione" – non può che valere, armonicamente, per il fattore lavoro, la cui soglia ninnale si arresta all'impiego di un collaboratore".

Le esclusioni di legge

Nella versione precedente, l'articolo 3, D.Lgs. 446/1997 individuava i seguenti soggetti passivi:

"Pertanto, sono soggetti all'imposta:

a) le società e gli enti di cui all'articolo 87, comma 1, lettere a) e b), Tuir, approvato con D.P.R. 917/1986;

b) le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle a esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, Tuir, nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'articolo 51, Tuir;

c) le persone fisiche, le società semplici e quelle a esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, Tuir esercenti arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1, Tuir".

Come detto, la novità per il 2022 investe tutte le persone fisiche esercenti attività commerciali o arti e professioni. Ma per tanti di essi, a dire il vero, la soluzione era già stata indicata dalla giurisprudenza (è il caso dei professionisti senza dipendenti o con un dipendente con funzione di segreteria, come detto prima), nonché nella norma istitutiva dei regimi agevolati dei forfettari e minimi e quella relativa al regime agricolo (a cui dedicheremo una parentesi più avanti).

I cosiddetti soggetti minimi sono da sempre infatti esclusi da Irap, sulla base di quanto disposto dall'articolo 27, comma 3, ultima parte, D.L. 98/2011.

Per i contribuenti forfettari, invece, l'esclusione è solo apparente, posto che non è specificamente menzionata, in quanto in verità l'Irap è assorbita dall'imposta sostitutiva. Il secondo periodo del comma 64 dell'articolo 1, L. 190/2014 dispone infatti che "*Sul reddito imponibile si applica un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al D.Lgs. 446/1997, pari al 15%*". Dalla semplice lettura si capisce dunque come non vi sia, per i forfettari, una vera e propria esclusione (a differenza di quanto previsto per i c.d. "*minimi*", ma un assorbimento dell'Irap nell'imposta sostitutiva.

Il campo di applicazione della norma

Ma torniamo alla norma in vigore dal 1° gennaio 2022. Dalla lettura, è indubbio che la disposizione della suddetta Legge di Bilancio accomuna professionisti e imprenditori individuali in una esclusione del tutto soggettiva, ossia a prescindere dalla esistenza della "*autonoma organizzazione*". In altre parole, per effetto della modifica normativa, anche un grosso studio professionale (individuale) con 10 dipendenti sarà escluso da imposizione, così come l'impresa familiare (che talune sentenze della Suprema Corte assoggettavano a Irap presumendone l'autonoma organizzazione).

In altre parole, la norma si riferisce alle figure che, pur esercitando l'attività in autonomia, non rientrano negli esoneri individuati dalla giurisprudenza; a fare altri esempi, è il caso di soggetti che fino al 2021 vi rientravano "*a causa*" del numero o delle mansioni rivestite dai dipendenti e collaboratori, o per altre caratteristiche organizzative.

Giusto per avere un'idea della portata della norma, secondo la Relazione tecnica del Governo, i contribuenti esonerati dal pagamento dell'Irap nel 2022 saranno 835.000 su una platea di 2.030.000 soggetti, pari al 41,13% del totale.

Questo, se da un lato comporterà una perdita di gettito a decorrere dal 2023, stimata in circa 1.270.000.000 di euro, sarà parzialmente bilanciata dal beneficio (per le casse erariali, ovviamente) derivante dalla mancata deduzione dall'Irpef del 10% dell'Irap versata dal 2023. È appena il caso di sottolineare come tale deduzione continuerà a esserci, per le rate (derivanti ad esempio da avvisi bonari) dell'Irap degli anni precedenti il 2022, già in corso di pagamento o che dovranno essere pagate.

Nulla cambia, come detto, per il 2021, per cui i soggetti esclusi dalla neonata norma dovranno (a giugno o luglio 2022) versare il saldo 2021, ma non dovranno versare l'acconto 2022 per il periodo successivo. Resta fermo che tali soggetti dovranno ancora presentare la dichiarazione Irap 2022 (anno 2021) entro il 30 novembre 2022.

La situazione degli studi associati

Così delineata la nuova norma, non ci può essere dubbio che gli studi associati rimangano soggetti al tributo, e ciò anche nel caso di associazioni professionali.

Per essi, dunque, continuano a valere le sentenze della Corte di Cassazione a Sezioni Unite (n. 7291/2016 e n. 7371/2016), che hanno affermato che tali soggetti sono sempre sottoposti al tributo, indipendentemente dalla struttura organizzativa della quale si avvalgono per l'esercizio dell'attività.

Secondo la norma, d'altronde, (articolo 2, comma 1, secondo periodo, D.Lgs. 446/1997) l'attività esercitata dalle società e dagli enti costituisce in ogni caso presupposto d'imposta, a prescindere dal requisito dell'autonoma organizzazione.

Lo stesso discorso valga sia per le società semplici esercenti arti e professioni e quelle a esse equiparate (anche qui l'articolo 3, comma 1, lettera c, D.Lgs. 446/1997 è chiarissimo) e per le associazioni professionali e gli studi associati: rimangono assoggettati a Irap.

Purtuttavia, l'ordinanza della Cassazione n. 39578/2021 ha di fatto affermato che la mera esistenza dello studio associato non fa scattare automaticamente la debenza dell'Irap, se e in quanto i singoli professionisti hanno esercitato in modo autonomo e non associato l'attività professionale.

Situazioni sperequate a confronto

Delineata così la situazione degli studi associati, la conclusione è abbastanza semplice: nella realtà, coesisteranno piccoli studi associati o società di persone, la cui attività è basata esclusivamente o quasi sul lavoro dei soci/associati, che dovranno continuare a versare il tributo, a differenza di imprese individuali o studi professionali non collettivi, che si sono strutturati con decine di dipendenti, che ne sono esonerati in base alla succitata norma.

Spostando solo per un attimo l'analisi ad aspetti microeconomici, non si può non notare come l'impianto normativo della Legge di Bilancio 2022 è decisamente orientato alla disaggregazione.

Ma a prescindere da una obiezione di natura politico-economica, la situazione degli studi associati si ritiene illegittima dal punto di vista tecnico-giurico.

Sotto quest'ultimo profilo appare evidente, infatti, che la norma crei una ingiustificata disparità di trattamento tra le attività professionali svolte singolarmente e quelle strutturate in forma associata. Poiché la *ratio* dell'Irap consiste nel sottoporre a imposizione le attività autonomamente organizzate e se la norma esclude dal novero delle attività soggette a imposta quelle professionali svolte in forma individuale non è spiegabile la differenza che può esserci tra uno studio professionale in cui operi un solo professionista e uno in cui lo stesso abbia deciso di unire le forze con un collega. È il caso, ad esempio, di 2 professionisti che, essendo agli inizi della loro carriera professionale, abbiano la necessità di attutire i costi strutturali e quindi decidano di aprire uno studio comune in forma associata, senza nemmeno l'ausilio di un impiegato. In questo caso, per ciò stesso che siano in forma associata, sono infatti soggetti all'Irap. Qualora invece decidessero di iniziare l'attività ciascuno per fatti propri, e addirittura con un proprio impiegato sarebbero esenti da imposta. In sostanza, la stessa attività in forma individuale è esente da imposta mentre in forma associata è considerata "*tassabile*"; ciò, si ripete, anche

se nella forma associata non ci fossero dipendenti, mentre in quella singola ce ne fossero. Si ritiene dunque doverosa una interpretazione (ma, allo stato delle cose potrebbe essere solo normativa) che estenda l'esenzione anche alle associazioni professionali; nel verosimile silenzio del Legislatore - ammesso che non voglia smentirci "*domani*" con una nuova norma - e in previsione di un certo recupero da parte dell'Amministrazione finanziaria verso gli studi associati che non vogliono assoggettarsi all'Irap, potrebbe essere opportuno sollecitare in sede di giudizio davanti a una Commissione di merito, una pronuncia della Corte Costituzionale.

La situazione Irap per le imprese familiari

Tra i contribuenti che si avvantaggiano della nuova esclusione troviamo quelle situazioni di confine su cui più spesso gravava l'incertezza sulla soggettività passiva. È il caso delle imprese familiari. Fino al 2021, sulla debenza dell'Irap da parte dei soggetti in esame, la giurisprudenza di legittimità non ha espresso un orientamento univoco. In linea di principio, è valso quanto affermato dalla sentenza della Cassazione SS.UU. n. 9451/2016, ovvero che l'impresa familiare dovrebbe essere soggetta a Irap soltanto se si avvale di un'autonoma organizzazione, variabile, come detto, da verificare secondo le consuete modalità. Conformemente a questo indirizzo, anche l'ordinanza n. 17429/2016 della Cassazione, secondo la quale, in capo alle imprese familiari, il presupposto impositivo Irap deve essere accertato verificando la natura dell'attività svolta dai collaboratori.

Tale filone si è poi arricchito con altre pronunce di segno contrario (si veda Cassazione, ordinanze n. 12616/2016 e n. 15217/2019) che però peccano laddove danno per scontato che la collaborazione dei partecipanti sia in grado di produrre valore aggiunto ulteriore rispetto a quello ottenibile con il solo apporto del titolare.

Nonostante tale indirizzo decisamente infondato, a seguito della modifica normativa di cui ci occupiamo, perfino la stessa Agenzia delle entrate - in sede di Telefisco 2022 - ha ammesso che tra i soggetti esclusi da Irap vanno annoverate anche le imprese familiari, le quali possono quindi avvantaggiarsi dall'esonero dall'imposta a partire dall'anno in corso.

Se, da un lato, infatti, è vero che l'impresa familiare rappresentava una fattispecie *borderline* nel regime precedente su cui spesso gravava l'incertezza della soggettività passiva Irap, dall'altro rientra senz'altro nell'ambito delle imprese individuali e non ha natura collettiva/associativa in quanto *"è imprenditore unicamente il titolare che esercita l'attività e assume diritti e obbligazioni oltre alla piena responsabilità verso i terzi"*; in questo senso, la risoluzione n. 176/E/2008.

Altra tesi infondata potrebbe affermare che il trattamento dei redditi delle imprese familiari è collocato nell'ambito dell'articolo 5, comma 4, Tuir (rubricato "*redditi prodotti in forma associata*"), ma ciò non ha rilevanza, nel senso che anche se nel caso di impresa familiare si tratta di reddito prodotto in forma associata, è altrettanto vero che ciò significa che si applica a tali redditi il principio di trasparenza, in forza del quale, come è noto, il reddito prodotto è imputato a ciascun avente diritto indipendentemente dall'effettiva percezione. Inoltre, come ribadito dalla stessa Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 233/E/2008 e con la risposta a interpello n. 195/E/2021, l'unico soggetto in un'impresa familiare avente la qualifica di imprenditore *ex* articolo 230-*bis*, cod. civ. è il titolare dell'impresa stessa.

Ne consegue che l'esonero dall'Irap deve ritenersi assolutamente operante a partire dal 1° gennaio 2022 per l'impresa familiare, e ciò anche nel caso in cui nella stessa fossero coinvolti più soggetti.

Un ulteriore aspetto riguarda poi le aziende coniugali, ossia quelle aziende in cui l'imprenditore non si serve delle prestazioni lavorative dei suoi familiari (impresa familiare), ma del suo coniuge. In quest'ultimo caso, la gestione dell'impresa è unicamente in capo a entrambi i coniugi.

In base a quanto detto e descritto, ci sentiamo di affermare che, dal 2022, le aziende coniugali continuino a scontare l'Irap solo nell'ipotesi in cui siano equiparate alle società di fatto, ovverossia quando l'azienda coniugale viene costituita dopo il matrimonio e viene gestita da entrambi i coniugi. Nelle istruzioni alla dichiarazione Irap si legge, infatti, che le aziende coniugali sono tenute alla compilazione del quadro IP (riservato alle società di persone e ai soggetti a esse assimilati, quali le società di fatto) "*se l'attività è esercitata in società fra i coniugi (coniugi cointestatari della licenza ovvero coniugi entrambi imprenditori)*".

Nel caso in cui invece l'azienda sia stata costituita dopo il matrimonio, ma venga gestita da uno solo dei coniugi, oppure sia appartenuta prima del matrimonio a un solo coniuge e successivamente venga gestita da entrambi i coniugi, essa è assimilata a un'impresa individuale e, come tale, dal 2022 è da considerare esclusa da Irap.

La situazione per gli agricoltori

Come detto prima, l'introduzione della norma dal 2022 non tocca la situazione del settore agricolo.

Ricordiamo che, ai sensi dell'articolo 32, Tuir, sono considerate attività agricole:

– le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;

– l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno 1/4 dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste;

– le attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135, cod. civ., dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché' non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'allevamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni 2 anni con decreto del Mef su proposta del Mipaaf.

La cosiddetta Legge di Stabilità 2016 (ossia la L. 208/2015) ha previsto che a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 non sono soggetti passivi Irap:

– coloro che esercitano un'attività agricola ai sensi dell'articolo 32, Tuir;

– le cooperative e consorzi che forniscono in via principale servizi nel settore selvicolturale di cui all'articolo 8, D.Lgs. 227/2001;

– le cooperative agricole e della piccola pesca e loro consorzi di cui all'articolo 10, D.P.R. 601/1973.

In altre parole, l'esclusione dall'Irap riguarda le attività per le quali in precedenza si applicava l'aliquota ridotta dell'1,9%, ai sensi dell'abrogato comma 1 dell'articolo 45, D.Lgs. 446/1997, istitutivo dell'imposta.

Continuano a essere soggetti passivi con l'aliquota ordinaria (come ha chiarito a suo tempo l'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 93/E/2017):

– le attività di agriturismo;

– l'attività di allevamento di animali con terreno insufficiente a produrre almeno 1/4 dei mangimi necessari;

– le altre attività connesse rientranti nell'articolo 56-*bis*, Tuir.

L'esclusione da Irap e i contenziosi in corso

Quale la sorte dei contenziosi in corso? Sono da ritenersi estinti per "*cessazione della materia del contendere*"? La risposta è ovviamente negativa, posto che la norma espressamente dispone una decorrenza (l'anno 2022) per l'esclusione, e non può in nessun caso avere valenza interpretativa.

Tuttavia, a parere di chi scrive, tale colpo di spugna legislativo potrà avere il proprio peso nei ricorsi pendenti, a condizione ovviamente che riguardino imprese individuali o professionisti.

Al riguardo, un prezioso precedente è costituito dalla norma che ha escluso dall'imposta i forfettari e i minimi. Nel caso in cui un contribuente, pur avendo i requisiti per rientrare nel regime agevolato, non l'avesse fatto (per motivi ovviamente di convenienza fiscale), e quindi avesse scelto il regime "*ordinario*", avrebbe e ha potuto contestare comunque la debenza dell'Irap, posto che non sarebbe stato equo essere assoggettato a tale imposizione solo per una scelta che, come detto, era stata sicuramente frutto di "*tax planning*" (detrazioni di imposta, deduzioni dal reddito).

In merito a tale aspetto, una ulteriore postilla va fatta per le imprese familiari.

Anche in questo caso, ovviamente, possiamo affermare che, poiché la modifica normativa non ha efficacia retroattiva, non si determina l'estinzione dei contenziosi in corso, anche se l'intervento del Legislatore potrebbe comunque rappresentare un elemento di valutazione da sottoporre al giudice di merito.

Detto questo in tema di imposta, si impone una riflessione in tema di sanzioni. I comportamenti pregressi e quelli futuri (le omesse/infedeli dichiarazioni Irap precedenti e quella 2022), qualora oggetto di verosimile contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, saranno certamente difendibili in sede contenziosa, e non solo alla luce del quadro giurisprudenziale delineato. Anche in caso di esito negativo del giudizio, è da escludere l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie, e non tanto per la eventuale applicazione della esimente della obiettiva incertezza normativa (come previsto dagli articoli 8, D.Lgs. 546/1992, 6, D.Lgs. 472/1997 e 10, comma 3, L. 212/2000), quanto perché con l'eliminazione dell'Irap in commento, si rientrerebbe pienamente nella applicazione del c.d. principio del *favor rei*, di cui all'articolo 3, D.Lgs. 472/1997.

L'articolo, che si ritiene utile riportare integralmente nella parte che ci interessa (ossia il comma 2), recita: *"Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato"*.

Si tratta dunque del principio in base al quale, se la legge in vigore al momento della violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni diverse (o prevedono che la fattispecie non sia più punibile), si applica la norma più favorevole, con l'unica eccezione costituita – giustamente - dal provvedimento di irrogazione divenuto definitivo.

In tal senso si è espressa anche la circolare n. 180/1998, emanata a seguito della riforma delle sanzioni tributarie che ha portato alla introduzione del D.Lgs. 471/1997 e 472/1997.

In questo binario si colloca la giurisprudenza di legittimità più recente, della quale citiamo la sentenza n. 14964/2018, con la quale la Corte ha confermato che - in caso di modifica legislativa di una norma impositiva che ha valore solo per il futuro - ove i presupposti della stessa siano profondamente modificati, una violazione commessa nella vigenza della sua precedente formulazione comporta sì la debenza del tributo, ma non delle sanzioni, in applicazione del principio del *favor rei*.

Il principio, assai chiaro visto quanto predetto, è che non può esistere una sanzione per un adempimento abrogato, ancorché esso sia stato commesso in vigenza della precedente sanzione.

D'altronde, la mera presenza nell'ordinamento della norma sanzionatoria, che non può che essere frutto di refusi, che colpisce l'adempimento eliminato, non può significare la sopravvivenza di esse (sanzioni) alla norma ormai abrogata, posto che una cosa è la decorrenza della norma (abrogatrice), e altra è il "*favor rei*". Non ci può essere dubbio, infatti, che nessuna sanzione potrà essere comminata dall'Agenzia delle entrate in caso di omessa dichiarazione Irap. Ovviamente, si ripete, questa situazione deve ritenersi riferita non solo alle dichiarazioni già presentate, ma anche a quelle ancora da presentare, entro il prossimo 30 novembre.

SCHEDA DI SINTESI

Tra le novità della ultima Legge di Bilancio spicca sicuramente quella introdotta dall'articolo 1 comma 8, che elimina, dal periodo di imposta 2022, l'Irap per le persone fisiche esercenti attività commerciali o arti e professioni.

La lunghissima storia giurisprudenziale della debenza Irap nasce da una infelice formulazione della norma (l'articolo 2, comma 1, D.Lgs. 446/1997).

La nuova norma si aggiunge alle esclusioni previste già dalla legge ma solo per talune categorie di soggetti, ma lascia aperta la situazione degli studi associati, creando una discriminazione in cui sarebbe auspicabile un intervento del Legislatore.

Vengono sdoganate le situazioni delle imprese familiari, delle imprese coniugali, mentre invariata resta la situazione in campo agricolo.

Per i contenziosi in essere, la modifica normativa non ha efficacia retroattiva, sicché non si determina l'estinzione dei contenziosi in corso, anche se l'intervento del Legislatore potrebbe comunque rappresentare un elemento di valutazione da sottoporre al giudice di merito. Nessuna sanzione potrà invece essere applicata, per effetto del *favor rei*.

La circolare tributaria n. 6/2022

Modello CU 2022

di Cristian Barbisan - dottore commercialista e revisore legale

Introduzione

Con provvedimento del 14 gennaio 2022 pubblicato il 14 gennaio 2022 è stato approvato il modello di Certificazione Unica "*CU 2022*", relativa all'anno 2021, unitamente alle istruzioni per la compilazione, nonché al frontespizio per la trasmissione telematica e al quadro CT con le relative istruzioni.

Sono state approvate anche le specifiche tecniche per la trasmissione telematica.

La certificazione unica deve essere presentata dai soggetti che hanno corrisposto nel corso del periodo d'imposta 2021 somme o valori soggetti a ritenuta alla fonte, ai sensi:

– degli articoli 23, 24, 25, 25-*bis*, 25-*ter*, 25-*quater* e 29, D.P.R. 600/1973, dell'articolo 33, comma 4, D.P.R. 42/1988;

– dell'articolo 21, comma 15, L. 449/1997;

– dell'articolo 11, L. 413/1991.

Sono altresì tenuti a inviare il flusso coloro che nel 2021 hanno corrisposto contributi previdenziali e assistenziali e/o premi assicurativi dovuti all'Inail.

La CU 2022 deve essere inoltre presentata dai soggetti che hanno corrisposto somme e valori per i quali non è prevista l'applicazione delle ritenute alla fonte ma che sono assoggettati alla contribuzione dovuta all'Inps (precedentemente obbligati alla presentazione del modello O1/M) quali ad esempio le aziende straniere che occupano lavoratori italiani all'estero assicurati in Italia.

> *"Anche i titolari di posizione assicurativa Inail comunicano, mediante la presentazione della Certificazione Unica, i dati relativi al personale assicurato, compilando l'apposito riquadro previsto per l'Istituto. In particolare, devono presentare la Certificazione Unica tutti i soggetti tenuti ad assicurare contro gli infortuni e le malattie professionali i lavoratori per i quali ricorre la tutela obbligatoria ai sensi del D.P.R. 1124/1965, nonché l'obbligo della denuncia nominativa ai sensi della L. 63/1993".*

La certificazione unica è composta da 2 distinti modelli:

CU ordinaria	È il modello che va inviato all'Agenzia delle entrate e contiene più dati rispetto alla CU sintetica. I dati che vengono inseriti sono quelli che in passato erano indicati nel modello 770
CU sintetica	È il modello che il sostituto d'imposta deve consegnare al percipiente

La CU sarà consegnata al percipiente entro il prossimo 16 marzo 2022, e sempre entro lo stesso termine dovrà anche essere trasmessa all'Agenzia delle entrate, salvo proroghe.

È doveroso precisare che tale termine può essere differito al 31 ottobre 2022 per le sole CU contenenti redditi esenti o non dichiarabili nella dichiarazione precompilata.

> Ad esempio, la CU del professionista titolare di reddito di lavoro autonomo (non occasionale) deve essere consegnata entro il giorno 16 marzo 2022 mentre il termine di spedizione all'Agenzia delle entrate è il 31 ottobre 2022.

Nei casi di errata trasmissione della certificazione, la sanzione non si applica se la trasmissione della corretta certificazione è effettuata entro i 5 giorni successivi alla scadenza del 16 marzo 2022 ovvero entro il 21 marzo 2022.

La sanzione per omesso, tardivo invio di ogni CU ammonta a 100 euro secondo quanto previsto dall'articolo 4, comma 6-*quinquies,* D.R.P. 322/1998.

La sanzione massima applicabile al sostituto d'imposta ammonta a 50.000 euro.

Non è ammesso il "*cumulo giuridico*" in quanto è derogato l'articolo 12, D.Lgs. 472/1997.

L'ultimo periodo dell'articolo 4, comma 6-*quinquies,* D.R.P. 322/1998 prevede una sanzione ridotta se:

> *"la certificazione è correttamente trasmessa entro sessanta giorni dai termini previsti nel primo e nel terzo periodo, la sanzione è ridotta a 1/3, con un massimo di 20.000 euro".*

Sulla base di quanto sopra, vediamo i termini per poter usufruire delle sanzioni ridotte.

Se l'invio deve essere eseguito:

– entro il 16 marzo, allora il termine ultimo per poter beneficiare della sanzione ridotta è il 15 maggio 2022;

– entro il 31 ottobre, allora il termine ultimo per poter beneficiare della sanzione ridotta è il 30 dicembre 2022.

In entrambi i casi la sanzione ridotta ammonta a 33,33 euro.

Nella trattazione che segue il *focus* operativo sarà concentrato nell'analisi del prospetto della certificazione unica relativo a lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi.

CU prospetto lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi

Questo prospetto deve essere compilato dal sostituto d'imposta che ha corrisposto nel corso del periodo d'imposta 2021:

– redditi di lavoro autonomo soggetti a ritenuta di cui all'articolo 53, Tuir;

– redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, Tuir soggetti a ritenuta;

– provvigioni comunque denominate, anche occasionali, inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento d'affari, corrisposte nel 2020, nonché provvigioni derivanti da vendita a domicilio di cui all'articolo 19, D.Lgs. 114/1998, assoggettate a ritenuta a titolo d'imposta, cui si sono rese applicabili le disposizioni contenute nell'articolo 25-*bis*, D.P.R. 600/1973;

– corrispettivi erogati dal condominio, quale sostituto d'imposta, per le prestazioni relative a contratti di appalto per le quali il condomino in ottemperanza all'articolo 25-*ter*, D.P.R. 600/1973 ha operato la ritenuta del 4%;

– indennità per la cessazione di:

- rapporti di agenzia di cui alla lettera d), dell'articolo 17, comma 1, Tuir;
- funzioni notarili di cui alla lettera e), dell'articolo 17, comma 1, Tuir;
- attività sportiva quando il rapporto di lavoro è di natura autonoma di cui alla lettera f), dell'articolo 17, comma 1, Tuir.

> I compensi erogati ai soggetti che godono del regime contabile di cui all'articolo 27, comma 1 e 2, D.L. 98/2011 e del regime contabile di cui all'articolo 1, L. 190/2014 devo comunque essere indicati nella CU sebbene non siano assoggettati a ritenuta; fermo restando che i soggetti percipienti attestino in fattura la propria situazione.

In presenza di più erogazioni di somme o valori nel corso del periodo d'imposta 2021 è facoltà del sostituto d'imposta:

– riepilogare i vari importi erogati e compilare un'unica certificazione qualora i compensi siano riferiti alla stessa causale;

– compilare tante certificazioni quanti sono i compensi erogati nell'anno avendo cura di numerare progressivamente le singole certificazioni riguardanti il medesimo percipiente.

La certificazione va consegnata anche per attestare i redditi corrisposti, ai sensi dell'articolo 7, comma 3, Tuir, agli eredi del percettore delle somme, in tal caso:

- nella sezione "*Dati anagrafici*" devono essere indicati i dati anagrafici dell'erede;
- l'importo dei redditi erogati all'erede deve essere indicato al punto 4 della parte "*Dati fiscali*" della certificazione relativa ai redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi e quello delle ritenute operate al successivo punto 9;
- nel punto 8 "*categorie particolari*" riportare il codice Z rilevabile dalla Tabella G posta in appendice alle istruzioni alla CU.

Dati relativi alle somme erogate

Nella prima e unica casella da compilare nel prospetto in commento si deve indicare la tipologia reddituale utilizzando i codici indicati nelle istruzioni alla CU.

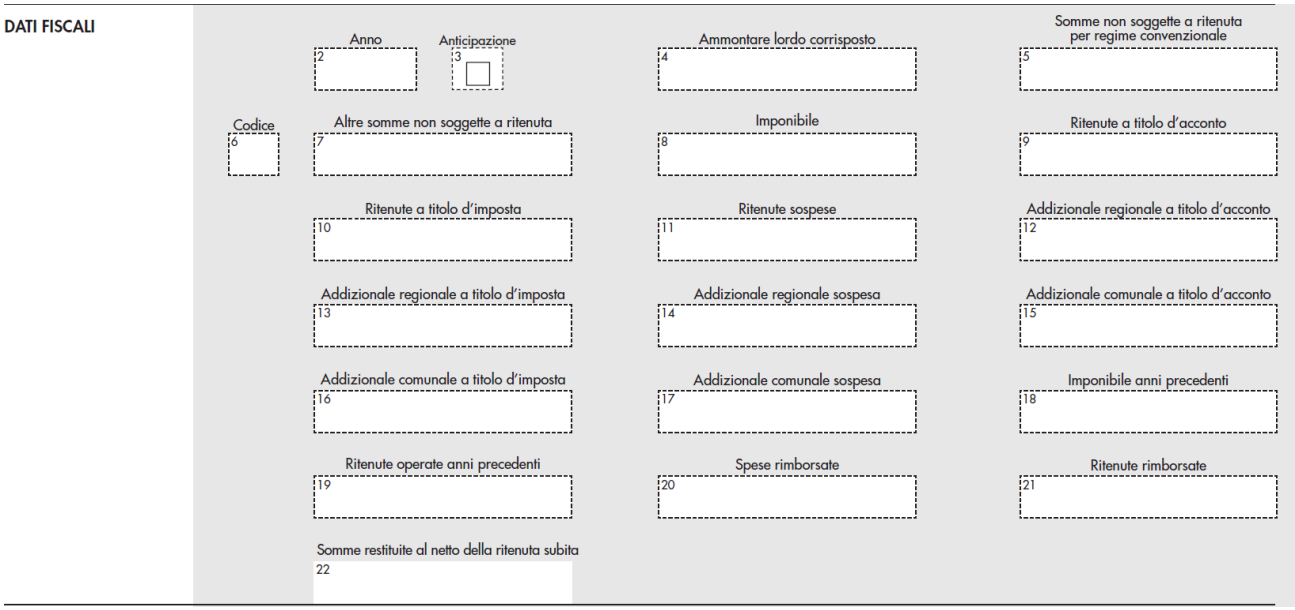
Le istruzioni suddividono le tipologie reddituali tra quelle che possono essere indicate nel modello 730/2022, e per queste si ricorda il termine del 16 marzo 2022 per l'invio della CU, dalle altre tipologie di reddito da indicarsi esclusivamente nel modello Redditi PF che si riepilogano nella tabella sottostante e il cui termine di invio è il 31 ottobre 2022.

Tipologia reddituale	Descrizione
A	Prestazioni di lavoro autonomo rientranti nell'esercizio di arte o professione abituale
G	Indennità corrisposte per la cessazione di attività sportiva professionale
H	Indennità corrisposte per la cessazione dei rapporti di agenzia delle persone fisiche e delle società di persone con esclusione delle somme maturate entro il 31 dicembre 2003, già imputate per competenza e tassate come reddito d'impresa
I	Indennità corrisposte per la cessazione da funzioni notarili
J	Compensi corrisposti ai raccoglitori occasionali di tartufi non identificati ai fini Iva, in relazione alla cessione di tartufi
K	Assegni di servizio civile universale di cui all'articolo 16, D.Lgs. 40/2017
P	Compensi corrisposti a soggetti non residenti privi di stabile organizzazione per l'uso o la concessione in uso di attrezzature industriali, commerciali o scientifiche che si trovano nel territorio dello Stato ovvero a società svizzere o stabili organizzazioni di società svizzere che possiedono i requisiti di cui all'articolo 15, comma 2 dell'Accordo tra la Comunità Europea e la Confederazione svizzera del 26 ottobre 2004 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Comunità Europea n. L385/30 del 29 dicembre 2004)
Q	Provvigioni corrisposte ad agente o rappresentante di commercio monomandatario
R	Provvigioni corrisposte ad agente o rappresentante di commercio plurimandatario
S	Provvigioni corrisposte a commissionario
T	Provvigioni corrisposte a mediatore
U	Provvigioni corrisposte a procacciatore di affari
V	Provvigioni corrisposte a incaricato per le vendite a domicilio; provvigioni corrisposte a incaricato per la vendita porta a porta e per la vendita ambulante di giornali quotidiani e periodici (L. 67/1987)
V2	Redditi derivanti dalle prestazioni non esercitate abitualmente rese dagli incaricati alla vendita diretta a domicilio
W	Corrispettivi erogati nel 2021 per prestazioni relative a contratti d'appalto cui si sono resi applicabili le disposizioni contenute nell'articolo 25-*ter*, D.P.R. 600/1973
X	Canoni corrisposti nel 2004 da società o enti residenti ovvero da stabili organizzazioni di società estere di cui all'articolo 26-*quater*, comma 1, lettera a) e b), D.P.R. 600/1973, a società o stabili

	organizzazioni di società, situate in altro stato membro dell'Unione Europea in presenza dei requisiti di cui al citato articolo 26-*quater*, D.P.R. 600/1973, per i quali è stato effettuato, nell'anno 2006, il rimborso della ritenuta ai sensi dell'articolo 4, D.Lgs. 143/2005
Y	Canoni corrisposti dal 1° gennaio 2005 al 26 luglio 2005 da società o enti residenti ovvero da stabili organizzazioni di società estere di cui all'articolo 26-*quater*, comma 1, lettere a) e b), D.P.R. 600/1973, a società o stabili organizzazioni di società, situate in altro stato membro dell'Unione Europea in presenza dei requisiti di cui al citato articolo 26-*quater*, D.P.R. 600/1973, per i quali è stato effettuato, nell'anno 2006, il rimborso della ritenuta ai sensi dell'articolo 4, D.Lgs. 143/2005
ZO	Titolo diverso dai precedenti

La parte dati fiscali

Dopo aver individuato la corretta tipologia reddituale si devono indicare i dati fiscali dei valori corrisposti nel periodo d'imposta 2021.



In caso di somme percepite aventi tipologie reddituali "*G*", "*H*" e "*I*" deve essere riportato al punto 2 l'anno in cui è sorto il diritto alla percezione e per le anticipazioni l'anno 2021, barrando altresì la casella del punto 3.

In tal caso nei punti 18 e 19 bisogna riportare invece l'eventuale ammontare, rispettivamente, delle somme corrisposte negli anni precedenti a titolo di anticipazione e le relative ritenute.

Nel punto 4 va indicato l'ammontare lordo del compenso corrisposto al netto dell'Iva eventualmente dovuta.

> Il contributo integrativo versato alle casse di previdenza professionali non va indicato nella sezione dati fiscali in quanto non è considerato compenso.

Al punto 5 il sostituto d'imposta deve indicare le somme non assoggettate a ritenuta, in quanto ha applicato direttamente il regime previsto nelle convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni sui redditi se il percipiente è un soggetto non residente.

Al punto 6 deve essere indicato il codice previsto nelle istruzioni in quanto serve a catalogare le somme corrisposte che non hanno concorso alla formazione del reddito imponibile.

Di seguito si riportano i codici più frequentemente utilizzati nelle CU lavoro autonomo:

– 21 → nel caso di erogazione di altri redditi non soggetti a ritenuta (l'anno scorso per tale fattispecie era utilizzato il codice 7);

– 22 → nel caso di erogazione di redditi esenti ovvero di somme che non costituiscono reddito (l'anno scorso per tale fattispecie era utilizzato il codice 8);

– 24 → nel caso di compensi, non assoggettati a ritenuta d'acconto, corrisposti ai soggetti in regime forfetario di cui alla L. 190/2014 (l'anno scorso per tale fattispecie era utilizzato il codice 12).

Per ciascun codice esposto nel presente punto bisogna indicare il corrispondente ammontare nel successivo punto 7.

Nel punto 7 vanno indicate le somme diverse da quelle esposte nel precedente punto 5 che, per espressa disposizione di legge, non costituiscono reddito imponibile per il percipiente e, pertanto, non sono assoggettate a ritenuta.

Ad esempio, va indicata:

– la riduzione del 15% a titolo di deduzione forfetaria delle spese (se nel punto 1 è indicato il codice "*E*");

– i compensi percepiti d'importo inferiore a 25,82 euro, di cui al comma 3 dell'articolo 25, D.P.R. 600/1973;

– la quota delle provvigioni non soggette a ritenuta (50% o 80%);

– le somme erogate a titolo di rimborso spese anticipate dai percipienti per conto dei committenti, preponenti o mandanti;

– la deduzione forfetaria del 22% a titolo di spese di produzione del reddito per le prestazioni contraddistinte nel punto 1 dal codice V e V2;

– l'importo che non rappresenta reddito imponibile per le attività sportive dilettantistiche;

– il compenso corrisposto a titolo di compenso erogato ai contribuenti minimi o a quelli aderenti al regime di vantaggio.

Con riferimento ai punti 5 e 7 si precisa che gli importi in essi indicati sono sempre ricompresi nel punto 4.

ESEMPIO 1 – Prestazione di lavoro autonomo

Tizio, che svolge l'attività di commercialista non in forma associata, eroga una prestazione alla società Alpha Srl ed emette fattura di 1.000 euro per un onorario oltre cassa di previdenza e Iva, esponendo in fattura spese anticipate per 150 euro. L'imposta di bollo è stata applicata e riaddebitata al cliente.

DATI RELATIVI ALLE SOMME EROGATE

TIPOLOGIA REDDITUALE

DATI FISCALI

Causale 1: A			
	Anno 2:	Anticipazione 3: ☐	Ammontare lordo corrisposto 4: 1.152,00	Somme non soggette a ritenuta per regime convenzionale 5:
Codice 6: 22	Altre somme non soggette a ritenuta 7: 152,00	Imponibile 8: 1.000,00	Ritenute a titolo d'acconto 9: 200,00
	Ritenute a titolo d'imposta 10:	Ritenute sospese 11:	Addizionale regionale a titolo d'acconto 12:
	Addizionale regionale a titolo d'imposta 13:	Addizionale regionale sospesa 14:	Addizionale comunale a titolo d'acconto 15:
	Addizionale comunale a titolo d'imposta 16:	Addizionale comunale sospesa 17:	Imponibile anni precedenti 18:
	Ritenute operate anni precedenti 19:	Spese rimborsate 20:	Ritenute rimborsate 21:
	Somme restituite al netto della ritenuta subita 22:		

L'ammontare lordo corrisposto (campo 4) va indicato al netto del contributo integrativo destinato alle casse professionali.

Le spese anticipate ivi compresa l'imposta di bollo addebitata vanno inserite sia nel campo 4 che nel campo 7 avendo cura di indicare al campo 6 il codice 22.

ESEMPIO 2 – Prestazione di lavoro autonomo in forfetario

Tizio, che svolge l'attività di commercialista in regime forfetario, eroga una prestazione alla società Alpha Srl ed emette fattura di 1.000 euro per un onorario oltre cassa di previdenza, esponendo in fattura spese anticipate per 150 euro. L'imposta di bollo è stata applicata e riaddebitata al cliente.

DATI RELATIVI ALLE SOMME EROGATE

TIPOLOGIA REDDITUALE

DATI FISCALI

Causale 1: A			
	Anno 2:	Anticipazione 3: ☐	Ammontare lordo corrisposto 4: 1.000,00	Somme non soggette a ritenuta per regime convenzionale 5:
Codice 6: 24	Altre somme non soggette a ritenuta 7: 1.000,00	Imponibile 8:	Ritenute a titolo d'acconto 9:
	Ritenute a titolo d'imposta 10:	Ritenute sospese 11:	Addizionale regionale a titolo d'acconto 12:
	Addizionale regionale a titolo d'imposta 13:	Addizionale regionale sospesa 14:	Addizionale comunale a titolo d'acconto 15:
	Addizionale comunale a titolo d'imposta 16:	Addizionale comunale sospesa 17:	Imponibile anni precedenti 18:
	Ritenute operate anni precedenti 19:	Spese rimborsate 20:	Ritenute rimborsate 21:
	Somme restituite al netto della ritenuta subita 22:		

Deve essere anche compilato un altro modello per esporre le spese anticipate indicando il codice 22 al campo 6.

DATI RELATIVI ALLE SOMME EROGATE

TIPOLOGIA REDDITUALE

DATI FISCALI

Causale 1: A				
	Anno 2:	Anticipazione 3: ☐	Ammontare lordo corrisposto 4: 152,00	Somme non soggette a ritenuta per regime convenzionale 5:
Codice 6: 22	Altre somme non soggette a ritenuta 7: 152,00		Imponibile 8:	Ritenute a titolo d'acconto 9:
	Ritenute a titolo d'imposta 10:		Ritenute sospese 11:	Addizionale regionale a titolo d'acconto 12:
	Addizionale regionale a titolo d'imposta 13:		Addizionale regionale sospesa 14:	Addizionale comunale a titolo d'acconto 15:
	Addizionale comunale a titolo d'imposta 16:		Addizionale comunale sospesa 17:	Imponibile anni precedenti 18:
	Ritenute operate anni precedenti 19:		Spese rimborsate 20:	Ritenute rimborsate 21:
	Somme restituite al netto della ritenuta subita 22:			

ESEMPIO 3 – Prestazione di lavoro autonomo in forfetario iscritto alla gestione separata

Tizio, che svolge l'attività di consulente informatico in regime forfetario, eroga una prestazione alla società Alpha Srl ed emette fattura di 1.000 euro oltre ad addebitare il 4% a titolo di rivalsa contributo gestione separata ai sensi dell'articolo 1, comma 212, L. 662/1996. Tizio espone anche in fattura spese anticipate per 150 euro. L'imposta di bollo è stata applicata e riaddebitata al cliente.

DATI RELATIVI ALLE SOMME EROGATE

TIPOLOGIA REDDITUALE

DATI FISCALI

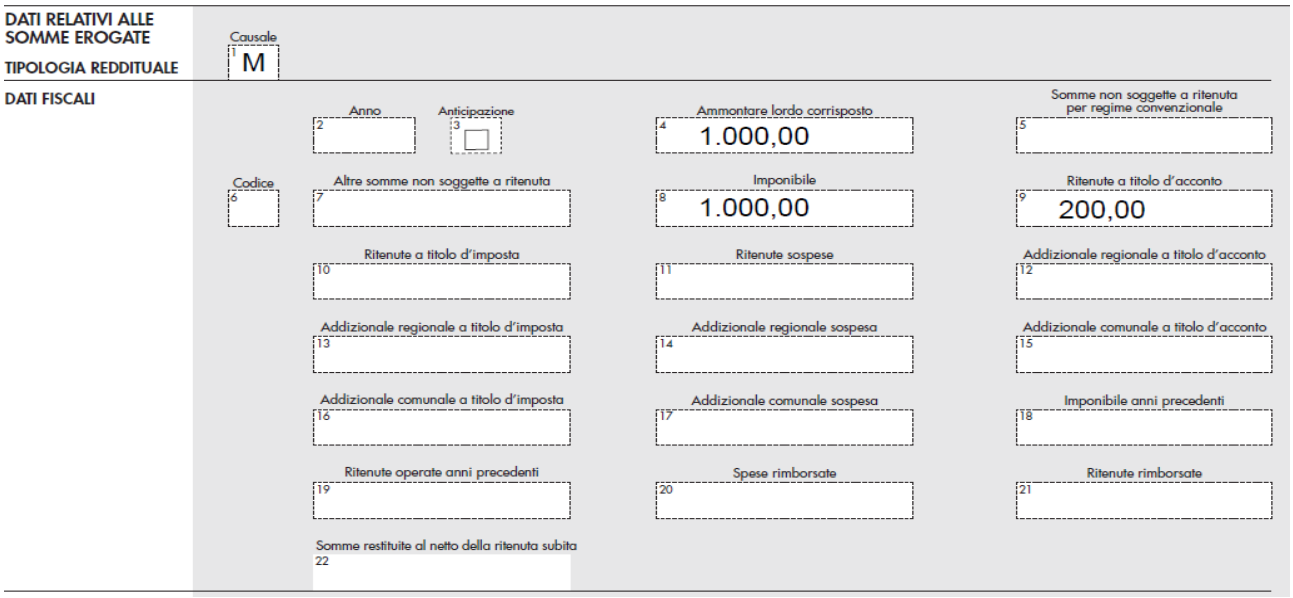
Causale 1: A				
	Anno 2:	Anticipazione 3: ☐	Ammontare lordo corrisposto 4: 1.040,00	Somme non soggette a ritenuta per regime convenzionale 5:
Codice 6: 24	Altre somme non soggette a ritenuta 7: 1.040,00		Imponibile 8:	Ritenute a titolo d'acconto 9:
	Ritenute a titolo d'imposta 10:		Ritenute sospese 11:	Addizionale regionale a titolo d'acconto 12:
	Addizionale regionale a titolo d'imposta 13:		Addizionale regionale sospesa 14:	Addizionale comunale a titolo d'acconto 15:
	Addizionale comunale a titolo d'imposta 16:		Addizionale comunale sospesa 17:	Imponibile anni precedenti 18:
	Ritenute operate anni precedenti 19:		Spese rimborsate 20:	Ritenute rimborsate 21:
	Somme restituite al netto della ritenuta subita 22:			

Deve essere anche compilato un altro modello per esporre le spese anticipate come da esempio precedente.

> I soggetti titolari di redditi di lavoro autonomo di cui all'articolo 49, comma 1, Tuir iscritti alla gestione separata di cui alla L. 335/1995, che addebitano ai committenti, in via definitiva, una percentuale nella misura del 4% dei compensi lordi, devono ricomprendere il contributo di rivalsa nel campo 4 dei dati fiscali.

ESEMPIO 4 – Lavoro autonomo occasionale

Tizio, studente universitario ha svolto un'attività di lavoro autonomo occasionale per la società Alfa Srl. Allo stesso è stato erogato un compenso al lordo della ritenuta d'acconto di 1.000 euro.



DATI RELATIVI ALLE SOMME EROGATE	Causale 1: M			
TIPOLOGIA REDDITUALE				
DATI FISCALI	Anno 2	Anticipazione 3	Ammontare lordo corrisposto 4: 1.000,00	Somme non soggette a ritenuta per regime convenzionale 5
	Codice 6	Altre somme non soggette a ritenuta 7	Imponibile 8: 1.000,00	Ritenute a titolo d'acconto 9: 200,00
		Ritenute a titolo d'imposta 10	Ritenute sospese 11	Addizionale regionale a titolo d'acconto 12
		Addizionale regionale a titolo d'imposta 13	Addizionale regionale sospesa 14	Addizionale comunale a titolo d'acconto 15
		Addizionale comunale a titolo d'imposta 16	Addizionale comunale sospesa 17	Imponibile anni precedenti 18
		Ritenute operate anni precedenti 19	Spese rimborsate 20	Ritenute rimborsate 21
		Somme restituite al netto della ritenuta subita 22		

Tale fattispecie è abbastanza frequente e quindi si rammenta che la CU deve essere inviata entro il 16 marzo 2022.

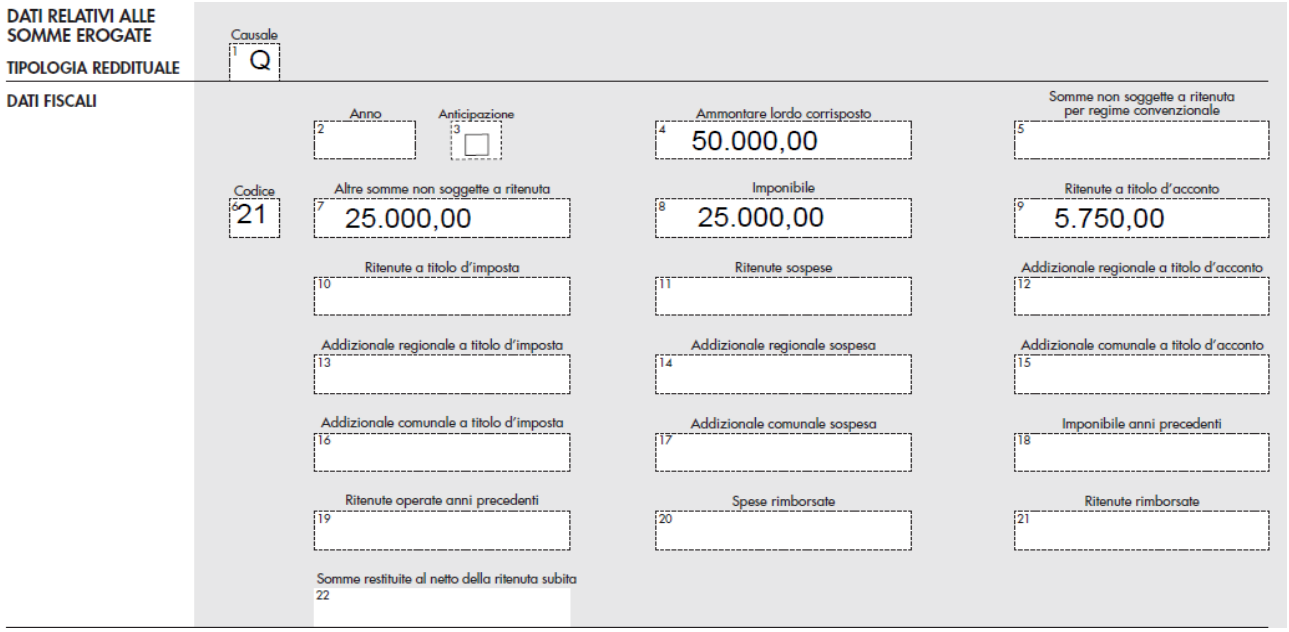
> L'articolo 44, comma 2, D.L. 269/2003, convertito in L. 326/2003, ha disposto l'iscrizione alla Gestione Separata, a decorrere dal 1° gennaio 2004, dei lavoratori autonomi occasionali, ma solo per redditi fiscalmente imponibili superiori a 5.000 euro nell'anno solare, considerando la somma dei compensi corrisposti da tutti i committenti occasionali.
>
> In tal caso deve essere anche compilata la sezione dati previdenziali avendo cura di indicare i dati dell'ente previdenziale (Inps), l'importo dei contributi dovuti a carico del committente e del percipiente nonché l'ammontare dovuto e l'ammontare versato.

L'estensore del modello 730/2022 che riceve una CU con codice A al campo 1 in luogo del codice corretto M deve chiedere la correzione della stessa in quanto il codice A indica attività di lavoro autonomo professionale.

ESEMPIO 5 – Provvigioni

Tizio svolge l'attività di agente di commercio monomandatario e senza avvalersi di collaboratori.

Nel corso del 2021 gli sono state pagate provvigioni per 50.000 euro.



Al campo 7 va indicato l'ammontare di 25.000 euro in quanto l'articolo 25-*bis*, D.P.R. 600/1973 prevede che la ritenuta sia commisurata al 50% delle provvigioni.

ESEMPIO 6 – Provvigioni corrisposte a incaricati alle vendite a domicilio

Tizio svolge l'attività di venditore a domicilio.

Nel corso del 2021 gli sono state pagate provvigioni lorde per 40.000 euro.

Il regime fiscale dei venditori a domicilio prevede la deduzione forfettaria del 22% sull'importo della provvigione e l'applicazione della ritenuta pari al 23%.

Il reddito prodotto dai venditori a domicilio è anche soggetto a contribuzione previdenziale e 1/3 dello stesso è a carico di Tizio, ma viene trattenuto dal sostituto.

La base imponibile previdenziale è uguale a quella fiscale alla quale va ulteriormente dedotta la franchigia di 5.000 euro.

Dopo aver determinato la base imponibile previdenziale si deve applicare l'aliquota prevista.

Nel caso di specie l'aliquota utilizzata è il 33,72%. Il contributo dovuto risulta per 1/3 a carico del venditore a domicilio e per 2/3 a carico della casa mandante.

DATI RELATIVI ALLE SOMME EROGATE

TIPOLOGIA REDDITUALE

Causale: 1 V

DATI FISCALI

	Anno: 2	Anticipazione: 3 ☐	Ammontare lordo corrisposto: 4 40.000,00	Somme non soggette a ritenuta per regime convenzionale: 5
Codice: 6 22	Altre somme non soggette a ritenuta: 7 8.800,00		Imponibile: 8 31.200,00	Ritenute a titolo d'acconto: 9 7.176,00
	Ritenute a titolo d'imposta: 10		Ritenute sospese: 11	Addizionale regionale a titolo d'acconto: 12
	Addizionale regionale a titolo d'imposta: 13		Addizionale regionale sospesa: 14	Addizionale comunale a titolo d'acconto: 15
	Addizionale comunale a titolo d'imposta: 16		Addizionale comunale sospesa: 17	Imponibile anni precedenti: 18
	Ritenute operate anni precedenti: 19		Spese rimborsate: 20	Ritenute rimborsate: 21
	Somme restituite al netto della ritenuta subita: 22			

DATI PREVIDENZIALI

Codice fiscale Ente previdenziale: 29 80078750587	Denominazione Ente previdenziale: 30 INPS	
Codice azienda: 32	Categoria: 33	
Contributi previdenziali a carico del soggetto erogante: 34 5.899.76	Contributi previdenziali a carico del percipiente: 35 2.944,88	Altri contributi: 36
Importo altri contributi: 37	Contributi dovuti: 38 8.834.64	Contributi versati: 39 8.834,64

ESEMPIO 6 – Prestazioni relative ai contratti d'appalto

Il condomino Gamma ha corrisposto 1.000 euro per l'esecuzione di attività di pulizia.

DATI RELATIVI ALLE SOMME EROGATE

TIPOLOGIA REDDITUALE

Causale: 1 W

DATI FISCALI

	Anno: 2	Anticipazione: 3 ☐	Ammontare lordo corrisposto: 4 1.000,00	Somme non soggette a ritenuta per regime convenzionale: 5
Codice: 6	Altre somme non soggette a ritenuta: 7		Imponibile: 8 1.000,00	Ritenute a titolo d'acconto: 9 40,00
	Ritenute a titolo d'imposta: 10		Ritenute sospese: 11	Addizionale regionale a titolo d'acconto: 12
	Addizionale regionale a titolo d'imposta: 13		Addizionale regionale sospesa: 14	Addizionale comunale a titolo d'acconto: 15
	Addizionale comunale a titolo d'imposta: 16		Addizionale comunale sospesa: 17	Imponibile anni precedenti: 18
	Ritenute operate anni precedenti: 19		Spese rimborsate: 20	Ritenute rimborsate: 21
	Somme restituite al netto della ritenuta subita: 22			

La ritenuta del 4% si applica ai corrispettivi dovuti per prestazioni relative ai contratti di appalto, di opere e servizi quali ad esempio, le prestazioni eseguite per interventi di manutenzione o ristrutturazione dell'edificio condominiale e degli impianti elettrici o idraulici, oppure per l'esecuzione di attività di pulizia, manutenzione di caldaie, ascensori, giardini, piscine e altre parti comuni dell'edificio.

ESEMPIO 7 – Compensi per attività sportive dilettantistiche

Tizio nel corso del 2021 ha percepito compensi pari a 33.000 euro per l'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche. Tizio è residente in Veneto e in un Comune ove l'addizionale comunale è pari allo 0,8%.

DATI RELATIVI ALLE SOMME EROGATE	Causale 1: N			
TIPOLOGIA REDDITUALE				
DATI FISCALI		Anno 2:	Anticipazione 3:	Ammontare lordo corrisposto 4: 33.000,00
				Somme non soggette a ritenuta per regime convenzionale 5:
	Codice 6: 22	Altre somme non soggette a ritenuta 7: 10.000,00	Imponibile 8: 23.000,00	Ritenute a titolo d'acconto 9: 539,00
		Ritenute a titolo d'imposta 10: 4.751,40	Ritenute sospese 11:	Addizionale regionale a titolo d'acconto 12: 28,80
		Addizionale regionale a titolo d'imposta 13: 254,10	Addizionale regionale sospesa 14:	Addizionale comunale a titolo d'acconto 15:
		Addizionale comunale a titolo d'imposta 16: 1625,27	Addizionale comunale sospesa 17:	Imponibile anni precedenti 18:
		Ritenute operate anni precedenti 19:	Spese rimborsate 20:	Ritenute rimborsate 21:
		Somme restituite al netto della ritenuta subita 22:		

La modalità di tassazione dei compensi è la seguente:

– 10.000 euro esenti da tassazione;

– 20.658,28 euro soggetti a ritenuta a titolo di imposta con aliquota al 23%;

– 2.341,72 euro soggetti a ritenuta a titolo d'acconto con aliquota al 23%.

La determinazione dell'addizionale comunale e dell'addizionale regionale segue le stesse regole dello schema sopra riportato.

SCHEDA DI SINTESI

Entro il 16 marzo 2022 deve essere consegnata la CU.

Entro il 16 marzo 2022 deve essere spedita all'Agenzia delle entrate la CU per i soggetti che hanno percepito nel 2021 redditi dichiarabili nella dichiarazione precompilata.

Entro il 31 ottobre 2022 deve essere spedita all'Agenzia delle entrate la CU per i soggetti che nel 2021 hanno percepito redditi esenti o non dichiarabili nella dichiarazione precompilata.

In caso di omesso o tardivo invio della CU entro il 16 marzo 2022 ma entro 15 maggio 2022 delle CU dei soggetti che hanno percepito nel 2021 redditi dichiarabili nella dichiarazione precompilata si può beneficiare di una sanzione pari a 33,33 euro con un massimo di 20.000 euro.

In caso di omesso o tardivo invio della CU entro il 31 ottobre 2022 ma entro 30 dicembre 2022 delle CU dei soggetti che hanno percepito nel 2021 redditi esenti o non dichiarabili nella dichiarazione precompilata si può beneficiare di una sanzione pari a 33,33 euro con un massimo di 20.000 euro.

La CU ordinaria è quella che viene spedita all'Agenzia delle entrate.
La CU sintetica è quella che viene consegnata al percipiente entro il 16 marzo 2022.

La circolare tributaria n. 6/2022

Utili e dividendi: esiste un diritto del socio alla distribuzione degli utili?

di Valerio Sangiovanni - avvocato

Introduzione

Il socio di società di capitali ha un vero e proprio "*diritto*" alla distribuzione di utili? La risposta che verrebbe di primo acchito è negativa. Si consideri difatti quanto prevede l'articolo 2433, cod. civ., secondo cui per la distribuzione degli utili è necessaria una decisione dall'assemblea. Se l'assemblea – per qualsiasi ragione (e senza obbligo di motivazione al riguardo) - non delibera la distribuzione, gli utili rimangono dentro la società. Per questa evenienza, si usa l'espressione di "*portare a nuovo*" gli utili. Essi non si trasformano in dividendi, che vanno a remunerare i soci, ma rimangono dentro la società, per la soddisfazione delle esigenze di finanziamento della società.

Il senso di questo approccio del Legislatore in forza del quale ogni decisione sugli utili spetta all'assemblea è che bisogna mediare fra le esigenze della società (alla propria solidità economica, mediante ritenzione degli utili) e le esigenze dei soci (a una congrua remunerazione del capitale). Spetta all'assemblea quale consesso dei soci stabilire se gli utili debbano rimanere in società – ed essere dunque destinati alla soddisfazione delle esigenze della società – oppure se essi possano essere ripartiti fra i soci a remunerazione dell'investimento effettuato. La Corte di Cassazione ha statuito che nella Spa, ai sensi dell'articolo 2433, cod. civ., il diritto del singolo azionista a conseguire l'utile di bilancio sorge solo e nella misura in cui la maggioranza assembleare ne disponga la distribuzione, mentre prima della deliberazione si è in presenza di una semplice aspettativa, ben potendo l'assemblea decidere di impiegare diversamente gli utili conseguiti[1].

Poiché la decisione in merito alla distribuzione (oppure alla non distribuzione) degli utili è rimessa all'assemblea, ossia alla maggioranza, si possono generare dei conflitti fra soci di maggioranza e soci di minoranza. Il socio di maggioranza che vuole ostacolare quello di minoranza, nel senso di impedirgli di conseguire un ragionevole rendimento dal proprio investimento, potrebbe votare in assemblea contro

[1] Cassazione n. 4119/2016. Il principio è stato affermato dalla Suprema Corte anche nell'ambito della Srl: secondo Cassazione n. 2020/2008, anche nella Srl non è configurabile un diritto del socio agli utili senza una preventiva deliberazione assembleare in tal senso, rientrando nei poteri dell'assemblea – in sede approvativa del bilancio – la facoltà di disporne l'accantonamento o il reimpiego nell'interesse della stessa società, sulla base di una decisione censurabile solo se propria di iniziative della maggioranza volte ad acquisire posizioni di indebito vantaggio a danno degli altri soci cui sia resa più onerosa la partecipazione.

la distribuzione di utili e ottenere il risultato di non distribuire nulla, rendendo così improduttiva – almeno per il momento - la partecipazione del socio di minoranza.

Sul punto è necessaria una specificazione: non è che il socio di minoranza "*perda*" del danaro a causa del fatto che gli utili non vengano distribuiti, in quanto la società accresce il proprio valore in proporzione alle somme non distribuite e, indirettamente, si arricchisce anche il socio. Per comprendere meglio, si prenda in considerazione il seguente esempio: una società è costituita da 2 soci, Tizio al 60% e Caio al 40% del capitale. Si immagini che la società consegua 1.000.000 di euro di utili in un determinato esercizio. Se gli utili vengono distribuiti, Caio percepisce immediatamente 400.000 euro. Se gli utili non vengono distribuiti, non vi è tuttavia alcuna perdita per il socio, in quanto il patrimonio della società aumenta di 1.000.000 di euro e il valore della quota di Caio, in modo corrispondente, vale 400.000 euro in più. In uno scenario del genere, il punto dolente per il socio di minoranza è che egli non trae, nelle immediatezze, alcun beneficio diretto dagli utili conseguiti dalla società.

In altre parole, la questione della distribuzione (o meno) degli utili conseguiti dalla società in un determinato esercizio può far emergere un conflitto fra le esigenze della società e quelle del socio. Questo conflitto può risolversi secondo il seguente criterio: se la società ha bisogno di danaro, la delibera che porta a nuovo gli utili è legittima; se, invece, la società non ha bisogno di danaro, la delibera che porta a nuovo gli utili (e che esclude dunque qualsiasi remunerazione in capo ai soci) può essere reputata illegittima.

In questo articolo analizziamo gli ultimi sviluppi giurisprudenziali in tema di deliberazioni assembleari sulla distribuzione degli utili e sui conflitti che si possono creare, a questo riguardo, fra i soci.

Il quadro normativo

In materia di utili e dividendi, e volendosi limitare alle società di capitali, le disposizioni di legge che rilevano sono l'articolo 2433, cod. civ. per la Spa e l'articolo 2478-*bis*, cod. civ. per la Srl.

L'articolo 2433, comma 1, cod. civ. prevede che: "*la deliberazione sulla distribuzione degli utili è adottata dall'assemblea che approva il bilancio*". Da questa disposizione emerge anzitutto la competenza assembleare: gli amministratori non hanno poteri decisori in merito alla distribuzione degli utili (salvo per gli aspetti meramente esecutivi, concernenti il pagamento dei medesimi, una volta che sono stati deliberati: saranno gli amministratori che daranno le disposizioni di bonifico ai soci, ma questo aspetto esecutivo-operativo non c'entra nulla con il potere di deliberare in merito alla destinazione degli utili). Del resto, la decisione in merito alla destinazione degli utili è un aspetto che non riguarda l'amministrazione della società (di competenza degli amministratori), bensì i risultati economici della

società: i profili che riguardano i conferimenti in società e la destinazione dei risultati della società attengono alla sfera dei soci, quali investitori, e non a quella degli amministratori, quali puri gestori.

Più precisamente, il comma 1 dell'articolo 2433, cod. civ., statuisce che il potere di distribuire gli utili è dell'assemblea che approva il bilancio. Si tratta di una disposizione "*organizzativa*": poiché il bilancio fotografa con immediatezza (entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio) l'andamento della società, è il momento adatto per decidere in merito alla destinazione dei risultati dell'esercizio.

Dal punto di vista tecnico, si tratta peraltro di 2 distinte delibere:

1. la delibera di approvazione del bilancio;
2. la delibera in merito alla destinazione degli utili (ovviamente, sempre sulla base dell'assunto che utili reali vi siano).

Tipicamente si avrà dunque un'unica riunione assembleare, nel corso della quale vengono adottate – nell'ordine indicato – 2 delibere: la prima di approvazione del bilancio, la seconda in merito alla distribuzione degli utili.

Tanto premesso in via generale (ossia che è nel contesto assembleare della delibera di approvazione del bilancio che si delibera anche in merito alla destinazione degli utili), e anche se la sede naturale per la decisione in merito alla distribuzione degli utili è l'assemblea che approva il bilancio, non dovrebbero esserci ostacoli a ipotizzare una distribuzione che venga decisa da una deliberazione assembleare successiva.

Infine, dal comma 1 dell'articolo 2433, cod. civ., si può evincere che la distribuzione degli utili non è affatto un obbligo della società, bensì una sua facoltà. Se gli utili non vengono distribuiti, essi vengono lasciati in società ("*portati a nuovo*") e collocati in una apposita riserva, per eventuali future esigenze della società.

Continuando nell'analisi delle disposizioni, il comma 2 dell'articolo 2433, cod. civ., statuisce che "*non possono essere pagati dividendi sulle azioni, se non per utili realmente conseguiti e risultanti dal bilancio regolarmente approvato*". Se vi sono utili reali, il patrimonio della società è aumentato, e nulla osta alla loro distribuzione. Al contrario, se non vi sono utili reali, il patrimonio della società non è cresciuto: la distribuzione di utili "*apparenti*" ridurrebbe il patrimonio della società, senza che i creditori sociali ne abbiano contezza. Il rischio finale è quella dell'incapacità della società di pagare i propri debiti.

In questo contesto va ricordato che la distribuzione ai soci di risorse corrispondenti a utili non realmente esistenti può determinare responsabilità penale in capo agli amministratori. L'articolo 2627, comma 1, cod. civ., prevede difatti che "*gli amministratori che ripartiscono utili … non effettivamente conseguiti o destinati per legge a riserva, ovvero che ripartiscono riserve, anche non costituite con utili, che non possono*

per legge essere distribuite, sono puniti con l'arresto fino a un anno". Una condotta del genere da parte degli amministratori avrebbe l'effetto di intaccare il patrimonio netto della società: le somme distribuite come utili, ma che tali non sono, ridurrebbero la patrimonializzazione della società, con un rischio per i creditori sociali di non essere soddisfatti. Il rischio è talmente forte che il Legislatore interviene con la sanzione penale.

A rafforzamento della tutela dei creditori sociali, il comma 3 dell'articolo 2433, cod. civ., stabilisce che "*se si verifica una perdita del capitale sociale non può farsi luogo a ripartizione di utili fino a che il capitale non sia reintegrato o ridotto in misura corrispondente*".

Questo complesso di disposizioni è chiuso dal comma 4 dell'articolo 2433, cod. civ., secondo cui "*i dividendi erogati in violazione delle disposizioni del presente articolo non sono ripetibili, se i soci li hanno riscossi in buona fede in base a bilancio regolarmente approvato, da cui risultano utili netti corrispondenti*".

La disposizione vuole conciliare le posizioni dei soci con quelle dei creditori. Se gli utili non ci sono, ma risultano ugualmente da bilancio, e vengono distribuiti dividendi, e i soci non sono a conoscenza dell'inesistenza degli utili, il comma 4 tutela i soci che hanno percepito le somme: i dividendi non devono essere restituiti. Va peraltro detto che, in casi del genere, gli amministratori si rendono responsabili per avere presentato un progetto di bilancio non corrispondente al vero, dal quale risultano utili non effettivi[2].

La qualità di socio come presupposto per percepire i dividendi

Dall'esame dell'articolo 2433, cod. civ., per le Spa e dell'articolo 2478-*bis*, cod. civ., per le Srl, disposizioni che – come si è rilevato – hanno un tenore simile, è emerso che i dividendi spettano al socio (e sempre che l'assemblea si sia espressa in favore della distribuzione degli utili). In qualche caso, peraltro, può essere controversa la qualità di socio, o meglio: la spettanza dei dividendi in caso di cessione della partecipazione.

A questo riguardo si può segnalare un'interessante sentenza del Tribunale di Roma[3]. Un socio di Srl con il 95% del capitale cede la propria partecipazione nella società il 13 giugno 2006 a un nuovo socio, per

[2] Nell'ambito della Srl, le disposizioni sono simili a quelle appena illustrate in tema di Spa. L'articolo 2478-*bis*, comma 3, cod. civ., prevede che "*la decisione dei soci che approva il bilancio decide sulla distribuzione degli utili ai soci*". Come nel caso della Spa, la competenza a decidere in merito al destino è dei soci (riuniti in assemblea, e dunque con decisione a maggioranza), e non degli amministratori. Sempre nel contesto della Srl, la legge precisa poi che "*possono essere distribuiti esclusivamente gli utili realmente conseguiti e risultanti da bilancio regolarmente approvato*" (articolo 2478-*bis*, comma 4, cod. civ.). Il Legislatore consente, come nella Spa, la distribuzione esclusivamente di utili di cui vi sia la certezza dell'esistenza, per evitare che la società riduca il proprio patrimonio. Il quadro normativo è completato dal comma 5 dell'articolo 2478-*bis*, cod. civ. ("*se si verifica una perdita del capitale sociale, non può farsi luogo a ripartizione degli utili fino a che il capitale non sia reintegrato o ridotto in misura corrispondente*") e dal comma 6 dell'articolo 2478-*bis*, cod. civ. ("*gli utili erogati in violazione delle disposizioni del presente articolo non sono ripetibili se i soci li hanno riscossi in base a bilancio regolarmente approvato, da cui risultano utili netti corrispondenti*"). Come si può notare, le disposizioni dettate per la Srl sono pressoché identiche a quelle previste per la Spa.

[3] Tribunale di Roma, 7 gennaio 2015.

un corrispettivo pari a 225.000 euro. Subito dopo la cessione della partecipazione (e nella stessa data del 13 giugno 2006), l'assemblea, cui non partecipa il vecchio socio bensì il nuovo socio acquirente, delibera la distribuzione di utili ai soci, nella misura di 30.000 euro, e dunque nella misura di 28.500 euro in favore dell'*ex* socio (in quanto questi – si ricordava – deteneva il 95% del capitale). Quando successivamente l'*ex* socio chiede il pagamento di detto importo alla società, la Srl si rifiuta, sostenendo che detti utili non spetterebbero più al socio, in quanto ormai fuoriuscito dalla compagine sociale e che, in ogni caso, l'importo di detti utili sarebbe già ricompreso nel prezzo percepito dal nuovo socio per l'acquisto della quota.

A fronte del rifiuto di pagamento della società, l'*ex* socio chiede al Tribunale di Roma l'emissione di un decreto ingiuntivo di pagamento dell'importo indicato dall'assemblea a titolo di dividendi. Il giudice romano accoglie tale richiesta e, nel giudizio di opposizione presentato dalla società, il decreto ingiuntivo viene confermato. Secondo il Tribunale di Roma, l'*ex* socio ha diritto agli utili, la cui distribuzione è stata deliberata dall'assemblea: la delibera assembleare, adottata dalla Srl, viene difatti qualificata dal giudice come un riconoscimento di debito nei confronti dell'*ex* socio.

Il Tribunale di Roma passa poi a valutare l'altro profilo oggetto di contestazione da parte della società: si ricorderà che la Srl, al fine di non pagare i dividendi all'*ex* socio, sosteneva che questi fosse già stato remunerato dal nuovo socio a mezzo del pagamento del prezzo della partecipazione che aveva venduto.

Il giudice romano, tuttavia, non accoglie l'eccezione sollevata dalla società. Secondo il Tribunale di Roma non si possono confondere i debiti/crediti attinenti al rapporto fra socio e società e i debiti/crediti concernenti il rapporto fra socio venditore e socio acquirente:

1. il diritto agli utili riguarda un credito che il socio vanta nei confronti della società;
2. il diritto al pagamento del prezzo di una partecipazione riguarda il rapporto di debito/credito fra venditore e acquirente (e non c'entra nulla con i rapporti di debito/credito del socio venditore nei confronti della società).

Il credito del socio ai dividendi sussistente verso la società non può ritenersi compreso nel prezzo pagato dal nuovo socio acquirente al vecchio socio venditore. Il Tribunale di Roma evidenzia che – dal punto di vista temporale - prima è avvenuta la cessione della quota, e poi (seppure nella stessa giornata) si è tenuta l'assemblea. Se il prezzo della cessione avesse dovuto (secondo la tesi della società) ricomprendere anche i dividendi, non avrebbe avuto senso la delibera sociale che – appunto, dopo la cessione – assegnava all'*ex* socio i dividendi.

Il Tribunale di Roma esamina infine il testo del contratto di cessione, nel quale si legge che – per effetto della cessione – i cessionari, a partire dalla data della cessione stessa, restavano "*investiti dei diritti e*

ragioni spettanti ai cedenti nei confronti della società, e in specie del diritto di partecipare agli utili con effetto dall'esercizio in corso sempre dalla data odierna". In base dunque al contratto di cessione, gli utili fino al 13 giugno 2006 spettavano al vecchio socio cedente, mentre gli utili dal 13 giugno 2006 sarebbero spettati al nuovo socio cessionario.

Sulla base di questo complesso di argomenti, il Tribunale di Roma ritiene che il vecchio socio abbia pieno diritto di ottenere il pagamento dalla società di 28.500 euro a titolo di utili maturati nell'esercizio precedente e legittimamente deliberati a suo favore dell'assemblea dei soci. La perdita della qualità di socio non intacca il diritto a percepire i dividendi già maturati.

L'abuso di maggioranza

La giurisprudenza mostra che le delibere assembleari concernenti utili e dividendi sono terreno fertile per il c.d. "*abuso di maggioranza*", nel senso di escludere qualsiasi distribuzione di utili, al fine di danneggiare il socio di minoranza. Con questa espressione "*abuso di maggioranza*" ci si riferisce al fatto che una delibera è formalmente inappuntabile (la convocazione è regolare, l'ordine del giorno è completo, i termini per la convocazione sono stati rispettati, tutti i soci hanno ricevuto l'avviso di convocazione, le necessarie maggioranze sono state raggiunte, i lavori assembleari sono stati debitamente verbalizzati), ma la delibera persegue lo scopo – ovviamente non dichiarato - del socio di maggioranza di danneggiare il socio di minoranza. Vi è, formalmente, il raggiungimento della "*maggioranza*", ma, sostanzialmente, vi è un abuso, per gli scopi che vengono perseguiti, che sono quelli di danneggiare il socio di minoranza.

Una recente sentenza del Tribunale di Vicenza si è occupata esattamente di questa fattispecie[4]. Il caso può essere così illustrato. La società è composta di 2 fazioni contrapposte: il primo gruppo (persone appartenenti a un unico nucleo familiare) detiene il 52,50% del capitale, mentre il secondo socio è unico e detiene il 47,50%. Si tiene l'assemblea di approvazione del bilancio, dalla quale risulta che vi sono utili per circa 2.800.000 euro. L'assemblea delibera di accantonare detti utili – nella loro totalità - a riserva, senza distribuire alcunché ai soci. Contestualmente l'assemblea delibera di assegnare un compenso particolarmente elevato (circa 2.100.000 euro) all'amministratore, che è un componente della famiglia dei soci di maggioranza. All'esito di questa operazione, la società si trova ad avere riserve straordinarie complessive per circa 12.800.000 euro.

Il socio di minoranza ritiene che il vero scopo delle delibere illustrate (accantonare 2.800.000 euro a riserva e assegnare un compenso di 2.100.000 euro all'amministratore vicino al socio di maggioranza)

[4] Tribunale di Vicenza, 12 maggio 2020.

sia quello di danneggiare il socio di minoranza: al posto di distribuire utili, che sarebbero andati *pro quota* anche al socio di minoranza, si versa una somma di ammontare quasi corrispondente agli utili a un componente della famiglia del socio di maggioranza sotto forma di compenso come amministratore. Il socio di minoranza impugna dunque la delibera assembleare invocando l'abuso di maggioranza.

La società si difende contro l'impugnazione della delibera e adduce alcuni motivi che renderebbero giustificato l'accantonamento degli utili a riserva. Il primo di tali motivi consisterebbe nel fatto che, a causa della crisi, ci si deve attendere un allungamento dei tempi di pagamento, circostanza che renderebbe preferibile – a titolo precauzionale – non distribuire gli utili. Il Tribunale di Vicenza, peraltro, non ritiene questa argomentazione soddisfacente, per il suo carattere di genericità. Il secondo motivo addotto dalla società a giustificazione della delibera di accantonamento degli utili consiste nella affermata minor disponibilità di liquidità a causa della riforma del sistema pensionistico: potendo i lavoratori optare per la previdenza complementare, dovrebbero essere versate più risorse alla previdenza complementare, cosicché rimarrebbero meno fondi in società a titolo di trattamento di fine rapporto. Anche questo argomento viene tuttavia rigettato dal Tribunale di Vicenza per la sua genericità; anzi: dai dati disponibili emerge addirittura che vi è stato un incremento dell'accantonamento al Tfr, circostanza che esclude la destinazione di maggiori risorse alla previdenza complementare. Il terzo argomento addotto dalla società a giustificazione della delibera che lasciava tutti gli utili in società consiste nel fatto che la società avrebbe in programma lavori molto importanti, per la costruzione di un nuovo centro di produzione, che implicano un costo per 17.700.000 euro. Anche questa terza argomentazione viene peraltro ritenuta non convincente dal giudice, in quanto – in realtà – i lavori erano già stati terminati, e non vi era necessità di accantonare fondi per il pagamento di tali lavori.

In conclusione, il Tribunale di Vicenza accoglie la domanda presentata dal socio di minoranza e annulla la delibera assembleare. Il giudice vicentino, dopo aver rilevato la debolezza dei motivi addotti dalla società, accerta anche che vi è una forte conflittualità tra i soci. Il compenso approvato dall'assemblea per il ruolo di amministratore appare del tutto incongruo rispetto al tipo di lavoro che viene richiesto al gestore medesimo. Poiché gli importi degli utili non distribuiti e del compenso dell'amministratore si avvicinano, il Tribunale di Vicenza ritiene in conclusione provato l'intento abusivo della delibera assembleare e la annulla.

Non si tratta dell'unico precedente in cui è stato contestato dal socio di minoranza la pretestuosità della manca distribuzione di utili ai soci. Un'altra sentenza degna di essere segnalata è stata pronunciata dal

Tribunale di Torino[5]. In una Spa vi sono 2 soci (fratello e sorella), uno di maggioranza e uno di minoranza. La società va bene e presente dei fondamentali invidiabili: circa 11 milioni di euro di riserve, circa 33 milioni di euro di utili portati a nuovo nei precedenti esercizi, circa 25 milioni di euro in cassa, senza alcun debito. Si riunisce l'assemblea della società, composta come detto da 2 soci, e – a fronte di circa 818.000 euro di utili nell'ultimo esercizio - delibera di distribuirne una piccola parte (100.000 euro), riportando a nuovo la restante parte (circa 718.000 euro). La socia di minoranza impugna la delibera sostenendo che la delibera, assunta con il voto favorevole dell'altro socio (quello di maggioranza), perseguisse l'unico scopo di danneggiare la socia di minoranza.

La sentenza del Tribunale di Torino è interessante perché indica la base normativa che potrebbe giustificare il diritto del socio ad avere un congruo riconoscimento economico per la sua partecipazione. Il giudice torinese fa riferimento alla definizione di società di cui all'articolo 2247, cod. civ.: "*con il contratto di società 2 o più persone conferiscono beni o servizi per l'esercizio in comune di una attività economica allo scopo di dividerne gli utili*". Lo scopo di divisione degli utili fa parte della medesima definizione di società. Se una società non distribuisce mai gli utili, non è che il socio si impoverisca (per le ragioni già esposte sopra), ma non riceve con regolarità nel tempo una remunerazione per il suo investimento.

Per capire se vi è (o meno) abuso di maggioranza, sono decisive le condizioni della società: la società ha veramente bisogno che gli utili siano riportati a nuovo? Nel caso del Tribunale di Torino, il giudice procede all'istruttoria, dalla quale risulta che non solo la società gode di ottima salute economico-finanziaria, ma che in numerosi esercizi precedenti aveva adottato la seguente politica in merito agli utili: la metà circa veniva lasciata in società, mentre l'altra metà veniva distribuita ai soci. Improvvisamente, viene meno questa ripartizione e l'assemblea delibera la distribuzione di soli 100.000 euro su 818.000 euro di utili. Emerge nel corso dell'istruttoria la vera ragione di questa povera distribuzione di utili. Viene prodotta una *mail*, dalla quale risulta che i 2 fratelli, nell'esercizio precedente, avevano concordato – in via del tutto informale, ossia al di fuori degli strumenti del diritto societario – che gli utili dell'esercizio precedente sarebbero stati fatti confluire al padre, una volta incassati dai 2 soci. Detto accordo non era stato rispettato dalla sorella, socia di minoranza. Al termine del nuovo esercizio, poco prima dell'assemblea, il fratello (socio di maggioranza) si rivolge alla sorella (socia di minoranza), invitandola a versare al padre gli utili da lei percepiti nell'esercizio precedente. In caso affermativo avrebbe votato in assemblea nel senso di distribuire ai 2 soci, come avvenuto in tutti

[5] Tribunale di Torino, 19 aprile 2017.

gli esercizi precedenti, circa metà dei nuovi utili. La sorella, tuttavia, non dà seguito alla richiesta e il fratello, possedendo la maggioranza in assemblea, delibera di distribuire solo 100.000 euro.

Nel decidere sull'impugnazione della delibera assembleare per abuso di maggioranza, il Tribunale di Torino dà peso a tutte queste articolate circostanze (società solida che non ha bisogno di nuove risorse, conflittualità spiccata tra soci, interruzione della politica storica di distribuzione di circa metà degli utili ed emersione delle vere ragioni per cui nell'ultimo esercizio erano stati distribuiti utili in misura così risicata) e ritiene che vi sia stato abuso di maggioranza, ossia che la delibera sia stata assunta per fini *extra* sociali, essendo essa finalizzata non tanto a fornire alla società risorse di cui non ha bisogno, bensì a "*punire*" la sorella del socio di maggioranza che, nell'esercizio precedente, non aveva destinato gli utili da lei percepiti allo scopo *extra* sociale (aiuto al padre) pattuito tra fratelli. In definitiva il giudice torinese annulla la delibera.

Il pagamento dei dividendi

Una volta che la delibera assembleare ha deciso la distribuzione degli utili, si tratta per la società solo di effettuare i pagamenti ai soci, in proporzione alle quote da essi possedute. A questo riguardo gli amministratori hanno poteri meramente esecutivi, ossia disporre i bonifici ai soci. Laddove la società non paghi spontaneamente, il socio può agire in giudizio contro la società. Per accelerare il pagamento, il socio può chiedere al giudice l'emissione di un decreto ingiuntivo.

Il Tribunale di Venezia si è occupato di un interessante caso di una società che, dopo aver deliberato la distribuzione di significativi utili, cambiò idea adottando una seconda delibera in senso contrario[6]. Il caso può essere illustrato come segue. Una Srl consegue buoni risultati al termine di un esercizio e l'assemblea, che si tiene ad aprile 2013, delibera di distribuire utili nella misura di circa 602.000 euro a favore del socio Tizio e di circa 388.000 euro a favore del socio Caio, in proporzione ovviamente al valore delle quote possedute da ciascuno dei soci. Il momento del pagamento dei dividendi viene stabilito per settembre del 2013. Nelle more fra delibera (aprile) e pagamento (settembre), e precisamente a giugno 2013, i 2 soci cedono le loro quote a terzi.

A settembre 2013 i soci (invero, ormai *ex* soci) non ottengono i pagamenti dei dividendi e successivamente, a ottobre 2013, scoprono che la società ha adottato una nuova delibera che revoca la precedente e che decide – invece di distribuire – di accantonare gli utili, per le passività che sarebbero potute subentrare a causa di un accertamento fiscale dell'Agenzia delle entrate. Alla nuova assemblea non partecipano gli ormai *ex* soci, che avevano ceduto a giugno 2013 le loro quote. Gli *ex* soci,

[6] Tribunale di Venezia, 9 novembre 2016.

indispettiti per il mancato pagamento spontaneo della società, chiedono al Tribunale di Venezia l'emissione di un decreto ingiuntivo che condanni la società a versare loro gli utili nella misura deliberata ad aprile 2013.

Il Tribunale di Venezia emette il decreto ingiuntivo e condanna la società al pagamento. Il principio di diritto enunciato nella sentenza (che fa seguito all'opposizione presentata dalla società) è che – con la delibera assembleare – sorge un credito dei soci. Si tratta di diritti individuali che non possono più essere rimossi dalla società senza il consenso dei soci interessati. La seconda delibera non può essere considerata come una rinuncia agli utili, in quanto i soci – avendo ceduto le loro quote – non hanno partecipato alla nuova deliberazione. La cessione della quota, intervenuta successivamente alla prima delibera assembleare di distribuzione degli utili, non ha alcun rilievo rispetto al diritto dei soci di percepire gli utili già maturati con la prima delibera. Del resto, gli utili risultanti dal bilancio approvato ad aprile 2013 riguardano l'esercizio sociale che si è svolto da gennaio a dicembre 2012, esercizio ormai definitivamente chiuso.

SCHEDA DI SINTESI

Utili e dividendi sono nozione diverse: gli utili fanno riferimento al risultato economico positivo della società, i dividendi sono invece quella parte degli utili (tutti o una parte) che vengono distribuiti ai soci.

Il possesso di una percentuale di capitale - di per sé considerato - non dà diritto agli utili, nemmeno se la società consegue ottimi risultati: occorre invece una apposita delibera assembleare in tal senso. Se l'assemblea vota contro la distribuzione degli utili, gli utili rimangono all'interno della società per soddisfare le esigenze di quest'ultima.

Nelle società in cui vi sono gruppi di soci in conflitto, i soci di maggioranza potrebbero provare a danneggiare i soci di minoranza votando contro la distribuzione degli utili. La giurisprudenza mostra che una delibera del genere può essere annullabile per abuso di maggioranza, quando la società non ha realmente bisogno di danaro e l'unica giustificazione plausibile della mancata distribuzione è il tentativo della maggioranza di ostacolare la minoranza.

Se è vero che occorre una delibera assembleare per maturare il diritto ai dividendi, è altrettanto vero che – una volta che la delibera è stata assunta – il socio ha un diritto pieno a percepire i dividendi. Se la società si rifiuta di pagare, sarà possibile rivolgersi al giudice per ottenere il pagamento.

Credito per investimenti in beni strumentali - *Focus*: beni industria 4.0 – Parte seconda	
La Legge di Bilancio 2022 (L. 234/2021) ha introdotto modifiche al credito d'imposta beni strumentali prolungando le tempistiche dei crediti per i beni Industria 4.0 (Allegato A) e dei beni immateriali connessi ai 4.0 (Allegato B), modificando la normativa di riferimento (L. 178/2020, Legge di Bilancio 2021, articolo 1 commi da 1051 a 1063)	
Beneficiari	
Imprese residenti in Italia (no lavoratori autonomi)	
Escluse: imprese in liquidazione volontaria, coatta amministrativa, fallimento, concordato preventivo senza continuità o altra procedura concorsuale o destinatarie di sanzioni interdittive D.Lgs. 231/2001	
A condizione del rispetto delle normative sulla sicurezza sul lavoro e dei versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali dei lavoratori	
Beni esclusi dall'agevolazione	
Veicoli di cui all'articolo 164, comma 1, Tuir (quindi inclusi gli autocarri)	
Beni con coefficiente di ammortamento < 6,5%	
Fabbricati e costruzioni (ad esempio costruzioni leggere)	
Aerei, condotte, condutture, rotaie, etc. (Allegato 3, L. 208/2015)	
Beni gratuitamente devolvibili a imprese del settore energia, acqua, trasporti, etc.	
***Focus*: beni industria 4.0**	
Beni nuovi Industria 4.0 (Allegato A, L. 232/2016)	**Beni nuovi immateriali connessi a Beni Industria 4.0 (Allegato B, L. 232/2016)**
Periodo effettuazione investimenti	
16 novembre 2020 – 31 dicembre 2021 (o 30 giugno 2022 con prenotazione)	16 novembre 2020 – 31 dicembre 2023 (o 30 giugno 2024 con prenotazione)
Misura credito	
50% per la quota fino a 2,5 milioni di euro di investimenti 30% per la quota sopra i 2,5 e sotto i 10 milioni di euro 10% per la quota sopra i 10 e sotto i 20 milioni di euro	20% (limite massimo costi: 1 milione)
Utilizzo	
In compensazione dall'anno di entrata in funzione/interconnessione del bene in 3 quote	In compensazione dall'anno di entrata in funzione/interconnessione del bene in 3 quote
Periodo effettuazione investimenti	
1° gennaio 2022 – 31 dicembre 2022 (o 30 giugno 2023 con prenotazione)	(introdotto da Legge di Bilancio 2022) 1° gennaio2024 – 31 dicembre 2024 (o 30 giugno 2025 con prenotazione)
Misura credito	
40% per la quota fino a 2,5 milioni di euro di investimenti 20% per la quota sopra i 2,5 e sotto i 10 milioni di euro 10% per la quota sopra i 10 e sotto i 20 milioni di euro	15% (limite massimo costi: 1 milione)
Utilizzo	
In compensazione dall'anno di entrata in funzione/interconnessione del bene in 3 quote	In compensazione dall'anno di entrata in funzione/interconnessione del bene in 3 quote
Periodo effettuazione investimenti (introdotto da Legge di Bilancio 2022)	
1° gennaio 2023 – 31 dicembre 2025 (o 30 giugno 2026 con prenotazione)	1° gennaio 2025 - 31 dicembre 2025 (o 30 giugno 2026 con prenotazione)
Misura credito	
20% per la quota fino a 2,5 milioni di euro di investimenti 10% per la quota sopra i 2,5 e sotto i 10 milioni di euro 5% per la quota sopra i 10 e sotto i 20 milioni di euro	10% (limite massimo costi: 1 milione)
Utilizzo	
In compensazione dall'anno di entrata in funzione/interconnessione del bene in 3 quote	In compensazione dall'anno di entrata in funzione/interconnessione del bene in 3 quote
Perizia	
Necessaria perizia tecnica asseverata di un ingegnere o perito industriale o attestato di conformità di un ente certificatore che attestino caratteristiche tecniche affinché i beni siano inclusi nell'Allegato A o B	
Per beni (A o B) < 300.000 euro è sufficiente una dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà (*ex* D.P.R. 445/2000) rilasciata dal legale rappresentante	

Aspetto fiscale
Non rilevante ai fini Ires/Irpef/Irap, né rileva ai fini del calcolo del Rol
Controlli
Ai fini dei successivi controlli la fattura deve contenere il riferimento normativo alle disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 1054 a 1058-*ter*, L. 178/2020
Comunicazione al Mise
Al solo fine di monitorare l'andamento delle misure agevolative viene richiesto di effettuare una comunicazione al Mise adottando il modello del decreto direttoriale Mise del 6 ottobre 2021. Il mancato invio non comporta la revoca dell'agevolazione
Recapture
Periodo di necessario mantenimento del bene: 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione/interconnessione

La circolare tributaria n. 6/2022

I forfettari non sono soggetti a ritenuta, anche nel caso di prestazioni per interventi edilizi

di Centro studi tributari

Il caso

Mario Rossi è un imprenditore edile che svolge la propria attività applicando il regime fiscale forfettario. Luca Bianchi sta realizzando un intervento sulla propria villetta con la volontà di fruire del c.d. *superbonus*; a saldo dei lavori, egli effettua un bonifico a Mario Rossi di 5.000 euro quale compenso per la finitura del cappotto che è stato posto sull'abitazione.

Mario Rossi subirà la ritenuta in relazione a tale pagamento?

Qualora dovesse subire la ritenuta, quale è la corretta procedura da seguire per recuperarla?

La soluzione

L'articolo 25, D.L. 78/2010 ha introdotto una ritenuta sui pagamenti effettuati in relazione a determinati oneri che originano le detrazioni fiscali per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica; la misura di tale prelievo alla fonte è stata oggetto di diverse modifiche nel corso degli anni: originariamente era stabilita al 10%, successivamente è stata ridotta al 4% per essere portata, a partire dal 1° gennaio 2015, all'attuale 8%.

Il prelievo è effettuato dalla banca o dalla posta all'atto dell'accredito dei pagamenti relativi ai bonifici disposti dai contribuenti per beneficiare della detrazione d'imposta; quindi, è l'istituto di credito presso il quale è acceso il conto del destinatario del benefico che effettua tale prelievo e, successivamente, provvede a certificare al sostituito d'imposta l'importo trattenuto, affinché quest'ultimo possa scomputarlo nella propria dichiarazione dei redditi.

Come chiarito dalla circolare n. 40/E/2010, la base di calcolo su cui operare la ritenuta è il corrispettivo pattuito al netto della dell'Iva, calcolata con l'aliquota Iva più elevata indipendentemente da quella effettivamente applicata.

La banca può riconoscere i bonifici sui quali operare la ritenuta per il fatto che si tratta di bonifici "*parlanti*", in quanto devono riportare alcune informazioni necessarie alle successive verifiche che saranno promosse dell'Amministrazione finanziaria. Tali dati sono:

– la causale del versamento dalla quale si evinca che il pagamento è effettuato per gli interventi agevolati;

– il codice fiscale del beneficiario della detrazione;

– il numero di partita Iva o il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato.

La ritenuta d'acconto si applica sui bonifici agevolati disposti per il pagamento delle spese relative:

– agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, compresi quelli antisismici, ai sensi dell'articolo 16-*bis*, Tuir e dell'articolo 16, D.L. 63/2013;

– agli interventi di riqualificazione energetica degli edifici esistenti ai sensi dell'articolo 1, commi 344-349, L. 296/2006 e successive modificazioni.

Più recentemente tale obbligo ha interessato anche gli interventi rientranti nel c.d. "*bonus facciate*" di cui all'articolo 1, commi 219-224, L. 160/2019.

Tale obbligo inerente le modalità di pagamento delle spese, ai sensi del "*Decreto Requisiti*" riguarda anche gli interventi rientranti nel c.d. *superbonus*, tanto quelli trainanti, quanto quelli trainati (si veda sul punto la circolare n. 24/E/2020 e la successiva circolare n. 30/E/2020).

Il regime forfetario per gli imprenditori e professionisti di cui all'articolo 1, comma 54 e ss., L. 190/2014 (più volte modificato successivamente) prevede l'esonero dall'assoggettamento alla ritenuta d'acconto per i ricavi e compensi percepiti dai contribuenti che hanno prescelto tale regime.

Per evitare l'applicazione della ritenuta, l'Agenzia delle entrate, con riferimento al previgente regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, D.L. 98/2011, aveva indicato nella risoluzione n. 47/E/2013 la possibilità di rilasciare un'apposita dichiarazione al sostituto d'imposta dalla quale risultasse che il reddito cui le somme afferiscono era soggetto a imposta sostitutiva.

Analoga indicazione è contenuta nella circolare n. 9/E/2019 in relazione ai compensi percepiti dal contribuente che abbia optato per il regime forfettario che, a tal fine, in maniera del tutto analoga, dovrà rilasciare un'apposita dichiarazione al sostituto dalla quale risulti che il reddito cui le somme percepite afferiscono è soggetto all'imposta sostitutiva.

Pertanto, il contribuente forfetario può evitare di subire la ritenuta per compensi dipendenti a interventi edilizi agevolati qualora abbia rilasciato la dichiarazione di esenzione alla banca o all'ufficio postale presso il quale risulta correntista.

Tuttavia, capita sovente che comunque detta ritenuta venga operata e risulta operativamente complicato rapportarsi con l'istituto per farsi accreditare la differenza. Pertanto, qualora i contribuenti forfetari abbiano erroneamente subito delle ritenute e non sia più possibile correggere l'errore, le stesse potranno essere chieste a rimborso, con le modalità previste all'articolo 38, D.P.R. 602/1973, ovvero, in alternativa, scomputate in dichiarazione, a condizione che le stesse siano state regolarmente certificate dal sostituto d'imposta.

La modalità di esposizione può essere ricercata nella risoluzione n. 47/E/2013 (riguardante il regime dei minimi ma applicabile anche per il contribuente forfettario), soluzione confermata anche nelle istruzioni alla compilazione del modello redditi: le ritenute vanno evidenziate al rigo RS40 rubricato "*ritenute regime di vantaggio e regime forfetario – casi particolari*".

Conseguentemente, dette ritenute possono essere normalmente scomputate nel quadro LM, al rigo LM41.

La circolare tributaria n. 6/2022

Principali scadenze dal 16 al 28 febbraio 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.

Mercoledì 16 febbraio

Versamenti Iva mensili
Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di gennaio. I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

Versamento dei contributi Inps
Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di gennaio, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

Versamento delle ritenute alla fonte
Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:
- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia.

Versamento ritenute da parte condomini
Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

ACCISE – Versamento imposta
Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

Inps - Contributi dovuti da artigiani e commercianti
Per gli artigiani ed i commercianti iscritti all'Inps scade oggi il versamento relativo al quarto trimestre 2021.

Versamento del saldo dell'imposta sostitutiva Tfr
Scade oggi il versamento a saldo dell'imposta imposta sostitutiva, nella misura del 17%, dovuta sul trattamento fine rapporto. Il versamento del saldo è al netto dell'acconto del 16 dicembre dell'anno precedente e deve effettuarsi con modello F24 e codice tributo 1713.

Autoliquidazione Inail – versamento
Scade oggi il termine ultimo per procedere all'autoliquidazione e al versamento in unica soluzione, o quale prima rata, del premio Inail relativo al saldo 2021 e all'acconto 2022.

Lunedì 21 febbraio

Versamento contributi Enasarco
Scade oggi il termine per il versamento da parte della casa mandante dei contributi Enasarco relativi al quarto trimestre 2021.

Venerdì 25 febbraio

Presentazione elenchi Intrastat mensili
Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente.

Lunedì 28 febbraio

Presentazione elenchi Intra 12 mensili
Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di dicembre.

Presentazione del modello Uniemens Individuale
Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di gennaio.

Comunicazione Liquidazione periodica Iva (LIPE)
Scade oggi il termine per l'invio telematico dei dati della liquidazione periodica Iva relativa ai mesi di ottobre, novembre e dicembre per i soggetti mensili e al quarto trimestre 2021 per i soggetti trimestrali. Entro lo stesso termine va spedito il modello Iva 2022 qualora contenga la LIPE in commento.

Imposta di bollo fatture elettroniche
Ultimo giorno utile per il versamento dell'imposta di bollo dovuta per le fatture elettroniche emesse senza Iva nel quarto trimestre 2021.

Invio dati Sistema Tessera Sanitaria
Scade oggi il termine per l'invio telematico dei dati delle spese sanitarie del mese di gennaio da parte dei soggetti obbligati.

Stampa registri contabili
Scade oggi il termine per la stampa o per la conservazione digitale dei libri contabili obbligatori relativi all'esercizio 2020.

Rottamazione *ter*
Scade oggi il termine (salvo proroghe) del versamento della prima rata dovuta nel 2022 con riferimento alla definizione agevolata dei carichi affidati all'Agente della riscossione per i contribuenti che hanno effettuato entro il 14 dicembre 2021 il versamento delle rate dovute per il 2020 e il 2021.

NEWS
Euroconference
L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

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
Fabio Landuzzi
Guido Martinelli
Sergio Pellegrino
Luigi Scappini

COLLABORATORI ESTERNI
Andrea Bongi
Alessandro Bonuzzi
Luigi Ferrajoli
Fabio Giommoni
Paolo Meneghetti
Vittoria Meneghetti
Marco Peirolo
Leonardo Pietrobon
Mara Pilla
Maurizio Tozzi
Francesco Zuech

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.
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.