Euroconference Editoria

# LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

## Normativa e prassi in sintesi

Le novità del Sostegni-*ter*

*di Centro studi tributari* 3

Decreto Milleproroghe

*di Centro studi tributari* 12

Normativa e prassi in sintesi 23

## Giurisprudenza in sintesi 29

## Il focus giurisprudenziale

Resistenza del principio di competenza al fatto storico della dichiarazione in altra annualità

*di Mara Pilla* 34

## PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

Resistenza del principio di competenza al fatto storico della dichiarazione in altra annualità

*di Mara Pilla* 38

## Focus

Regime Iva dei trasporti internazionali di beni

*di Marco Peirolo* 42

## Adempimenti

Il riesame in autotutela degli avvisi bonari tramite Civis

*di Gianfranco Antico* 56

## Irap

L'imponibilità Irap dei compensi del commercialista

*di Alberto Tiziani* 64

## Penale tributario

Indebita compensazione di crediti d'imposta. La Cassazione chiarisce il momento consumativo del reato

*di Luigi Ferrajoli* 74

## Societario

La cessione di quote nelle società di capitali e la violazione della clausola statutaria di prelazione

*di Alessandro Biasioli* 82

## Schemi di sintesi

Credito per investimenti in beni strumentali - Focus: beni diversi dai beni industria 4.0 – Parte prima 91

## Il caso risolto

Colonnine di ricarica "*autonome*" dal *superbonus* senza detrazione dal 1° gennaio 2022

*di Centro studi tributari* 92

## La circolare tributaria n. 5/2022

# Le novità del Sostegni-*ter*

di Centro studi tributari

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 21 del 27 gennaio 2022, il D.L. 4/2022, c.d. Decreto Sostegni-*ter*, con il quale il Governo prosegue nella politica di sostegno alle imprese in questo periodo pandemico. Di seguito si offre un quadro di sintesi dei principali interventi di interesse, rimandando a eventuali approfondimenti alcuni aspetti rilevanti.

| Articolo | Contenuto |
|---|---|
| Articolo 1, comma 1 | **Rifinanziamento Fondo attività chiuse**<br>Per l'anno 2022 viene rifinanziato il Fondo per le attività economiche chiuse, istituito con l'articolo 2, D.L. 73/2021. per un ammontare pari a 20 milioni di euro. Il Fondo è destinato alle attività che risultavano chiuse al 27 gennaio 2022 (data di entrata in vigore del decreto) per effetto di quanto previsto dalle misure di prevenzione di cui all'articolo 6, comma 2, D.L. 221/2021.<br>Si applicano, in quanto compatibili, le vigenti misure attuative disciplinate dal D.L. 73/2021. |
| Articolo 1, commi 2-3 | **Sospensione versamenti**<br>Viene prevista la sospensione, per i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, aventi il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, le cui attività sono vietate o sospese fino al 31 gennaio 2022 ai sensi dell'articolo 6, comma 2, D.L. 221/2021, dei termini relativi ai seguenti versamenti:<br>a) ritenute alla fonte, di cui agli articoli 23 e 24, D.P.R. 600/1973 e trattenute relative all'addizionale regionale e comunale, che i predetti soggetti operano in qualità di sostituti d'imposta, nel mese di gennaio 2022;<br>b) Iva in scadenza nel mese di gennaio 2022.<br>I versamenti sospesi saranno effettuati, senza applicazione di sanzioni e interessi, in un'unica soluzione entro il 16 settembre 2022.<br>Viene, inoltre, previsto che non si fa luogo al rimborso di quanto già versato. |
| Articolo 2 | **Fondo per il rilancio delle attività economiche di commercio al dettaglio**<br>Nello stato di previsione del Mise è istituito il "*Fondo per il rilancio delle attività economiche*", con dotazione di 200 milioni di euro per l'anno 2022, avente lo scopo di concedere contributi a fondo perduto in favore delle imprese che svolgono in via prevalente attività di commercio al dettaglio identificate dai seguenti codici Ateco 2007 47.19, 47.30, 47.43 e tutte le attività dei gruppi 47.5 e 47.6, 47.71, 47.72, 47.75, 47.76, 47.77, 47.78, 47.79, 47.82, 47.89 e 47.99 |

| | |
|---|---|
| | aventi i seguenti requisiti:<br>1. ammontare di ricavi riferito al 2019 non superiore a 2 milioni di euro;<br>2. aver subito una riduzione del fatturato nel 2021 non inferiore al 30% rispetto al 2019.<br>Ai fini della quantificazione della riduzione del fatturato rilevano i ricavi *ex* articolo 85, comma 1, lettere a) e b), Tuir, relativi ai periodi d'imposta 2019 e 2021.<br>Ulteriori requisiti richiesti alla data di presentazione della domanda sono:<br>a) sede legale od operativa nel territorio dello Stato e risultare regolarmente costituite, iscritte e "*attive*" nel Registro Imprese per una delle attività di cui ai codici Ateco richiamati;<br>b) non essere in liquidazione volontaria o sottoposte a procedure concorsuali con finalità liquidatorie;<br>c) non essere già in difficoltà al 31 dicembre 2019, come da definizione stabilita dall'articolo 2, punto 18, Regolamento (UE) 651/2014, fatte salve le eccezioni previste dalla disciplina europea di riferimento in materia di aiuti Stato;<br>d) non essere destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9, comma 2, lettera d), D.Lgs. 231/2001.<br>Le imprese devono presentare, esclusivamente in via telematica, una istanza al Mise, con indicazione della sussistenza dei requisiti, comprovati con dichiarazioni sostitutive *ex* D.P.R. 445/2000.<br>Con provvedimento Mise, saranno individuati:<br>- termini e modalità di invio della domanda;<br>- indicazioni operative in merito alle modalità di concessione ed erogazione degli aiuti e ogni altro elemento necessario all'attuazione della misura;<br>- necessarie specificazioni in relazione alle verifiche e ai controlli, anche con modalità automatizzate, relative ai contenuti delle dichiarazioni rese dalle imprese richiedenti nonché al recupero dei contributi nei casi di revoca, disposta ai sensi dell'articolo 9, D.Lgs. 123/1998, in caso di rilevata assenza di uno o più requisiti, ovvero di documentazione incompleta o irregolare, per fatti comunque imputabili al richiedente e non sanabili;<br>- modalità per assicurare il rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dalla disciplina in materia di aiuti di Stato applicabile.<br>All'erogazione del contributo non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 48-*bis*, D.P.R. 602/1973, e le verifiche sulla regolarità contributiva delle imprese beneficiarie.<br>Le risorse finanziarie del fondo sono ripartite tra le imprese aventi diritto, riconoscendo a ciascuna un importo determinato applicando una percentuale pari alla differenza tra l'ammontare medio mensile dei ricavi relativi al periodo d'imposta 2021 e l'ammontare medio mensile dei medesimi ricavi riferiti al periodo d'imposta, come segue:<br>a) 60%, per i soggetti con ricavi relativi al periodo d'imposta 2019 non superiori a 400.000 euro;<br>b) 50%, per i soggetti con ricavi relativi al periodo d'imposta 2019 superiori a 400.000 euro e fino a 1 milione di euro;<br>c) 40%, per i soggetti con ricavi relativi al periodo d'imposta 2019 superiori a 1 milione di euro e fino a 2 milioni di euro. |

| | |
|---|---|
| | Qualora la dotazione finanziaria non sia sufficiente a soddisfare tutte le istanze ammissibili, il Mise provvede a ridurre in modo proporzionale il contributo sulla base delle risorse finanziare disponibili e del numero di istanze ammissibili pervenute, tenendo conto delle diverse fasce di ricavi previste.<br>Ai fini della quantificazione del contributo rilevano i ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), Tuir. Resta fermo che, con riferimento a ciascuna impresa istante, l'importo del contributo determinato è ridotto, qualora necessario, al fine di garantire il rispetto della normativa in materia di aiuti di Stato. |
| Articolo 3, comma 1 | **Fondo per i parchi tematici, acquatici, geologici e zoologici**<br>Il Fondo di cui all'articolo 26, D.L. 41/2021, viene incrementato, per l'anno 2022, di 20 milioni di euro da destinare a interventi in favore di parchi tematici e acquatici, parchi geologici e giardini zoologici. |
| Articolo 3, comma 2 | **Contributi per i settori del *wedding*, dell'intrattenimento e dell'HORECA e altri settori in difficoltà**<br>Intervenendo sull'articolo 1-*ter*, D.L. 73/2021, il c.d. Decreto Sostegni-*bis*, viene esteso l'ambito di applicazione del contributo a fondo perduto.<br>In particolare, il nuovo comma 2-*bis*, stanzia 40 milioni di euro per il 2022, da destinare alle imprese che svolgono, come attività prevalente comunicata ai sensi dell'articolo 35, D.P.R. 633/1972, una delle attività identificate dai seguenti codici della classificazione delle attività economiche Ateco: 96.09.05, 56.10, 56.21, 56.30, 93.11.2, che nel 2021 hanno subito una riduzione dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), Tuir, non inferiore al 40% rispetto ai ricavi del 2019.<br>Per le imprese costituite nel corso dell'anno 2020, in luogo dei ricavi, la riduzione deve far riferimento all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dei mesi del 2020 successivi a quello di apertura della partita Iva rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del 2021. |
| Articolo 3, comma 3 | **Allargamento perimetro credito rimanenze di magazzino**<br>Il credito d'imposta sulle rimanenze finali di magazzino nel settore tessile, moda e accessori di cui all'articolo 48-*bis*, D.L. 34/2020, è riconosciuto, per l'esercizio in corso al 31 dicembre 2021, anche alle imprese operanti nel settore del commercio dei prodotti tessili, della moda, calzaturiero e della pelletteria che svolgono attività identificate dai seguenti codici Ateco: 47.51, 47.71, 47.72.<br>Viene conseguentemente incrementata la disponibilità che passa da 150 a 250 milioni di euro per il 2022. |
| Articolo 4 | **Esonero contributivo turismo**<br>Con riferimento alle assunzioni effettuate dal 1° gennaio 2022 al 31 marzo 2022, l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali a carico del datore di lavoro, di cui all'articolo 7, D.L. 104/2020, è riconosciuto, con le medesime modalità, limitatamente al periodo dei contratti stipulati e comunque sino a un massimo di 3 mesi, per le assunzioni a tempo determinato o con contratto di lavoro stagionale nei settori del turismo e degli stabilimenti termali. In caso di conversione dei detti contratti in rapporto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, il medesimo esonero è riconosciuto per un periodo massimo di 6 mesi dalla predetta conversione. |

| | |
|---|---|
| Articolo 5 | ***Tax credit* locazione imprese turistiche**<br>Viene prorogato ai canoni versati relativi ai mesi di febbraio e marzo 2022 il c.d. *tax credit* locazioni previsto dall'articolo 28, D.L. 34/2020, per le imprese del settore turistico.<br>Il credito d'imposta spetta a condizione che i soggetti abbiano subìto una diminuzione del fatturato o dei corrispettivi nel mese di riferimento dell'anno 2022 di almeno il 50% rispetto allo stesso mese dell'anno 2019.<br>Le disposizioni si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione Europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 *final* "*Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19*", e successive modifiche.<br>L'efficacia è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, § 3, Tfue, all'autorizzazione della Commissione Europea. |
| Articolo 6 | **Proroga validità *bonus* termali**<br>Viene estesa al 31 marzo 2022 la validità dei buoni per l'acquisto di servizi termali di cui all'articolo 29-*bis*, D.L. 104/2020, non fruiti all'8 gennaio 2022. |
| Articolo 7 | **Esonero contribuzione addizionale per integrazioni salariali**<br>I datori di lavoro dei settori di cui ai codici Ateco indicati nell'Allegato I, D.L. 4/2022, a decorrere dalla data del 1° gennaio 2022 fino al 31 marzo 2022, sospendono o riducono l'attività lavorativa con intervento degli ammortizzatori sociali sono esonerati dal pagamento della contribuzione addizionale di cui agli articoli 5 (CIGO e CIGS) e 29, comma 8 (FIS), D.Lgs. 148/2015. |
| Articolo 8, comma 3 | **Esenzione pagamento canone di concessione pubblicitaria**<br>L'esenzione dal pagamento del canone patrimoniale di concessione, autorizzazione o esposizione pubblicitaria di cui all'articolo 65, comma 6, D.L. 73/2021, prevista per i soggetti che esercitano le attività di cui all'articolo 1, L. 337/1968, titolari di concessioni o di autorizzazioni concernenti l'utilizzazione del suolo pubblico, è prorogata al 30 giugno 2022. |
| Articolo 9, comma 1 | **Sponsorizzazioni sportive**<br>Al fine di sostenere gli operatori del settore sportivo interessati dalle misure restrittive introdotte con il D.L. 229/2021, le disposizioni di cui all'articolo 81, D.L. 104/2020, si applicano anche per gli investimenti pubblicitari effettuati dal 1° gennaio 2022 al 31 marzo 2022.<br>Si ricorda che la norma prevede un contributo sotto forma di credito d'imposta, pari al 50% degli investimenti effettuati.<br>L'investimento deve essere di importo complessivo non inferiore a 10.000 euro e rivolto a soggetti con ricavi, di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a) e b), Tuir, relativi al 2019, e comunque prodotti in Italia, almeno pari a 150.000 euro e fino a un massimo di 15 milioni di euro.<br>I pagamenti devono essere effettuati con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23, D.Lgs. 241/1997.<br>A tal fine è autorizzata la spesa per un importo complessivo pari a 20 milioni di euro per il I trimestre 2022, che costituisce tetto di spesa. |

| | |
|---|---|
| Articolo 9, comma 2 | **Rifinanziamento Fondo per il sostegno sportivo**<br>Viene rifinanziato con 20 milioni di euro per l'anno 2022 il Fondo istituito con l'articolo 10, comma 3, D.L. 73/2021, destinato all'erogazione di un contributo a fondo perduto a ristoro delle spese sanitarie di sanificazione e prevenzione e per l'effettuazione di *test* di diagnosi dell'infezione da Covid-19, nonché di ogni altra spesa sostenuta in applicazione dei protocolli sanitari emanati dagli Organismi sportivi e validati dalle Autorità governative competenti per l'intero periodo dello stato di emergenza nazionale, in favore delle società sportive professionistiche e delle società e associazioni sportive dilettantistiche iscritte al Registro nazionale delle associazioni e società dilettantistiche. |
| Articolo 9, comma 3 | **Potenziamento del movimento sportivo**<br>Viene previsto che le risorse del Fondo unico a sostegno del potenziamento del movimento sportivo italiano di cui all'articolo 1, comma 369, L. 205/2017, possono essere parzialmente destinate all'erogazione di contributi a fondo perduto per le associazioni e società sportive dilettantistiche maggiormente colpite dalle restrizioni, con specifico riferimento alle associazioni e società sportive dilettantistiche che gestiscono impianti sportivi. Una quota delle risorse, fino al 30% della dotazione complessiva del Fondo, è destinata alle società e associazioni dilettantistiche che gestiscono impianti per l'attività natatoria.<br>Con decreto dell'Autorità politica delegata in materia di sport, da adottarsi entro 30 giorni decorrenti dal 27 gennaio 2022, sono individuate le modalità e i termini di presentazione delle richieste di erogazione dei contributi, i criteri di ammissione, le modalità di erogazione, nonché le procedure di controllo, da effettuarsi anche a campione. |
| Articolo 10, commi 1 e 3 | **Transizione 4.0**<br>Intervenendo sull'articolo 1, comma 1057-*bis*, L. 178/2020, è previsto che per la quota superiore a 10 milioni di euro degli investimenti in beni strumentali 4.0 inclusi nel PNRR, diretti alla realizzazione di obiettivi di transizione ecologica individuati con decreto Mise, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 5% del costo fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 50 milioni di euro.<br>Il Mef effettua il monitoraggio delle fruizioni del credito d'imposta. |
| Articolo 14, commi 1-2 | **Riduzione oneri di sistema utenze con potenza pari o superiore a 16,5 kW**<br>Per ridurre gli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico, a integrazione di quanto disposto dall'articolo 1, comma 504, L. 234/2021, l'Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente (ARERA) provvede ad annullare, per il I trimestre 2022 con decorrenza dal 1° gennaio 2022, le aliquote relative agli oneri generali di sistema applicate alle utenze con potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW, anche connesse in media e alta/altissima tensione o per usi di illuminazione pubblica o di ricarica di veicoli elettrici in luoghi accessibili al pubblico.<br>Agli oneri derivanti, pari a 1.200 milioni di euro per l'anno 2022, si provvede mediante corrispondente utilizzo di quota parte dei proventi delle aste delle quote di emissione di $CO_2$ di cui all'articolo 2, D.Lgs. 47/2020, relativi all'anno 2022, che sono versati mensilmente dal Gestore dei servizi energetici (GSE) sull'apposito conto aperto presso |

| | |
|---|---|
| | la tesoreria dello Stato da reimputare alla Cassa per i servizi energetici e ambientali (CSEA). |
| Articolo 15, commi 1-2 e 4 | **Credito di imposta imprese energivore**<br>Alle imprese a forte consumo di energia elettrica di cui al decreto Mise 21 dicembre 2017, i cui costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media dell'ultimo trimestre 2021 e al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, hanno subìto un incremento del costo per KWh superiore al 30% relativo al medesimo periodo dell'anno 2019, anche tenuto conto di eventuali contratti di fornitura di durata stipulati dall'impresa, è riconosciuto un contributo straordinario a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti, sotto forma di credito di imposta, pari al 20% delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel I trimestre 2022.<br>Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997.<br>Non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, L. 244/2007 e all'articolo 34, L. 388/2000.<br>Il credito, inoltre, non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile Irap e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, Tuir.<br>Il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano a oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile Irap, non porti al superamento del costo sostenuto.<br>Il Mef effettua il monitoraggio delle fruizioni del credito d'imposta. |
| Articolo 16 | **Interventi sull'elettricità prodotta da impianti a fonti rinnovabili**<br>A decorrere dal 1° febbraio 2022 e fino al 31 dicembre 2022, sull'energia elettrica immessa in rete da impianti fotovoltaici di potenza superiore a 20 kW che beneficiano di premi fissi derivanti dal meccanismo del Conto Energia, non dipendenti dai prezzi di mercato, nonché sull'energia elettrica immessa da impianti di potenza superiore a 20 kW alimentati da fonte solare, idroelettrica, geotermoelettrica ed eolica che non accedono a meccanismi di incentivazione, è applicato un meccanismo di compensazione a 2 vie sul prezzo dell'energia.<br>Entro 30 giorni a decorrere dal 27 gennaio 2022, l'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente (ARERA) disciplina le modalità con le quali è data attuazione alle disposizioni, nonché le modalità con le quali i relativi proventi sono versati in un apposito fondo istituito presso la Cassa per i servizi energetici e ambientali e portati a riduzione del fabbisogno a copertura degli oneri generali afferenti al sistema elettrico di cui all'articolo 3, comma 11, D.Lgs. 79/1999. |
| Articolo 19, comma 6 | **Detrazioni per carichi di famiglia**<br>Viene per modificato l'articolo 12, Tuir avente a oggetto le detrazioni per carichi di famiglia.<br>Nello specifico, il comma 1, lettera d), articolo 12, Tuir ora prevede che la detrazione per ogni altra persona (diversa da coniuge e figli) indicata nell'articolo 433, cod. civ. che |

| | |
|---|---|
| | conviva con il contribuente o percepisca assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria, da ripartire *pro quota* tra coloro che ne hanno diritto spetti a esclusione in ogni caso dei figli, ancorché per i medesimi non si goda della specifica detrazione ai sensi della lettera c) del medesimo comma.<br>Il nuovo comma 4-*ter* prevede poi che, ai fini delle disposizioni fiscali che fanno riferimento alle persone indicate nell'articolo 12, Tuir, anche richiamando le condizioni ivi previste, i figli per i quali non spetta la detrazione ai sensi della lettera c) del comma 1 siano considerati al pari dei figli per i quali tale detrazione, invece, spetta.<br>Si ricorda che, dal 1° marzo 2022, ai sensi della predetta lettera c) come modificata dal D.Lgs. 230/2021, la detrazione per figli fiscalmente a carico legittimi, naturali riconosciuti, adottivi o affidati spetterà solo se gli stessi hanno età pari o superiore a 21 anni, dato che per loro non è prevista l'erogazione dell'assegno unico e universale. |
| Articolo 22, comma 1 | **Proroga integrazioni salariali aziende di rilevanza strategica**<br>Alle aziende di minimo 1.000 dipendenti che gestiscono almeno uno stabilimento industriale di interesse strategico ai sensi di quanto previsto dall'articolo 1, D.L. 207/2012, viene data la possibilità, per una durata massima di ulteriori 26 settimane fruibili fino al 31 marzo 2022, di presentare istanza di proroga del trattamento di integrazione salariale di cui all'articolo 3, D.L. 103/2021. |
| Articolo 22, comma 4 | **Proroga sospensione mutui Comuni cratere Centro Italia**<br>Modificando l'articolo 14, comma 6, D.L. 244/2016, viene previsto che per i pagamenti di cui all'articolo 48, comma 1, lettera g), D.L. 189/2016, il termine di sospensione del 31 dicembre 2016 è prorogato al 31 dicembre 2022 limitatamente alle attività economiche e produttive nonché per i soggetti privati per i mutui relativi alla prima casa di abitazione, inagibile o distrutta.<br>Modificando l'articolo 2-*bis*, comma 22, D.L. 148/2017, viene prorogata al 31 dicembre 2022 la possibilità di sospendere le rate del mutuo o dei finanziamenti. |
| Articolo 23 | **Integrazioni salariali: ulteriori modifiche al D.Lgs. 148/2015**<br>Vengono apportate modifiche al D.Lgs. 148/2015 in materia di ammortizzatori sociali. Nello specifico viene soppresso l'ultimo periodo del comma 1-*bis* dell'articolo 5. In sostanza, è mantenuto anche dal 1° gennaio 2022 l'esonero dalla contribuzione addizionale dovuta per la domanda di integrazione salariale dalle imprese che fabbricano elettrodomestici, con un organico superiore alle 4.000 unità e con unità produttive site nel territorio nazionale, di cui almeno una in un'area di crisi industriale complessa, le quali, al fine di mantenere la produzione esistente con la stabilità dei livelli occupazionali, abbiano stipulato contratti di solidarietà, relativi a periodi di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa.<br>Le modifiche all'articolo 7, comma 5-*bis*, D.Lgs. 148/2015 dispongono che in caso di pagamento diretto delle prestazioni relative agli ammortizzatori sociali, il datore di lavoro è tenuto, a pena di decadenza, a inviare all'Inps tutti i dati necessari per il pagamento dell'integrazione salariale entro la fine del secondo mese successivo a quello in cui è collocato il periodo di integrazione salariale, ovvero, se posteriore, entro il termine di 60 giorni dalla comunicazione del provvedimento di autorizzazione. |

| | |
|---|---|
| | Trascorsi inutilmente tali termini, il pagamento della prestazione e gli oneri a essa connessi rimangono a carico del datore di lavoro inadempiente.<br>All'articolo 8, comma 2, secondo periodo, D.Lgs. 148/2015 viene precisato che il lavoratore che svolga attività di lavoro subordinato di durata pari o superiore a 6 mesi nonché di lavoro autonomo durante il periodo di integrazione salariale non ha diritto al trattamento per le giornate di lavoro effettuate. Qualora il lavoratore svolga attività di lavoro subordinato a tempo determinato pari o inferiore a 6 mesi, il trattamento è sospeso per la durata del rapporto di lavoro.<br>All'articolo 14, D.Lgs. 148/2015 viene previsto che l'esame congiunto, preventivo alla richiesta di ammortizzatore sociale, possa essere svolto anche in via telematica.<br>Dal 27 gennaio 2022 viene abrogato il comma 5, articolo 22-*ter*, D.Lgs. 148/2015 ovvero la previsione, per l'anno 2022, che il trattamento straordinario di integrazione salariale per riorganizzazione o crisi aziendale di cui all'articolo 22-*bis*, D.Lgs. 148/2015 potesse essere concesso esclusivamente per la proroga dell'intervento di integrazione salariale straordinaria per la causale contratto di solidarietà.<br>Per i periodi di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa decorrenti dal 1° gennaio 2022, i fondi di solidarietà bilaterali assicurano la prestazione di un assegno di integrazione salariale di importo almeno pari a quello definito per i trattamenti ordinari e straordinari di integrazione salariale. |
| Articolo 26 | **Misure urgenti a sostegno del settore suinicolo**<br>Al fine di tutelare gli allevamenti suinicoli dal rischio di contaminazione dal *virus* responsabile della peste suina africana e indennizzare gli operatori della filiera suinicola danneggiati dal blocco alla movimentazione degli animali e delle esportazioni di prodotti trasformati, nello stato di previsione Mipaaf sono istituiti 2 fondi denominati:<br>1. Fondo di parte capitale per gli interventi strutturali e funzionali in materia di biosicurezza (c.d. Fondo di parte capitale), con una dotazione di 15 milioni di euro per l'anno 2022; e<br>2. Fondo di parte corrente per il sostegno della filiera suinicola (c.d. Fondo di parte corrente), con una dotazione di 35 milioni di euro per l'anno 2022.<br>Il Fondo di parte capitale è destinato al rafforzamento degli interventi strutturali e funzionali in materia di biosicurezza, in conformità alle pertinenti norme nazionali e dell'Unione Europea, ed è ripartito tra le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano con decreto Mipaaf.<br>Il Fondo di parte corrente è destinato a indennizzare gli operatori della filiera colpiti dalle restrizioni sulla movimentazione degli animali e sulla commercializzazione dei prodotti derivati. Con decreto Mipaaf sono stabilite le modalità di quantificazione dei contributi erogabili ai produttori della filiera suinicola a titolo di sostegno per i danni subiti, sulla base dell'entità del reale danno economico patito.<br>La concessione dei contributi è subordinata alla preventiva verifica della compatibilità dei medesimi con le norme dell'Unione Europea in materia di aiuti di Stato nel settore agricolo e agroalimentare. |
| Articolo 27 | **Aiuti sotto forma di sovvenzioni dirette, anticipi rimborsabili o agevolazioni fiscali** |

| | |
|---|---|
| | Modificando l'articolo 54, D.L. 34/2020, viene incrementato a 2,3 milioni di euro rispetto ai precedenti 1,8 milioni di euro, l'importo massimo delle misure di aiuto stanziabili da parte di Regioni, Province autonome, altri enti territoriali e CCIAA.<br>Viene inoltre previsto, per effetto della sostituzione del comma 3, che gli aiuti non possono superare in qualsiasi momento l'importo di 345.000 euro per ciascuna impresa operante nel settore della pesca e dell'acquacoltura o di 290.000 euro per impresa operante nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli. L'aiuto può essere concesso sotto forma di sovvenzioni dirette, agevolazioni fiscali e di pagamento o in altre forme come anticipi rimborsabili, garanzie, prestiti e partecipazioni, a condizione che il valore nominale totale di tali misure non superi il massimale di 345.000 euro o 290.000 euro per impresa; tutti i valori utilizzati devono essere al lordo di qualsiasi imposta o altro onere.<br>Gli aiuti concessi in base a regimi approvati ai sensi dell'articolo 54, D.L. 34/2020, e rimborsati prima della concessione di nuovi aiuti non sono presi in considerazione quando si verifica che il massimale applicabile non è stato superato. |
| Articolo 28 | **Contrasto alle frodi nel settore delle agevolazioni fiscali ed economiche**<br>Viene introdotta, nell'ambito di tutte le detrazioni edilizie per le quali è concessa l'opzione per lo sconto in fattura e la cessione del credito, la possibilità di effettuare una sola cessione (oltre lo sconto), escludendo quindi tutte le successive cessioni.<br>A decorrere dal 27 gennaio:<br>- in caso di sconto in fattura, il fornitore può cedere il credito a qualsiasi soggetto, che, però, successivamente, non può cederlo nuovamente;<br>- in caso di cessione del credito, non è ammessa facoltà di successiva cessione.<br>Viene esclusa la facoltà di successiva cessione anche per i seguenti crediti d'imposta:<br>a) credito d'imposta per botteghe e negozi;<br>b) credito d'imposta per i canoni di locazione;<br>c) credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro;<br>d) credito d'imposta per sanificazione.<br>I crediti che, alla data del 7 febbraio 2022, sono stati precedentemente oggetto di una delle opzioni di cui agli articoli 121 e 122, D.L. 34/2020, possono costituire oggetto esclusivamente di una ulteriore cessione ad altri soggetti. |

## La circolare tributaria n. 5/2022

# Decreto Milleproroghe

di Centro studi tributari

Di seguito si offre un quadro di sintesi, suddiviso per tematiche, dei principali chiarimenti offerti da parte dell'Agenzia delle entrate e G. di F. in occasione dei consueti incontri con la stampa specializzata del mese di gennaio.

| Accertamento |
|---|
| **Domanda** - con riferimento ai termini di decadenza relativi agli atti di accertamento, i termini naturalmente in scadenza al 31 dicembre 2021 devono intendersi differiti di 85 giorni, in conseguenza della sospensione dettata nell'articolo 67, D.L. 18/2020? Inoltre, tale sospensione opera per la totalità dei termini pendenti all'8 marzo 2020, con la sola esclusione di quelli afferenti le annualità naturalmente in scadenza al 31 dicembre 2020, in relazione ai quali ha operato invece la previsione speciale di cui all'articolo 157, D.L. 34/2020?<br>**Risposta** - la sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, D.L. 18/2020, si applica ai termini decadenziali riferiti ad atti e imposte non rientranti nell'ambito applicativo della proroga di cui all'articolo 157, D.L. 34/2020, poiché il comma 1 dell'articolo 157, D.L. 34/2020, ha previsto che tali termini di decadenza siano calcolati senza tener conto del periodo di sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, D.L. 18/2020. La sospensione di cui all'articolo 67, comma 1, D.L. 18/2020, risulta, invece. applicabile ai termini di decadenza riferiti ad atti e imposte non scaduti nel periodo tra l'8 marzo e il 31 dicembre 2020 e che, pertanto, non sono rientrati nell'ambito applicativo dell'articolo 157, comma 1, D.L. 34/2020. |
| **Agevolazioni** |
| **Detraibilità costi attestazione spese e visto di conformità**<br>**Domanda** - dopo l'emanazione del D.L. 157/2021 (c.d. Decreto Antifrodi) è possibile portare in detrazione, ai fini anche dei c.d. *bonus* ordinati, i costi relativi all'attestazione delle spese e visto di conformità?<br>**Risposta** - l'articolo 121, comma 1-*ter*, lettera b), secondo periodo, D.L. 34/2020, stabilisce che: "*Rientrano tra le spese detraibili per gli interventi di cui al comma 2 anche quelle sostenute per il rilascio del visto di conformità, delle attestazioni e delle asseverazioni di cui al presente comma, sulla base dell'aliquota prevista dalle singole detrazioni fiscali spettanti in relazione ai predetti interventi*". Per effetto di tale disposizione, la detrazione spetta comunque per le spese sostenute per il rilascio del visto di conformità, delle attestazioni e delle asseverazioni relative ai predetti interventi, indipendentemente dal momento del relativo sostenimento. |
| **Comunità energetiche**<br>**Domanda** – l'articolo 119, 16-*bis*, D.L. 34/2020, prevede la fruibilità della detrazione maggiorata del 110% per l'installazione di impianti da parte delle "*comunità energetiche*" costituite nella forma di enti non commerciali o di condomini, ai sensi dell'articolo 42-*bis*, D.L. 162/2019. In ragione del rinvio al comma 5 a cura del successivo comma 16-*ter* è necessario che congiuntamente a tale modalità di sfruttamento sia eseguito un intervento "*trainante*"? È possibile beneficiare di tale disposizione anche per gli edifici strumentali e non esclusivamente abitativi? |

**Risposta** - come chiarito con la risoluzione n. 18/E/2021, "*Per effetto del richiamo contenuto nel ... comma 16-ter dell'articolo 119 alle «disposizioni del comma 5», il superbonus è subordinato alla condizione che l'installazione degli impianti sia eseguita congiuntamente a uno degli interventi «trainanti» finalizzati al risparmio energetico o antisismici previsti ai commi 1 o 4 del medesimo articolo 119*".

Anche per le comunità energetiche, che non essendo prevista alcuna limitazione espressa, il beneficio spetta indipendentemente dalla categoria catastale e dalla destinazione dell'immobile oggetto degli interventi medesimi, ferma restando l'esclusione di cui all'articolo 119, comma 15-*bis*, D.L. 34/2020, per cui il *superbonus* non si applica alle unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8, A/9, per le unità immobiliari non aperte al pubblico. Parimenti non si applica la limitazione in merito alla possibilità di fruire del c.d. *superbonus* limitatamente a 2 unità immobiliari.

Per i soggetti in esame, pertanto, il c.d. *superbonus* spetta indipendentemente dalla circostanza che l'edificio oggetto degli interventi agevolabili sia o meno costituito in condominio e, dunque, anche con riferimento a interventi realizzati su edifici composti da più unità immobiliari di proprietà.

***Superbonus* e immobili locati**

**Domanda** - nel caso di unità immobiliare residenziale concessa in locazione a soggetto terzo (società o persona fisica) che la utilizza per l'esercizio di un'attività di natura commerciale o professionale, se il proprietario esegue sulla stessa, interventi che potenzialmente beneficiano del 110%, l'agevolazione spetta se le spese sono sostenute dal proprietario e lo stesso ha intenzione di cedere o di ottenere lo sconto in fattura?

**Risposta** – l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 24/E/2020, ha chiarito che la fruizione del c.d. *superbonus* riguarda unità immobiliari (oggetto di interventi qualificati) non riconducibili ai c.d. "*beni relativi all'impresa*" (cfr. articolo 65, Tuir) o a quelli strumentali per l'esercizio di arti o professioni (cfr. articolo 54, comma 2, Tuir). La strumentalità, in quanto attributo dell'immobile, deve essere necessariamente verificata in considerazione della destinazione e della effettiva utilizzazione dell'immobile stesso, indipendentemente dal rapporto giuridico che lega l'utilizzatore all'immobile (proprietario, possessore o detentore). Pertanto, nel caso di specie, considerato che l'immobile sarà utilizzato per l'esercizio di un'attività di natura commerciale o professionale, le spese per gli interventi che si intendono realizzare sono escluse dal c.d. *superbonus*.

**Interventi trainanti**

**Domanda** - è legittimo pensare che un soggetto che possiede una unità funzionalmente indipendente e autonoma in un condominio possa scegliere se considerare la realizzazione di un cappotto sull'intero edificio o sulla singola unità?

**Risposta** – l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 24/E/2020, ha chiarito che l'unità abitativa all'interno di un edificio plurifamiliare, dotata di accesso autonomo e funzionalmente indipendente fruisce del c.d. *superbonus* autonomamente, indipendentemente dalla circostanza per cui la stessa faccia parte di un condominio o disponga di parti comuni con altre unità abitative. Ne consegue che un soggetto che possiede una unità funzionalmente indipendente e con accesso autonomo, nell'ambito di un condominio, ha la possibilità di effettuare, alternativamente, l'intervento agevolabile o come condomìno sull'intero edificio, o come proprietario della singola unità immobiliare con le predette caratteristiche (funzionalmente indipendente e con accesso autonomo).

**Nuova configurazione immobile *post* interventi *sismabonus***

**Domanda** - nella ristrutturazione con interventi finalizzati al contenimento del rischio sismico, si potrebbe arrivare a una nuova configurazione dell'unità immobiliare (o edificio) che comprenderà spazi comuni e di servizio, prima inesistenti che porterà a una diversa ubicazione in mappa delle singole unità, nonché alla

possibilità di avere tagli in termini di superficie diversi da quelli originari. Ci sono vincoli che obbligano al rispetto delle superfici originali? È possibile fruire, comunque, del 110%?

**Risposta** - se l'intervento non è qualificabile come nuova costruzione, in linea di principio, è possibile fruire del c.d. *superbonus*.

**Unico proprietario di bifamiliare**

**Domanda** – nel caso di un unico proprietario di 2 immobili contigui (bifamiliare), accatastati A/3 e autonomi sia per quanto riguarda gli impianti sia gli accessi, di cui una è utilizzata direttamente dal proprietario e l'altra data in affitto, ai fini dei massimali per intervento su involucro, si devono considerare come autonome (50.000 euro) o come un mini condominio (40.000 euro)?

**Risposta** - la sussistenza dei requisiti dell'indipendenza funzionale e della presenza di accesso autonomo dall'esterno rileva al solo fine di identificare le unità immobiliari unifamiliari o le unità immobiliari all'interno di edifici plurifamiliari, e non, invece, ai fini della individuazione degli edifici in condominio o composti da 2 a 4 unità immobiliari di un unico proprietario o in comproprietà tra persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti o professioni. Pertanto, applicandosi le regole previste per gli edifici in condominio, il limite di spesa per l'intervento sull'involucro sarà pari a 80.000 euro (40.000 x 2 unità immobiliari).

***Bonus* facciate**

**Domanda** - un albergo che esegue un intervento di rifacimento facciate entro la fine del 2021, ottenendo lo sconto in fattura e pagando il residuo entro la fine dell'anno, beneficia della percentuale del 90%? Se l'operazione è anteriore al 12 novembre 2021 è corretto ritenere che non risulti necessario ottenere l'attestazione di congruità delle spese e il visto di conformità, potendo presentare la comunicazione per l'opzione entro il 16 marzo 2022, con riferimento alle spese sostenute nel 2021? Infine, è necessario che il beneficiario, in tal caso, debba anche essere in possesso, sia delle fatture, sia dell'accordo tra cedente e cessionari, ottenuti in data anteriore al 12 novembre 2021?

**Risposta** - affinché non sia richiesto il visto di conformità, in caso di sconto in fattura, è necessario che, entro l'11 novembre 2021, la fattura sia stata emessa (con indicazione dello sconto praticato ai sensi dell'articolo 121, D.L. 34/2020) e il pagamento del relativo saldo sia stato effettuato. L'indicazione dello sconto in fattura presuppone che ci sia stato già l'accordo in tal senso tra fornitore e cliente. La comunicazione dell'opzione all'Agenzia delle entrate può anche avvenire in data successiva rispetto all'11 novembre 2021, purché entro i termini ordinari previsti per l'anno in cui sono state sostenute le spese.

***Bonus* facciate non termico**

**Domanda** – per il *bonus* facciate "*non termico*" realizzato in edilizia libera *ex* articolo 6, D.P.R. 380/2001, la cessione del credito o lo sconto in fattura non necessitano, a tutt'oggi, del visto di conformità e dell'asseverazione di congruità dei prezzi? In sostanza, la deroga di cui all'articolo 121, comma 1-*ter*, lettera b), ultimo periodo, D.L. 34/2021 riguarda solo l'importo dei lavori o anche il fatto che l'intervento avvenga in edilizia libera?

**Risposta** - in conformità a quanto disposto dal comma 1-*ter*, per il *bonus* facciate di cui all'articolo 1, comma 219, L. 160/2019, è sempre previsto l'obbligo dell'attestazione della congruità dei prezzi e del visto di conformità in caso di cessione del credito o di sconto in fattura, a nulla rilevando se si tratta di un intervento di edilizia libera o di un intervento di importo complessivo non superiore a 10.000 euro.

**Manutenzione straordinaria e cessione**

**Domanda** - in caso di intervento di manutenzione straordinaria *ex* articolo 16-*bis*, lettera b), Tuir, con presentazione di CILA, comprensivo di interventi che, se singolarmente considerati, rientrerebbero tra quelli

per i quali non è consentita l'opzione *ex* articolo 121, D.L. 34/2020 (ad esempio installazione di un impianto di condizionamento a pompa di calore), è possibile cedere la totalità delle spese sostenute e agevolate al 50%?
**Risposta** - con vari documenti di prassi è stato sempre affermato che tale detrazione spetta anche per gli interventi "*di completamento*" dell'intervento principale – che, autonomamente considerati non rientrerebbero, invece, tra quelli agevolabili, tuttavia, si nutrono perplessità nel considerare l'installazione di un impianto di condizionamento a pompa di calore quale intervento di completamento "*nell'ambito di un più complesso intervento di manutenzione straordinaria*". Per tali interventi, è possibile optare, in alternativa alla fruizione diretta della detrazione del 50% delle spese sostenute, per lo sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente alla detrazione stessa.

**Calcolo dei lavori complessivi**
**Domanda** – ai fini del calcolo del 30% dei lavori complessivi che permette alla persona fisica di sostenere spese detraibili al 110% nelle unità unifamiliari ai sensi dell'articolo 119, D.L. 34/2020, la percentuale deve essere "*commisurata all'intervento complessivamente considerato*" comprendendo, quindi, non solo tutti gli interventi programmati al 110%, ma anche quelli a diverse percentuali di detrazione? Vanno comprese anche le spese per interventi non agevolati?
**Risposta** – per effetto dei chiarimenti offerti con la risposta a interpello n. 791/E/2021, la percentuale deve essere commisurata all'intervento complessivamente considerato e non solo ai lavori ammessi al c.d. *superbonus*.

**Limite di spesa per l'eliminazione delle barriere architettoniche al 110%**
**Domanda** - il limite di spesa per il *super ecobonus* del 110% applicabile agli interventi indicati nell'articolo 16-*bis*, comma 1, lettera e), Tuir, cioè quelli «*finalizzati alla eliminazione delle barriere architettoniche*» è di 96.000 euro? In caso affermativo, si tratta di un nuovo *plafond* di spesa rispetto a quello per il *bonus* casa dell'articolo 16-*bis*, Tuir?
**Risposta** - qualora l'intervento di abbattimento delle barriere architettoniche sia "*trainato*":
- da un intervento "*trainante*" finalizzato all'efficientamento energetico, sono ammesse al c.d. *superbonus* le spese nel limite di 96.000 euro. Il predetto limite di spesa si somma a quello previsto per ciascuno degli interventi "*trainanti*" di cui all'articolo 119, comma 1, D.L. 34/2020;
- da un intervento "*trainante*" antisismico, il limite di 96.000 euro va complessivamente considerato tenendo conto anche delle spese sostenute per tale intervento antisismico.

**Visto di conformità e 730 precompilato modificato**
**Domanda** – in caso di detrazione del c.d. *superbonus* nel 730 precompilato e modifica dei dati relativi al c.d. *superbonus* o ad altri quadri, l'invio può essere diretto o tramite un Caf o un professionista abilitato, ai fini dell'apposizione del consueto visto di conformità, assorbente di quello specifico per i documenti del c.d. *superbonus*?
**Risposta** - l'obbligo del visto di conformità per fruire della detrazione d'imposta relativa alle spese per interventi rientranti nel c.d. *superbonus* è escluso nell'ipotesi in cui la dichiarazione sia presentata direttamente dal contribuente, attraverso l'utilizzo della dichiarazione precompilata predisposta dall'Agenzia delle entrate (modello 730 o modello Redditi), ovvero tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale (modello 730). Pertanto, nel caso in cui il contribuente modifichi i dati relativi alle spese ammesse al c.d. *superbonus* proposti nella dichiarazione dei redditi precompilata e presenti direttamente la dichiarazione non dovrà richiedere il visto di conformità.

**Detrazione dell'onorario del visto di conformità del modello Redditi completo**

**Domanda** – poiché il visto di conformità sull'intero modello Redditi assorbe quello specifico per il c.d. *superbonus* è detraibile al 110% anche il relativo onorario professionale, indipendentemente dall'importo del credito generato dal c.d. *superbonus* rispetto agli altri?

**Risposta** – no, e quindi, qualora l'apposizione del visto di conformità sia assorbita da quella relativa al visto sull'intera dichiarazione, ai fini della fruizione della detrazione, è necessario che le spese concernenti l'apposizione del visto relativo al c.d. *superbonus* siano separatamente evidenziate nel documento giustificativo, poiché solo queste ultime spese sono detraibili.

**Prezzari Dei**

**Domanda** - la norma della Legge di Bilancio che prevede la possibilità di effettuare l'asseverazione sulla congruità dei costi anche sulla base del prezzario Dei, ai fini di tutti i *bonus* edilizi, ha carattere interpretativo?

**Risposta** – si, la disposizione ha valenza interpretativa (quindi retroattiva), in quanto chiarisce che ai fini dell'attestazione della congruità delle spese, per tutti gli interventi ammessi alle agevolazioni, in attesa della emanazione dei decreti attuativi previsti dall'articolo 119, comma 13-*bis*, D.L. 34/2020, è possibile utilizzare non solo i prezzari predisposti dalle Regioni e dalle Province autonome, i listini ufficiali o delle locali CCIAA ovvero, in difetto, i prezzi correnti di mercato in base al luogo di effettuazione degli interventi, ma anche i prezzari individuati nel decreto Mise 6 agosto 2020.

**Sconto in fattura per acquisto del *box***

**Domanda** - lo sconto in fattura per acquisto del *box* pertinenziale, reso possibile per i rogiti dal 1° gennaio 2022, vale anche per i versamenti degli acconti?

**Risposta** - si, a condizione che gli acconti sono stati versati a decorrere dal 1° gennaio 2022.

## Crediti di imposta

**Credito di imposta locazioni**

**Domanda** – il provvedimento dell'Agenzia delle entrate prevede che in caso di cessione del credito di imposta sulle locazioni di cui all'articolo 28, D.L. 34/2020, il cessionario perde il diritto alla compensazione se non utilizza completamente il credito entro l'anno in cui la cessione è stata effettuata. Come si coordina tale previsione con le comunicazioni di cessioni intervenute negli ultimi giorni del 2021 per le quali il termine di accettazione è comunque condizionato dalle disposizioni di cui al D.L. 157/2021?

**Risposta** – il provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 1° dicembre 2021, protocollo n. 340450, stabilisce che in caso di sblocco di una comunicazione di cessione del credito che è stata assoggettata alla procedura di sospensione, il termine finale di utilizzo del credito esposto nella comunicazione è prorogato per un periodo pari al periodo di sospensione della comunicazione stessa.

**Domanda** - il *bonus* locazioni (immobili a uso non abitativo *ex* D.L. 34/2020) può essere compensato, tramite il modello F24, con i crediti erariali anche in presenza di debiti con il Fisco di ammontare superiore a 1.500 euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento?

**Risposta** – si in quanto il divieto di utilizzare in compensazione crediti per tributi erariali in presenza di ruoli per i medesimi tributi (*ex* articolo 31, D.L. 78/2010) non si applica ai crediti di natura agevolativa, come il credito di cui trattasi (credito relativo ai canoni di locazione, di cui all'articolo 28, D.L. 34/2020).

## Contenzioso tributario

**Domanda** - la nuova norma che stabilisce l'inoppugnabilità degli estratti di ruolo come opera rispetto agli estratti di ruolo richiesti e/o impugnati prima della sua entrata in vigore e quindi rispetto a eventuali procedimenti pendenti?

**Risposta** – con l'articolo 3-*bis*, D.L. 146/2021, il Legislatore si è posto nel solco già tracciato dalla giurisprudenza di Cassazione ed è intervenuto per ribadire la non impugnabilità dell'estratto di ruolo e prevedere le casistiche in cui l'interesse del debitore a impugnare direttamente "*il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata*", senza attendere la notifica dell'atto successivo, è ritenuto sussistere in ragione dell'emersione di un concreto pregiudizio (derivante dall'iscrizione a ruolo e da documentarsi a cura del debitore stesso), in casistiche accomunate dal rilievo che, nelle stesse, in ragione dell'emersione del pregiudizio in parola, "*l'esigenza di tutela giudiziale si palesa indifferibile*".

**Dichiarazioni**

**Domanda** - per i soggetti esonerati dagli Isa "*causa Covid 19*" non si applica il regime premiale né vi è la possibilità per il contribuente di essere inserito nelle liste selettive di cui all'articolo 9-*bis*, comma 14, D.L. 50/2017. Possono questi soggetti procedere facoltativamente con l'innalzamento (*ex* adeguamento) dei ricavi (righi F03-H05), in dichiarazione dei redditi, stante comunque la necessità di dover presentare il modello Isa (anche se solo ai fini statistici)?

**Risposta** - si deve escludere che si possa procedere alla dichiarazione di ulteriori componenti positivi in caso di mancata applicazione degli Isa. Infine, la circolare n. 6/E/2021, ha rammentato che: "*i contribuenti che risultano esclusi dall'applicazione degli Isa, ma che sono comunque tenuti alla presentazione del relativo modello, potranno esimersi dall'acquisizione dei dati «precalcolati», limitandosi alla sola compilazione del modello*". Ne consegue che i soggetti esclusi dalla applicazione degli Isa, ma comunque tenuti alla sola presentazione dei dati, non avrebbero la materiale possibilità di determinare l'importo degli ulteriori componenti positivi ai fini Isa.

**Domanda** – i contribuenti che hanno sopportato le difficoltà imposte dalla pandemia, ma che non rientrano tra le specifiche macrocasistiche individuate per le esclusioni Covid possono invocare la causa di esonero generica denominata «*periodo di non normale svolgimento dell'attività*»: codice 4 della dichiarazione dei redditi?

**Risposta** - tenuto conto di quanto previsto dall'articolo 148, D.L. 34/2020, sono state individuate:

- nuove ipotesi di cause di esclusione dell'applicabilità degli Isa per tener conto degli effetti del Covid;
- specifiche metodologie "*correttivo–adeguative*" per consentire la corretta applicazione degli Isa.

Tali 2 interventi devono essere intesi come parti di un'unica soluzione: individuare le situazioni più particolari attraverso le nuove cause di esclusione, per poter correttamente applicare gli Isa alla restante parte della platea tenendo conto degli appositi correttivi alla metodologia. Grazie a tali interventi straordinari, nei confronti dei contribuenti che non rientrino nelle cause di esclusione previste, può essere ragionevolmente garantita la corretta applicazione degli Isa e, di conseguenza, non possa essere invocata la causa di esonero generica denominata «*periodo di non normale svolgimento dell'attività*» individuata dal codice 4 della dichiarazione dei redditi che si riferisce a fattispecie differenti.

**Domanda** - ai fini dell'applicabilità della causa di esclusione Covid che valorizza la diminuzione di almeno il 33% dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, Tuir, ovvero dei compensi di cui all'articolo 54, comma 1, Tuir, si devono tenere esclusi dal conteggio i ricavi di cui ai righi F03-H05 (ricavi innalzati - "*ex adeguamento*" -)?

**Risposta** - tenuto conto della *ratio* del decreto 2 febbraio 2021, che mira a escludere dall'applicazione degli Isa i contribuenti che hanno subito una contrazione dell'attività economica così rilevante da non consentire una corretta applicazione dello strumento Isa anche considerando gli adeguamenti e le correzioni individuate dal successivo decreto del 30 aprile 2021, l'individuazione dei ricavi di cui all'articolo 85, comma 1, Tuir esclusi quelli di cui alle lettere c), d) e e), ovvero dei compensi di cui all'articolo 54, comma 1, Tuir, ai fini del confronto tra le 2 annualità, deve essere effettuata senza tenere conto dell'eventuale dichiarazione di ulteriori componenti positivi, non risultanti dalle scritture contabili, di cui all'articolo 9-*bis*, comma 9, D.L. 50/2017.

**Domanda** - il contribuente interessato per il periodo d'imposta 2020 da più cause di esclusione legate all'emergenza Covid, deve rispettare una successione particolare nell'indicazione della causa di inapplicabilità?
**Risposta** - in relazione all'indicazione delle cause di esclusione dall'applicazione degli Isa legate all'emergenza Covid, non esiste una successione particolare in funzione della priorità della scelta tra le diverse tipologie. Pertanto, ad esempio, il contribuente che esercita una delle attività economiche individuate nell'allegato 1 al decreto 2 febbraio 2021 e che, nel periodo d'imposta 2020, ha subito una diminuzione di almeno il 33% dei ricavi rispetto al periodo d'imposta precedente, può autonomamente scegliere se indicare nella dichiarazione Redditi 2021 la causa di esclusione Isa contraddistinta dal codice 15 oppure 17.

**Irap**

**Imprese familiari**
**Domanda** - dal 2022, le imprese familiari – anche se con diversi collaboratori familiari e dipendenti – non sono più soggetti passivi Irap?
**Risposta** - in considerazione della natura di impresa individuale, l'impresa familiare rientra nell'ambito dei soggetti esclusi da Irap a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022.

**Istituti deflattivi**

**Domanda** - alcuni uffici ritengono che l'omologazione forzosa della transazione fiscale possa essere disposta solo a seguito della mancata pronuncia dell'Amministrazione finanziaria, e non anche a seguito di un rigetto espresso della proposta. Qual è la posizione ufficiale dell'Agenzia delle entrate?
**Risposta** – la disciplina vigente è frutto di una recente modifica apportata dall'articolo 20, D.L. 118/2021, che ha allineato la formulazione della norma in materia di omologazione del concordato preventivo a quella adoperata in materia di omologazione dell'accordo di ristrutturazione dei debiti utilizzando l'espressione "*anche in mancanza di adesione*" in luogo della locuzione "*anche in mancanza di voto*". Tale modifica supera le incertezze interpretative legittimando la tesi estensiva. La disciplina trova applicazione sia nell'ipotesi di inerzia dell'Amministrazione finanziaria sia nell'ipotesi di diniego espresso, ferma restando la facoltà di proporre opposizione all'omologazione, ed eventuale successivo reclamo avverso il decreto di omologazione, sulla base degli elementi e delle circostanze che hanno costituito motivo del rigetto della proposta.

**Iva**

**Crediti verso procedure concorsuali**
**Domanda** – in base al nuovo articolo 26, comma 3-*bis*, D.P.R. 633/1972, la nota di variazione deve essere emessa, a pena di decadenza, entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta nel quale è stata aperta la procedura concorsuale, oppure "*a partire dalla data*" di apertura della procedura e fino al termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta in cui la procedura si è chiusa?
**Risposta** - al fine di esercitare il diritto alla detrazione:
• la nota va emessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto sostanziale per operare la variazione (data di apertura della procedura concorsuale);
• il diritto alla detrazione può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui si è verificato anche il presupposto formale rappresentato dall'emissione della predetta nota.
Laddove, tuttavia, il cedente/prestatore, ritenendo di poter utilmente recuperare il proprio credito, abbia scelto di insinuarsi al passivo e di non avvalersi della facoltà prevista dal comma 3-*bis*, e la procedura concorsuale si riveli infruttuosa, può comunque applicarsi quanto disposto dall'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972 che, riferendosi anche alle figure "*simili*" alle cause di "*nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione*", consente

di valorizzare ragioni ulteriori per le quali un'operazione fatturata può venir meno in tutto o in parte o essere ridotta nel suo ammontare imponibile. Tra i casi "*simili*" è possibile ricondurre tutte quelle cause in grado di determinare una modificazione dell'assetto giuridico instaurato tra le parti, caducando in tutto o in parte con effetto *ex tunc* gli effetti dell'atto originario, in particolare per ciò che attiene ai corrispettivi economici delle operazioni. Per coloro che abbiano deciso di attendere l'esito della procedura - non avvalendosi della facoltà di emettere la nota di variazione alla sua apertura - la definitività del piano di riparto infruttuoso, che attesta il definitivo mancato pagamento del corrispettivo, può costituire un autonomo presupposto per operare la variazione in diminuzione *ex* articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972.

**Fatturazione vendite intracomunitarie**

**Domanda** – nel caso di emissione di fattura elettronica via SdI per vendite intracomunitarie a distanza soggette a Iva nel Paese di arrivo, deve essere indicato quale codice natura "*N.7*" oppure "*N3.2*"?

**Risposta** - per la fattispecie indicata nella fattura elettronica via SdI deve essere valorizzata la natura "*N3.2*".

**Vendite intracomunitarie in regime OSS-UE**

**Domanda** - l'operatore italiano che effettua vendite intracomunitarie a distanza di beni spediti da un altro Paese UE a destinazione di privati consumatori in Italia, in relazione a tali vendite, imponibili in Italia, deve osservare gli adempimenti propri del regime speciale e non deve, pertanto, includere dette operazioni nell'ordinaria dichiarazione annuale?

**Risposta** - qualora l'operatore italiano abbia aderito al regime opzionale OSS, le vendite a distanza dallo stesso effettuate nei confronti di consumatori in Italia di beni spediti da altro Stato UE rientrano nell'ambito del regime OSS-UE e non devono, di conseguenza, essere inserite nella dichiarazione nazionale.

**Reddito di impresa**

***Super* Ace**

**Domanda** - nel caso di società costituita il 1° luglio 2021 con capitale versato in danaro, si può ritenere che il patrimonio di costituzione sia rilevante ai fini *super* Ace per 12 mesi o solo *pro rata temporis*? Più in generale, il coefficiente della *super* Ace va ragguagliato alla durata dell'esercizio se diversa da 12 mesi?

**Risposta** – poiché il rendimento nozionale è commisurato su base annuale, questo dovrà essere ragguagliato alla durata dell'esercizio se diversa da 12 mesi così come avviene nella determinazione dell'Ace c.d. "*ordinaria*".

**Domanda** - l'articolo 19, comma 2, D.L. 73/2021, che stabilisce il coefficiente del 15% sugli incrementi patrimoniali del periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020, prevede altresì che, in questo stesso periodo di imposta, gli incrementi di capitale proprio rilevano dal primo giorno dell'esercizio. Il mancato ragguaglio temporale vale solo per la *super* Ace o anche per il calcolo dell'agevolazione ordinaria in presenza di conferimenti che eccedono il tetto di 5 milioni?

**Risposta** - l'assenza di ragguaglio temporale ai fini del calcolo dell'agevolazione si riferisce esclusivamente alla *super* Ace. Quindi, nel calcolo dell'agevolazione ordinaria in presenza di conferimenti che eccedono il tetto di 5 milioni si considerano valide le regole ordinarie dell'Ace, compreso il ragguaglio temporale dei conferimenti alla data del versamento degli stessi.

**Domanda** - l'articolo 19, comma 2, D.L. 73/2021 nulla dispone in merito alla imputazione degli elementi decrementativi della base Ace dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020, laddove la società disponga anche di una base Ace pregressa e/o di incrementi del 2021 eccedenti il tetto di 5 milioni previsto per la *super* Ace. In questi casi, le riduzioni e le sterilizzazioni antielusive (articolo 10, D.M. 3 agosto 2017), nonché il tetto costituito dall'incremento di titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni (articolo 5, comma 3, D.M. 3 agosto 2017) si imputano preliminarmente alla base Ace ordinaria, oppure agli incrementi rilevanti per la *super* Ace, oppure ancora in modo proporzionale ai 2 importi?

**Risposta** - in merito all'imputazione degli elementi decrementativi della base Ace dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020, laddove la società disponga anche di una base Ace pregressa e/o di incrementi del 2021 eccedenti il tetto di 5 milioni previsto per la *super* Ace:
- i decrementi di base Ace; e
- le riduzioni derivanti dalle sterilizzazioni relative alle disposizioni antielusive di cui all'articolo 10, D.M. 3 agosto 2017

si imputano prioritariamente agli incrementi rilevanti per la *super* Ace.

**Domanda** - l'incremento patrimoniale formatosi nel 2021 sul quale è stata applicato il coefficiente della *super* Ace 15% (entro il limite di euro 5 milioni), deve essere assunto anche negli esercizi successivi per determinare la base Ace ordinaria soggetta al coefficiente 1,3%. Oppure l'incremento che ha generato al *super* Ace del 2021 non è più rilevante negli anni successivi?

**Risposta** - l'incremento patrimoniale formatosi nel 2021 sul quale è stata applicato il coefficiente di rendimento nozionale del 15% entro il limite di 5 milioni di euro è assunto anche negli esercizi successivi per determinare la base Ace "*ordinaria*" soggetta al coefficiente dell'1,3%.

**Domanda** - in relazione alla deduzione Ace calcolata con il coefficiente del 15% ai sensi dell'articolo 19, D.L. 73/2021, in caso di incapienza di reddito complessivo netto 2021, e in assenza di conversione in credito di imposta, l'eccedenza di deduzione è riportabile all'esercizio 2022 (articolo 1, comma 4, D.L. 201/2011) oppure trasferibile al consolidato fiscale, al pari delle eccedenze Ace ordinarie?

**Risposta** - la quota di *super* Ace - non trasformata in credito d'imposta - eccedente il reddito complessivo netto dichiarato, può essere utilizzata secondo le regole ordinarie contenute nell'articolo 1, D.L. 201/2011 e nel D.M. 3 agosto 2017 (riporto in avanti, trasferimento al consolidato ovvero ai soci in caso di trasparenza fiscale).

**Domanda** - la riserva di rivalutazione iscritta nel bilancio al 31 dicembre 2020 ai sensi del D.L. 104/2020 costituisce incremento rilevante ai fini della *super* Ace di cui all'articolo 19, D.L. 73/2021, per la quota realizzata (mediante ammortamento o a seguito di cessione del bene) nell'esercizio 2021?

Risposta - la riserva di rivalutazione iscritta nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2020, ai sensi del D.L. 104/2020, concorre alla formazione della base Ace man mano che la stessa viene a liberarsi per effetto del realizzo dei maggiori valori iscritti in bilancio. Pertanto, detta riserva costituisce un incremento rilevante ai fini della *super* ACE di cui all'articolo 19, D.L. 73/2021, per la quota "*realizzata*" (mediante ammortamento o a seguito di cessione del bene) nell'esercizio 2021.

***Patent box***

**Domanda** - se un'immobilizzazione immateriale agevolabile ottiene un titolo di privativa industriale nel 2021, si applica il nuovo meccanismo previsto dall'articolo 6, comma 10-*bis*, D.L. 146/2021. Quindi, l'impresa può recuperare la maggiorazione per i costi sostenuti a partire dal 2013 (ottavo periodo di imposta precedente)?

**Risposta** - si, nel caso in cui, per un'immobilizzazione immateriale agevolabile, si ottenga il titolo di privativa industriale nel 2021, ai sensi dell'articolo 6, comma 10-*bis*, D.L. 146/2021, è possibile usufruire della maggiorazione del 110% delle spese sostenute in periodi d'imposta precedenti, in vista della creazione dell'immobilizzazione immateriale agevolabile, purché si tratti di spese sostenute non oltre l'ottavo periodo d'imposta antecedente a quello in cui sia stato ottenuto il titolo di privativa industriale. Pertanto, nel caso prospettato, si potrà applicare il meccanismo del *recapture* dei costi sostenuti a partire dal 2013.

**Ammortamenti**

**Domanda** – se un'impresa decide di dedurre fiscalmente gli ammortamenti sospesi, per la quantificazione della variazione in diminuzione occorre far riferimento ai piani di ammortamento effettivamente utilizzati negli

esercizi precedenti, oppure si può quantificare in ogni caso tale variazione nella misura massima di ammortamento consentita fiscalmente?

**Risposta** – l'articolo 60, comma 7-*bis*, D.L. 104/2020 prevede la facoltà, per i soggetti che non adottano i Principi contabili internazionali, di differire di un esercizio fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, in deroga all'articolo 2426, comma 1, n. 2), cod. civ.. Il comma 7-*quinquies*, inoltre, stabilisce che "*la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103, Tuir, a prescindere dall'imputazione al Conto economico*". Il rimando al comma 7-*ter*, che si riferisce alla "*quota di ammortamento non effettuata*", induce a ritenere che per la quantificazione della quota di ammortamento deducibile occorra far riferimento ai piani di ammortamento effettivamente utilizzati dal contribuente negli esercizi precedenti.

**Domanda** – in caso di ammortamenti sospesi di cespiti per i quali erano deducibili quote di *super* o *iper* ammortamento, in quale esercizio tali ultime deduzioni possono (o devono) essere fruite dal contribuente?

**Risposta** - la sospensione degli ammortamenti civilistici, operata fruendo del regime di cui all'articolo 60, comma 7-*bis*, D.L. 104/2020, non determina alcun rinvio delle quote di *super* o *iper* ammortamento da dedurre nel periodo d'imposta di competenza.

**Riscossione**

**Domanda** - con riferimento alla causa di decadenza dalle dilazioni con l'agente della riscossione (pari, a seconda dei casi, a 5, 10 o 18 rate non pagate), si tiene conto di lievi ritardi nei pagamenti?

**Risposta** - il riferimento all'ipotesi di tardività non superiore a 7 giorni nel versamento delle rate dei piani di dilazione accordati dall'agente della riscossione ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. 602/1973 sembra diretto a evocare la disciplina recata dall'articolo 15-*ter*, D.P.R. 602/1973 in tema di "*lieve inadempimento*", disciplina che, tuttavia, riguarda la diversa fattispecie degli "*adempimenti nei pagamenti delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate*" e non è, invece, applicabile alle rateazioni dell'agente della riscossione.

**Domanda** - secondo la L. 228/2012, l'agente della riscossione è obbligato a sospendere immediatamente ogni procedura esecutiva finalizzata alla riscossione delle somme iscritte a ruolo o affidate, nel caso il debitore presenti una dichiarazione con la quale afferma l'esistenza di una causa di inesigibilità della pretesa. La dichiarazione va presentata, a pena di decadenza, entro 60 giorni dalla notifica del primo atto di riscossione utile o di un atto della procedura cautelare o esecutiva eventualmente intrapresa. È possibile presentare questa dichiarazione nel caso in cui si viene a conoscenza del ruolo e/o attraverso l'estratto di ruolo, ma senza che sia stato ancora notificato un atto della riscossione?

**Risposta** - per espressa previsione normativa, la presentazione della dichiarazione di cui all'articolo 1, comma 537 e ss., L. 228/2014 – che determina la sospensione delle attività di recupero coattivo – presuppone necessariamente la preventiva notifica "*del primo atto di riscossione utile o di un atto della procedura cautelare o esecutiva*".

**Terzo settore**

**Disapplicazione regime fiscale L. 398/1991**

**Domanda** – da quale periodo di imposta le disposizioni della L. 398/1991 cessano di applicarsi nei confronti degli ETS e nei confronti delle associazioni senza fini di lucro e proloco, nonché associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro?

**Risposta** - le modifiche recate dal CTS all'ambito soggettivo di applicabilità del regime agevolativo di cui alla L. 398/1991 troveranno applicazione a decorrere dal termine previsto dall'articolo 104, comma 2, CTS, vale a dire a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea e comunque,

non prima del periodo di imposta successivo di operatività del predetto Registro – prevista per talune disposizioni fiscali del medesimo Codice. Pertanto, sino al termine di cui all'articolo 104, comma 2, CTS, l'ambito soggettivo di applicazione del regime di favore di cui alla L. 398/1991 resta invariato.
Successivamente a tale termine, il regime di cui alla L. 398/1991:
- non potrà più trovare applicazione in favore delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che sceglieranno di assumere la qualifica di ETS iscrivendosi nel Registro unico nazionale del Terzo settore;
- non potrà più trovare applicazione, anche a prescindere dall'iscrizione o meno nel Registro unico nazionale del Terzo settore, per le associazioni senza fini di lucro e le associazioni pro-loco nonché per le associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro;
- continuerà a trovare applicazione per le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che non assumeranno la qualifica di ETS.

# La circolare tributaria n. 5/2022

## Aggiornamento *software*

**Aggiornamento *software***

Sono disponibili sul sito *web* dell'Agenzia delle entrate:
- Dichiarazione Iva e Iva base 2022: *software* di compilazione (versione 1.0.0 del 01/02/2022) e *software* di controllo (versione 1.0.0 del 01/02/2022).

## Contributi

**Non sono tassati i contributi indiretti di carattere straordinario erogati dai Comuni**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 58/E del 31 gennaio 2022, ha chiarito che un "*contributo indiretto di carattere straordinario e sociale*" erogato da parte di un Comune in via eccezionale, a seguito dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, in favore di consorzi per le spese di istruttoria finalizzate alla concessione di fidi alle imprese del territorio, rientrano nel perimetro di cui all'articolo 10-*bis*, D.L. 137/2020, e quindi non assumono rilevanza ai fini delle imposte sui redditi e non sono, quindi, da assoggettare, al momento dell'erogazione, alla ritenuta a titolo di acconto prevista dall'articolo 28, comma 2, D.P.R. 600/1973.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 58/E/2022

## Crediti di imposta

**Si allungano i termini per la ricevuta di presa in carico per il *bonus* sistemi filtraggio acqua**

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 28 gennaio 2022, protocollo n. 28334, ha proceduto a modificare il precedente provvedimento del 16 giugno 2021, protocollo n. 153000 recante definizione dei criteri e delle modalità di applicazione e fruizione del credito d'imposta per l'acquisto e l'installazione di sistemi di filtraggio, mineralizzazione, raffreddamento e addizione di anidride carbonica alimentare E290, per il miglioramento qualitativo delle acque destinate al consumo umano erogate da acquedotti, di cui all'articolo 1, commi 1087 e 1089, L. 178/2020. Nello specifico, viene aumentato da 5 a 10 giorni il termine massimo per il rilascio, a seguito della presentazione della comunicazione, della ricevuta che ne attesta la presa in carico ovvero lo scarto.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 28/1/2022, prot. n. 28334

**Definite modalità e termini di presentazione delle domande per il *bonus* monopattini**

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 28 gennaio 2022, protocollo n. 28363, ha proceduto a definire le modalità, dei termini di presentazione e del contenuto dell'istanza per il riconoscimento del credito d'imposta di cui all'articolo 44, comma 1-*septies*, D.L. 34/2020, per le spese sostenute dal 1° agosto 2020 al 31 dicembre 2020 per l'acquisto di monopattini elettrici, biciclette elettriche o muscolari, abbonamenti al trasporto pubblico, servizi di mobilità elettrica in condivisione o sostenibile.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 28/1/2022, prot. n. 28363

# Detrazioni

### Agevolabilità per gli interventi su facciate continue

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 61/E del 1° febbraio 2022, ha chiarito che per poter fruire del c.d. *superbonus*, le spese sostenute per la sostituzione integrale di una "*facciata continua*" (consistente in una struttura unica costituita da montanti verticali agganciati alla struttura portante dell'edificio e traversi orizzontali agganciati ai montanti, il tutto sostenente i pannelli vetrati non apribili e gli elementi finestrati agganciati a loro volta ai montanti e ai traversi) devono essere rispettate le condizioni previste dall'articolo 14, D.L. 63/2013 e sussistano i requisiti previsti dal D.M. 6 agosto 2020 per le finestre comprensive di infissi.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 61/E/2022

### Ancora sul tetto massimo di spese ammesse

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 59/E del 31 gennaio 2022, è tornata a definire il tetto degli importi massimi ammessi nel caso di un intervento di ristrutturazione edilizia ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettera d), D.P.R. 380/2011, su un fabbricato pericolante, sprovvisto di APE, composto da 2 unità immobiliari di categoria F/2 (c.d. "*collabenti*").

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 59/E/2022

### *Superbonus* fruibile senza limitazione nel numero di case acquistate

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 57/E del 31 gennaio 2022, ha analizzato un'operazione da parte di una persona fisica al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, che intende acquistare 8 appartamenti da un'impresa di costruzioni, che ha in corso un intervento di demolizione e ricostruzione di un fabbricato compreso in zona sismica 3, e fruire della detrazione del 110%. In particolare, viene chiarito che, in assenza di una previsione normativa che limiti il numero massimo di unità immobiliari ammesse all'agevolazione, è possibile beneficiare del c.d. *superbonus* nel limite di spesa di 96.000 euro per ogni unità immobiliare residenziale acquistata. Viene, inoltre, chiarito che è possibile fruire del c.d. *superbonus* anche per le spese sostenute per l'installazione di un impianto fotovoltaico e di un sistema di accumulo realizzata dall'impresa costruttrice prima del termine degli interventi antisismici "*trainanti*", effettuando il pagamento di tali spese all'atto del rogito. Resta fermo, tuttavia, che la detrazione delle spese per la predetta installazione è subordinata alla condizione che tali spese siano distintamente contabilizzate rispetto al corrispettivo dovuto per l'acquisto delle unità immobiliari e che il relativo pagamento sia effettuato, salvo l'importo del corrispettivo oggetto eventualmente di sconto in fattura *ex* articolo 121, D.L. 34/2020, mediante bonifico bancario o postale dal quale risulti la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione e il numero di partita Iva, ovvero, il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato. Infine, in caso di cessione degli immobili prima che sia trascorso il quinquennio di monitoraggio, è irrilevante, ai fini del calcolo della plusvalenza, la circostanza che per le spese sostenute per l'acquisto dell'immobile ceduto a titolo oneroso si sia fruito di una detrazione, ivi compreso il c.d. *superbonus*. Risulta, altresì, irrilevante, ai medesimi fini, che per le predette spese si sia esercitata l'opzione per il c.d. "*sconto in fattura*" o cessione del credito, trattandosi di una modalità alternativa alla fruizione diretta della predetta detrazione.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 57/E/2022

### Calcolo del Sal con spese relative a periodi differenti

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 56/E del 31 gennaio 2022, ha chiarito che nel computo dello stato di avanzamento lavori ai fini del rispetto del limite del 30%, si possono comprendere quote di intervento realizzate in periodi d'imposta diversi. Tuttavia, l'opzione può essere concretamente esercitata solo per le spese sostenute nell'anno in cui il Sal è emesso.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 56/E/2022

### Sal con calcolo per singolo lavoro

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 53/E del 27 gennaio 2022, ha avuto modo di chiarire che ai fini della fruizione del c.d. *superbonus*, in presenza sia interventi antisismici sia di interventi di riqualificazione energetica, ai fini dell'esercizio dell'opzione di cui all'articolo 121, comma 1-*bis*, D.L. 34/2020, la percentuale di completamento dei lavori richiesta deve essere verificata per singolo intervento.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 53/E/2022

## Dichiarazioni

### Proroga utilizzo dati STS

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 28 gennaio 2022, protocollo n. 28825, ha prorogato i termini per l'utilizzo, ai fini della dichiarazione dei redditi precompilata 2022, dei dati delle spese sanitarie messi a disposizione dal STS. In particolare, in deroga al provvedimento del 6 maggio 2019, protocollo n. 115304, esclusivamente con riferimento ai dati relativi alle spese sanitarie sostenute nel 2021 e ai relativi rimborsi:

- ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata di cui all'articolo 1, D.Lgs. 175/2014, il STS, dal 16 marzo 2022, mette a disposizione dell'Agenzia delle entrate i dati consolidati di cui all'articolo 3, comma 2, D.Lgs. 175/2014, i dati consolidati comunicati dai soggetti di cui all'articolo 3, comma 3, D.Lgs. 175/2014, nonché i dati delle spese sanitarie e dei relativi rimborsi comunicati da parte degli ulteriori soggetti obbligati alla trasmissione telematica dei dati delle spese sanitarie al STS in base alla normativa vigente;
- l'opposizione a rendere disponibili all'Agenzia delle entrate i dati delle spese sanitarie e dei relativi rimborsi per l'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata può essere effettuata:
  a) con riferimento ai dati aggregati relativi a una o più tipologie di spesa, fino all'8 febbraio 2022, comunicando all'Agenzia delle entrate, oltre alla tipologia di spesa da escludere, il proprio codice fiscale, i dati anagrafici e il numero di identificazione posto sul retro della tessera sanitaria con la relativa data di scadenza, con le modalità previste dal punto 2.4.5 del provvedimento del 6 maggio 2019;
  b) in relazione a ogni singola voce, dal 16 febbraio 2022 al 15 marzo 2022, accedendo all'area autenticata del sito *web* dedicato del STS tramite tessera sanitaria TS-CNS oppure tramite credenziali SPID, con le modalità previste dal punto 2.4.4 del provvedimento del 6 maggio 2019.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 28/1/2022, prot. n. 28825

### Approvate le specifiche tecniche per l'invio di Iva 2022

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 31 gennaio 2022, protocollo n. 30720, ha proceduto all'approvazione delle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati contenuti

nella dichiarazione annuale IVA 2022 relativa all'anno 2021.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 31/1/2022, prot. n. 30720

**Approvato il modello Redditi 2022-SC**

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 31 gennaio 2022, protocollo n. 30745, ha approvato il modello di dichiarazione "*Redditi 2022–SC*", con le relative istruzioni, che le società ed enti commerciali residenti nel territorio dello Stato e i soggetti non residenti equiparati devono presentare nell'anno 2022 ai fini delle imposte sui redditi.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 31/1/2022, prot. n. 30745

**Approvato il modello Redditi 2022-SP**

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 31 gennaio 2022, protocollo n. 30742, ha proceduto all'approvazione del modello di dichiarazione "*Redditi 2022–SP*", con le relative istruzioni, che le società semplici, Snc, Sas ed equiparate devono presentare nell'anno 2022 ai fini delle imposte sui redditi.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 31/1/2022, prot. n. 30742

**Approvato il modello Redditi 2022-ENC**

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 31 gennaio 2022, protocollo n. 30733, ha proceduto all'approvazione del modello di dichiarazione "*Redditi 2022–ENC*", con le relative istruzioni, che gli enti non commerciali residenti nel territorio dello Stato e i soggetti non residenti ed equiparati devono presentare nell'anno 2022 ai fini delle imposte sui redditi.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 31/1/2022, prot. n. 30733

**Approvato il modello Consolidato nazionale e mondiale 2022**

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 31 gennaio 2022, protocollo n. 30734, ha proceduto all'approvazione del modello "*Consolidato nazionale e mondiale 2022*", con le relative istruzioni, da presentare nell'anno 2022 ai fini della dichiarazione dei soggetti ammessi alla tassazione di gruppo di imprese controllate residenti nonché dei soggetti ammessi alla determinazione dell'unica base imponibile per il gruppo di imprese non residenti.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 31/1/2022, prot. n. 30734

**Approvato il modello Redditi 2022-PF**

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 31 gennaio 2022, protocollo n. 30730, ha proceduto all'approvazione del modello di dichiarazione "*REDDITI 2022-PF*", con le relative istruzioni, da presentare da parte delle persone fisiche nell'anno 2022, per il periodo d'imposta 2021, ai fini delle imposte sui redditi.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 31/1/2022, prot. n. 30730

**Approvato il modello Irap 2022**

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 31 gennaio 2022, protocollo n. 30729, ha proceduto all'approvazione del modello di dichiarazione "*Irap 2022*" con le relative istruzioni, da utilizzare per la dichiarazione ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) per l'anno 2021.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 31/1/2022, prot. n. 30729

**Approvati gli Isa**

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 31 gennaio 2022, protocollo n. 29368, ha proceduto all'individuazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (c.d. Isa) per il periodo di imposta 2022, all'approvazione di 175 modelli per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli stessi, da utilizzare per il periodo di imposta 2021, all'individuazione delle modalità per l'acquisizione degli ulteriori dati necessari ai fini dell'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale per il periodo di imposta 2021 e programma delle elaborazioni degli indici sintetici di affidabilità fiscale applicabili a partire dal periodo d'imposta 2022.

Agenzia delle entrate, provvedimento, 31/1/2022, prot. n. 29368

## Dogane

**Le *faq* sulle importazioni in franchigia**

L'Agenzia delle dogane, con la circolare n. 1/D del 1° febbraio 2022, ha pubblicato le *faq* aggiornate in riferimento alle importazioni in franchigia ai sensi del Regolamento 1186/2009 e del D.M. 489/1997.

Agenzia delle dogane, circolare n. 1/D/2022

## Irpef

**Per la retribuzione convenzionale necessario rientrare nei settori economici del decreto**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 54/E del 31 gennaio 2022, ha ricordato che, la disciplina fiscale di cui all'articolo 51, comma 8-*bis*, Tuir trova applicazione a condizione che:
- il lavoratore, operante all'estero, sia inquadrato in una delle categorie per le quali il decreto del Ministero del lavoro fissa la retribuzione convenzionale;
- l'attività lavorativa sia svolta all'estero con carattere di permanenza o di sufficiente stabilità;
- l'attività lavorativa svolta all'estero costituisca l'oggetto esclusivo del rapporto di lavoro e, pertanto, l'esecuzione della prestazione lavorativa sia integralmente svolta all'estero;
- il lavoratore nell'arco di 12 mesi soggiorni nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni.

Ciò comporta che la mancata previsione nel decreto ministeriale del settore economico nel quale viene svolta l'attività da parte del dipendente costituisce motivo ostativo all'applicazione del particolare regime (cfr. circolare n. 20/E/2011, risposta 5.6).

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 54/E/2022

## Regimi speciali

**Accesso anche in caso di datore di lavoro non residente**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 55/E del 31 gennaio 2022, ha ribadito che, ai fini della fruizione del regime c.d. degli impatriati, l'articolo 16, D.Lgs. 147/2015, non richiede che l'attività sia svolta per un'impresa operante sul territorio dello Stato, pertanto, possono accedere all'agevolazione i soggetti che vengono a svolgere in Italia attività di lavoro alle dipendenze di un datore di lavoro con sede all'estero, o i cui committenti (in caso di lavoro autonomo o di impresa) siano stranieri (non residenti).

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 55/E/2022

## Successione

**La provenienza dell'ultimo atto detta le regole sulla divisione**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 60/E del 31 gennaio 2022, ha chiarito che si è in presenza di un'unica massa ereditaria e non di masse plurime, a condizione che vi sia identità di parti, nel caso in cui, sebbene l'asse ereditario provenga da diversi atti, l'ultimo acquisto, da parte dei condividenti, è avvenuto per successione.

Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 60/E/2022

## Tributi locali

**Entro fine marzo l'adeguamento delle addizionali regionali**

Il Mef, Dipartimento Finanze, con la risoluzione n. 2/DF del 1° febbraio 2022, ha ricordato che c'è tempo fino al 31 marzo per procedere all'adeguamento degli scaglioni dell'addizionale regionale all'Irpef ai nuovi scaglioni dell'Irpef nazionale.

Mef, risoluzione n. 2/DF/2022

**Incrementi nel tetto del 25% per le occupazioni temporanee**

Il Mef, Dipartimento Finanze, con la risoluzione n. 1/DF del 1° febbraio 2022, ha ricordato che gli aumenti del canone patrimoniale per le occupazioni temporanee delle aree mercatali sono ammessi nel limite del 25% della tariffa di legge.

Mef, risoluzione n. 1/DF/2022

# La circolare tributaria n. 5/2022

## Accertamento

**Rileva anche l'automobile concessa in comodato**

In tema di accertamento delle imposte sul reddito, costituiscono elementi indicativi e coefficienti presuntivi di capacità contributiva, tra gli altri, la disponibilità di un autoveicolo, situazione nella quale deve farsi rientrare anche l'intestatario di un'autovettura che concede la medesima a terzi a titolo di comodato gratuito, con la conseguenza che la disponibilità di tali beni costituisce una presunzione di capacità contributiva da qualificare «*legale*» ai sensi dell'articolo 2728, cod. civ., non potendo il giudice tributario togliere a tali elementi la capacità presuntiva contributiva e potendo soltanto valutare la prova che il contribuente offre in ordine alla provenienza non reddituale delle somme necessarie per mantenere il possesso dei beni indicati dalla norma (cfr. sentenze n. 16284/2007 e n. 12448/2011).

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 2064 – 16 dicembre 2021 – 25 gennaio 2022

## Contenzioso tributario

**Corrette modalità di contestazione del giudizio**

In tema di processo tributario, ove si censuri la sentenza della Commissione Tributaria sotto il profilo del giudizio espresso in ordine alla motivazione di una cartella di pagamento - la quale è atto amministrativo e non processuale – il ricorrente, a pena di inammissibilità, deve trascrivere testualmente il contenuto dell'atto impugnato che assume erroneamente interpretato o pretermesso dal giudice di merito al fine di consentire alla Corte di Cassazione la verifica della doglianza esclusivamente mediante l'esame del ricorso (cfr. sentenza n. 28570/2019).

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 2023 – 1° dicembre 2021 – 25 gennaio 2022

## Cooperative

**Requisiti per le agevolazioni fiscali delle cooperative**

In tema di agevolazioni tributarie in favore di società cooperative, per l'applicazione del beneficio previsto dall'articolo 12, L. 604/1977, non è sufficiente che la cooperativa possieda i requisiti necessari per entrare nel sistema agevolativo ma è necessario, pur in assenza di esplicita indicazione legislativa, che essa abbia, con riferimento allo specifico periodo di imposta, regolarmente presentato la dichiarazione dei redditi e correttamente tenuto la contabilità, in quanto l'Amministrazione finanziaria deve essere messa in condizione di svolgere il proprio compito di controllo e accertamento dei presupposti per godere dei benefici in questione (cfr. sentenza n. 30371/2017).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 2395 – 16 novembre 2021 – 27 gennaio 2022

**Verifica dei requisiti per il regime agevolato delle cooperative di produzione e lavoro**

In tema di agevolazioni tributarie in favore delle società cooperative di produzione e lavoro, secondo i vincolanti criteri interpretativi dettati dalla Corte di Giustizia (con la sentenza 8 settembre 2011, cause riunite C-78/08 e C-80/08), il giudice nazionale deve valutare il carattere selettivo e la giustificazione, alla luce della struttura generale del sistema tributario nazionale, delle esenzioni fiscali di cui

all'articolo 11, D.P.R. 601/1973, che costituiscono un aiuto di Stato, verificando se effettivamente i beneficiari siano enti a finalità mutualistica, che operano nell'interesse economico dei soci, con cui intrattengano una relazione non solo commerciale, ma personale particolare, in cui essi partecipino attivamente ed abbiano diritto ad un'equa ripartizione dei risultati economici (cfr. sentenza n. 3653/2015).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 2395 – 16 novembre 2021 – 27 gennaio 2022

## Istituti deflattivi

**Non sempre lo sgravio della cartella è sinonimo di acquiescenza**

Lo sgravio della cartella di pagamento, pur riferita a somme direttamente iscritte a ruolo dall'ufficio all'esito del controllo automatizzato *ex* articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973, disposto in provvisoria esecuzione della sentenza di primo grado favorevole al contribuente prima della presentazione dell'appello, non comporta acquiescenza alla sentenza, preclusiva quindi dell'impugnazione, trattandosi di comportamento che può essere fondato anche sulla mera volontà di evitare le eventuali ulteriori spese di precetto e dei successivi atti di esecuzione, senza che assuma rilievo l'esistenza o meno di atti prodromici all'atto impugnato (cfr. sentenze n. 24064/2012; n. 6334/2016; n. 31415/2018 e n. 18976/2019).

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 2354 – 21 dicembre 2021 – 26 gennaio 2022

## Reddito di impresa

**Rettifica di competenza con impatto sulle rimanenze**

La rettifica, secondo la corretta imputazione temporale all'esercizio di competenza, dei componenti del reddito, può incidere sulla conseguente determinazione delle rimanenze dell'esercizio sottoposto ad accertamento, poiché il principio della c.d. continuità di bilancio, sancito dall'articolo 92, Tuir (per effetto del quale le rimanenze finali di un esercizio costituiscono esistenze iniziali di quello successivo) non esclude il potere dell'Amministrazione finanziaria, in sede di accertamento, di rideterminare il valore delle rimanenze medesime (cfr. sentenza n. 22932/2018).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 2398 – 16 novembre 2021 – 27 gennaio 2022

**Caratteristiche della competenza**

L'articolo 109 (già articolo 75), Tuir in ordine al principio di competenza, prevede che "*i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni*". Con la menzione dei requisiti della "*certezza*" e della "*determinabilità*" il Legislatore ha voluto escludere dalla formazione del reddito i componenti solo "*stimati*", mentre deve tenersi conto solo degli elementi reddituali caratterizzati da un sufficiente grado di attendibilità. La certezza va intesa non in senso materiale, ma giuridico, con esclusione di componenti di redditi meramente presunti. Deve esistere un vincolo giuridico avente origine in un contratto, in un fatto illecito o in un provvedimento della P.A. La determinabilità attiene, invece, al *quantum* del componente di reddito, desumibile da elementi oggettivi, quindi con esclusione di quello basato su mere congetture soggettive o fondato su calcoli probabilistici. Pertanto, inizialmente deve individuarsi l'esercizio di competenza civilistica, in base al principio di

derivazione di cui all'articolo 83, Tuir. Successivamente, si assiste a un allontanamento dai principi civilistici, in quanto occorre verificare i requisiti di esistenza degli elementi reddituali e della loro oggettiva determinabilità, sicché il Legislatore fiscale ha inserito criteri più rigidi e obiettivi di quelli civilistici per determinare l'imputazione temporale. Le regole sulla imputazione temporale delle componenti di reddito sono inderogabili, sia per i contribuenti, ai quali è precluso ogni spostamento dei ricavi e delle spese da un periodo all'altro, sia per l'Amministrazione finanziaria (cfr. sentenze n. 12265/2019; n. 21667/2020; n. 26650/2020 e n. 19166/2021).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 2241 – 15 dicembre 2021 – 26 gennaio 2022

## Registro

### Registro fisso per le convenzioni urbanistiche della Provincia di Bolzano

In tema di imposta di registro, le convenzioni urbanistiche di cui all'articolo 40-*bis*, L. Provincia Autonoma di Bolzano 13/1997 non hanno natura negoziale, ma costituiscono accordi, integrativi o sostitutivi, di provvedimenti amministrativi in relazione all'interesse pubblico alla pianificazione urbanistica, privi della funzione "*permutativa*" tra prestazione del privato e azione della P.A.: di conseguenza sono assoggettate a imposta di registro in misura fissa, con esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale, come confermato dall'articolo 20, commi 2 e 3, L. 1020/1977, quale introdotto dall'articolo 1, comma 88, L. 205/2017, applicabile a tutti gli atti preordinati alla trasformazione del territorio posti in essere mediante accordi e convenzioni tra privati ed enti pubblici (cfr. sentenze n. 31017/2018; n. 31018/2018; n. 31019/2018; n. 31020/2018; n. 11093/2021 e n. 24861/2021).

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 2380 – 12 gennaio 2022 – 27 gennaio 2022

### Corretta aliquota in caso di scioglimento della comunione

In tema di imposta di registro, in caso di scioglimento della comunione mediante assegnazione del bene in natura a un condividente e versamento agli altri di somme pari al valore delle quote, si applica l'aliquota di divisione e non quella di vendita, giacché quest'ultima, a norma dell'articolo 34, D.P.R. 131/1986, si applica soltanto nel caso in cui a un condividente siano stati attribuiti beni per un valore eccedente quello spettante e limitatamente alla parte in eccedenza (cfr. sentenze n. 3568/1974; n. 17866/2010; n. 20119/2012 e n. 17512/2017).

Cassazione – sezione V – ordinanza n. 2378 – 12 gennaio 2022 – 27 gennaio 2022

### Sentenza di accoglimento della revocatoria con tassazione proporzionale

In tema di imposta di registro, la sentenza di accoglimento della revocatoria fallimentare di pagamento di somme o cessione di crediti è soggetta all'aliquota proporzionale di cui al D.P.R. 131/1986, Tariffa allegata, parte prima, articolo 8, comma 1, lettera b) (prevista per i provvedimenti giudiziari recanti condanna al pagamento di somme o valori, ad altre prestazioni o alla consegna di beni di qualsiasi natura) - e non al pagamento della misura fissa prevista dal medesimo articolo, successiva lettera e) (prevista per i provvedimenti giudiziali aventi a oggetto l'annullamento o la declaratoria di nullità di un atto) – perché tale sentenza possiede contenuti ed effetti diversi dalle sentenze di nullità o annullamento di un atto o di risoluzione di un contratto, tenuto conto che non opera alcuna caducazione dell'atto impugnato, il quale resta infatti in vita, anche se privo di efficacia nei confronti del fallimento e della procedura esecutiva, e che le conseguenti restituzioni non comportano il ripristino della situazione anteriore, ma un trasferimento di ricchezza in favore del fallimento, consentendo il recupero

alla procedura esecutiva di beni che ne erano in precedenza sottratti. La sentenza che accoglie la domanda di revoca di atti solutori non ha infatti quale necessario presupposto la declaratoria di inefficacia del negozio "*a monte*" del pagamento revocato, ed essa, inoltre, non determina la mera inopponibilità di tale pagamento al fallimento, ma ha un effetto traslativo pieno, in quanto, condannando l'*accipiens* alla restituzione della somma di denaro in precedenza appresa e già confusa nel suo patrimonio, comporta il depauperamento di tale patrimonio, con contestuale, immediato trasferimento al fallimento della corrispondente ricchezza (cfr. sentenze n. 24954/2013; n. 16814/2017; n. 31277/2018 e n. 32969/2018).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 2281 – 15 dicembre 2021 – 26 gennaio 2022

**Illegittimo l'accertamento che contiene solo data e numero del procedimento civile**

In tema di imposta di registro, l'avviso di liquidazione emesso *ex* articolo 54, comma 5, D.P.R. 131/1986 che indichi soltanto la data e il numero del provvedimento civile oggetto della registrazione, senza allegarlo, è illegittimo, per difetto di motivazione, in quanto l'obbligo di allegazione, previsto dall'articolo 7, L. 212/2000, mira a garantire al contribuente il pieno e immediato esercizio delle sue facoltà difensive, laddove, in mancanza, egli sarebbe costretto a una attività di ricerca, che comprimerebbe illegittimamente il termine a sua disposizione per impugnare (cfr. sentenze n. 29402/2017 e n. 29491/2019).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 1973 – 16 dicembre 2021 – 24 gennaio 2022

## Riscossione

**Conseguenze della mancata impugnazione della cartella**

La mancata impugnazione della cartella di pagamento nel termine di decadenza previsto dalla legge produce soltanto l'effetto sostanziale dell'irretrattabilità del credito, ma non anche la c.d. conversione del termine di prescrizione breve - eventualmente previsto - in quello ordinario decennale, di cui all'articolo 2953, cod. civ. (cfr. sentenza n. 11760/2019).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 2283 – 15 dicembre 2021 – 26 gennaio 2022

**Il concordato preventivo non stoppa l'iscrizione a ruolo**

L'apertura di una procedura di concordato preventivo non è ostativa né rispetto all'accertamento del credito tributario mediante iscrizione a ruolo ed emissione della cartella, né rispetto alla irrogazione di sanzione pecuniaria e accessori, maturati sino all'apertura della procedura concorsuale. Ciò in quanto, se con l'apertura del concorso l'Amministrazione finanziaria viene a perdere ogni possibilità di agire ai fini esattivi contro il debitore, al pari di ogni altro creditore, la stessa, sotto il profilo del diritto sostanziale, non perde le proprie prerogative in ordine all'attività di verifica del rapporto giuridico d'imposta. L'ente impositore, in pendenza della procedura di concordato preventivo, può esercitare - dunque avviare, proseguire e concludere - i propri poteri accertativi nei confronti del contribuente (cfr. sentenze n. 9440/2019 e n. 24880/2020).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 2239 – 15 dicembre 2021 – 26 gennaio 2022

## Tributi locali – Tari

**Onere del contribuente dimostrare la spettanza della riduzione**

In materia di Tari, costituiscono presupposto impositivo l'occupazione o la conduzione di locali e aree

scoperte, adibiti a qualsiasi uso privato, non costituenti accessorio o pertinenza degli stessi, di talché è onere del contribuente dimostrare la sussistenza delle condizioni per beneficiare della riduzione della superficie tassabile ovvero dell'esenzione, trattandosi di eccezione rispetto alla regola generale del pagamento dell'imposta sui rifiuti urbani nelle zone del territorio comunale (cfr. sentenze n. 12979/2019 e n. 17032/2021).

Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 2257 – 17 dicembre 2021 – 26 gennaio 2022

## La circolare tributaria n. 5/2022

# Resistenza del principio di competenza al fatto storico della dichiarazione in altra annualità

di Mara Pilla – dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 2241/2022, si misura con il principio di competenza, indagato, sia pure con la lente tipica del sindacato di legittimità, nella sua dimensione più piena di criterio di discernimento tra il reddito di 2 o più esercizi. Utili anche gli spunti forniti dal collegio giudicante in relazione al perimetro e alla portata del fatto storico apprezzabili nel grado di legittimità.

L'Agenzia delle entrate emetteva un avviso di accertamento per il recupero di Irpef e Iva in relazione all'anno n, a carico di una ditta individuale, che aveva ceduto delle autovetture nell'anno d'imposta n, avendole immatricolate e consegnate ai clienti finali, ancorché avesse fatto confluire nel reddito d'impresa i relativi ricavi e avesse emesso le debite fatture nell'anno d'imposta n+1. All'esito dell'impugnazione in primo grado, la CTP aveva accolto il ricorso di parte privata, mentre all'esito del giudizio sul gravame la CTR aveva accolto l'appello erariale, ritenendo fondato il rilievo elevato dall'Amministrazione finanziaria, alla quale peraltro non erano state esibite le fatture emesse nell'anno n+1 se non in corso di causa, fondato sul dato oggettivo della mancata emissione dei documenti fiscali nell'anno n.

Il contribuente si rivolge ai giudici di piazza Cavour per far valere la propria condotta diligente nell'anno n+1. Il primo profilo affrontato dalla Suprema Corte riguarda l'inquadramento del motivo d'impugnazione nell'ambito della critica vincolata indicata dall'articolo 360, c.p.c.. Secondo parte privata, infatti, si sarebbe trattato di un motivo in punto di nullità della sentenza per sottrazione ai doveri decisori prescritti dall'articolo 112, c.p.c. (articolo 360, comma 1, n. 4, c.p.c.), come indicato in rubrica: "*per essere stato erroneamente ritenuto dal giudice di appello che i verificatori non avrebbero riscontrato l'emissione da parte del contribuente delle fatture di vendita per l'anno*" n+1. La Corte procede alla riqualificazione del motivo di ricorso, onde procedere allo scrutino in parametro dell'articolo 360, comma 1, n. 5, c.p.c. (nuova formulazione) la questione del mancato riscontro da parte dei verificatori dell'emissione delle fatture nell'anno successivo alla cessione, insomma, sposta la vertenza sull'omesso

esame di un fatto decisivo per il giudizio e controverso tra le parti, piuttosto che su una mancata corrispondenza tra il chiesto e il pronunciato. Allora, il fatto trascurato dalla CTR sarebbe il differimento all'anno successivo della fatturazione e del computo dei ricavi nell'ambito del reddito d'impresa, giacché afferente alla categoria dei fatti storici, principali o secondari, la cui esistenza risulta dal testo della sentenza o dagli atti processuali, che abbiano innanzitutto costituito oggetto di discussione tra le parti e abbiano altresì carattere decisivo. Tanto che il ricorrente è onerato dell'indicazione del dato testuale o *extra* testuale, da cui emerga la sussistenza del fatto storico, della fase del giudizio e della modalità con cui il fatto storico sia stato oggetto di discussione tra le parti, oltre che della sua decisività, considerato che l'omesso esame di elementi istruttori *ex se* non integra alcun vizio, nel senso che il giudice può ben prendere in considerazione tutti gli elementi istruttori, pur senza dar conto in sentenza di tutte le risultanze probatorie. Così come, per converso, se il giudice di merito non valuta tutte le deduzioni difensive o non disamina tutte le questioni e/o argomentazioni non incorre nel vizio in parola, ove non tralasci l'esame di un fatto discusso e decisivo.

Come dire che il ricorrente, che solleva la questione del differimento in argomento, sta sostenendo che l'eventuale considerazione dell'emissione delle fatture e della confluenza nel reddito d'impresa dei relativi ricavi nell'anno n+1 avrebbe determinato un diverso esito della controversia. Al contrario, non sta affatto lamentando che non ha pronunciato su tutta la domanda, bensì che ha riscontrato e approfondito la domanda, tacendo, però, il fatto. Del resto, il giudice di *secondae curae*, aveva scritto:

> *"né appare rilevante la produzione in giudizio di fatture, non sottoposte ai verificatori in sede di verifica, perché – al di là del profilo di inammissibilità – risulta non agevole, né possibile in questa sede valutare se esse siano o meno riferibili all'anno in contestazione"*.

Così inquadrata la doglianza, la Suprema Corte approda al secondo *step* del procedimento decisorio: saggiare la decisività del succitato differimento, attraverso l'apprezzamento della sua idoneità potenziale, concretamente e sulla base di un giudizio prognostico, a sovvertire l'esito del gravame avanti al secondo giudice.

L'articolo 109, Tuir, in materia di competenza di ricavi e altri componenti positivi di reddito, la Corte di Cassazione ricorda come tali componenti, ove non ne sia ancora certa l'esistenza o non ne determinabile in modo obiettivo l'ammontare, vadano trasferiti al futuro, in modo che manifestino la loro rilevanza nell'annualità in cui si verificheranno tali condizioni. In tal modo, osserva la Corte, si esclude che alla formazione del reddito concorrano componenti solo stimati, anziché connotati da un sufficiente grado di attendibilità:

> *"la certezza va intesa non in senso materiale, ma giuridico, con esclusione di componenti di redditi meramente presunti. Deve esistere un vincolo giuridico avente origine in un contratto, in un fatto illecito o in un provvedimento della P.A.. La determinabilità attiene, invece, al quantum del componente di reddito, desumibile da elementi oggettivi, quindi con esclusione di quello basato su mere congetture soggettive o fondato su calcoli probabilistici. Pertanto, inizialmente deve individuarsi l'esercizio di competenza civilistica, in base al principio di derivazione di cui all'articolo 83, Tuir. Successivamente, si assiste a un allontanamento dai principi civilistici, in quanto occorre verificare i requisiti di esistenza degli elementi reddituali e della loro oggettiva determinabilità, sicché il Legislatore fiscale ha inserito criteri più rigidi e obiettivi di quelli civilistici per determinare l'imputazione temporale. Le regole sulla imputazione temporale delle componenti di reddito sono inderogabili, sia per i contribuenti, ai quali è precluso ogni spostamento dei ricavi e delle spese da un periodo all'altro, sia per l'Amministrazione finanziaria (Cassazione, n. 12265/2019; n. 21667/2020; n. 26650/2020 e n. 19166/2021)".*

Esclusi gli arbitraggi nell'imputazione, che inevitabilmente si riflettono sulla base imponibile e, finalmente, sul concorso del contribuente al sostenimento della spesa pubblica, dunque, non si può ammettere la rilevazione del componente positivo in un periodo successivo, nel caso in cui l'evento gestionale che l'ha originato si sia già completamente esaurito in precedenza. Quanto alla ripartizione dell'onere probatorio, infine, le regole sono piuttosto chiare, almeno sul pianto teorico:

> *"l'onere di provare il requisito della certezza e determinabilità dei componenti positivi del reddito, in un determinato esercizio sociale, incombe sull'Amministrazione finanziaria, mentre per quelli negativi l'onere grava sul contribuente (Cassazione n. 20521/2006)".*

Ne viene che:

> *"la ritardata fatturazione nell'anno 2004 dei compensi corrisposti dalla clientela per gli acquisti di autovetture nell'anno 2003 non impediva all'Amministrazione finanziaria di imputare i relativi ricavi all'anno corrispondente secondo il principio di competenza e di procedere al conseguente recupero delle imposte sulla base dell'accertamento del maggior reddito".*

Ciò equivale a concludere per l'irrilevanza del fatto storico del differimento, che anche fosse stato più diffusamente commentato in sede di provvedimento conclusivo del giudizio d'appello, non avrebbe avuto quella robustezza e quell'incisività tali da cagionare un rovesciamento delle conclusioni.

Ci si chiederà, allora, quale rimedio avrebbe potuto adottare il contribuente in luogo della poco soddisfacente impugnazione per cassazione, giacché è innegabile che la conferma della tesi erariale si risolve in una duplicazione dell'imposizione (salvo il caso dell'esercizio in perdita fiscale, il concorso

dei ricavi alla formazione del reddito dell'anno successivo unitamente alla definitività dell'accertamento per l'anno precedente raddoppia il carico fiscale). La risposta va ricercata nel coordinamento tra 2 norme procedimentali: la disciplina della tempestività dell'istanza di rimborso, sotto l'egida dell'articolo 38, D.P.R. 602/1973, e le regole sulla decadenza dell'azione accertatrice, di cui all'articolo 43, D.P.R. 600/1973. Quanto alla prima norma, sarà rilevante l'individuazione del *dies a quo* da cui decorre il termine decadenziale entro il quale si considera ammissibile la presentazione di un'istanza di rimborso. Quanto alla seconda norma, sarà interessante indagare lo spirare del termine decadenziale in relazione al controllo della dichiarazione relativa all'anno d'imposta d'erronea imputazione del componente. Decorso tale termine, infatti, gli uffici adducono l'intangibilità del dato dichiarativo, a favore come a sfavore del dichiarante. Tale evenienza, tuttavia, è in genere scongiurata nel caso, come quello esaminato nel provvedimento in commento, in cui il rilievo dell'Agenzia delle entrate sull'anno n conduce direttamente alla non competenza del componente per l'anno n+1. Se il recupero a tassazione dei ricavi nell'esercizio di competenza non può trovare ostacolo nella circostanza che essi siano stati dichiarati in un diverso esercizio, correlativamente non è accettabile la conseguenza della doppia imposizione:

> *"evitabile dal contribuente con la richiesta di restituzione della maggior imposta, la quale è proponibile, nei limiti ordinari della prescrizione ex articolo 2935, cod. civ., a far data dal formarsi del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi in relazione alla annualità non di competenza - Cassazione n. 11646/2017e n. 16349 del 2014) (cfr. Cassazione, n. 26665/2009; n. 16349/2014 e n. 4023/2015"* (Cassazione, ordinanza n. 10321/2021).

Altri rimedi, invece, risentono di tempistiche più vincolate:

> *"il rimborso dei versamenti diretti di cui all'articolo 38, D.P.R. 602/1973 è esercitabile entro il termine di decadenza di 48 mesi dalla data del versamento, indipendentemente dai termini e modalità della dichiarazione integrativa di cui al D.P.R. 322/1998, articolo 2, comma 8-bis"* (Cassazione, SS.UU. sentenza n. 13378/2016).

## La circolare tributaria n. 5/2022

# Uno sguardo alla componente digitale dei servizi professionali

di Mara Pilla – dottore commercialista e revisore legale

Con il D.Lgs. 173/2021, è stata data attuazione alla Direttiva (UE) 20 maggio 2019 2019/770 del Parlamento europeo e del Consiglio, relativa a determinati aspetti dei contratti di fornitura di contenuto digitale e di servizi digitali. Il decreto apporta modifiche al D.Lgs. 206/2005, c.d. Codice del consumo, adottato alla stregua della L. 229/2003, con cui è stata delegata la materia del riassetto delle disposizioni vigenti in materia di tutela dei consumatori per consentire l'adeguamento alle disposizioni comunitarie e agli accordi internazionali, l'omogeneizzazione delle procedure relative al diritto di recesso del consumatore, la disciplina dei contratti a distanza e il coordinamento dell'intervento delle associazioni dei consumatori nell'ambito delle procedure di composizione extragiudiziale delle controversie. Il D.Lgs. 173/2021, inoltre, è stato emanato nel quadro della relativa L. 53/2021, recante delega al Governo per il recepimento delle Direttive europee e l'attuazione di altri atti dell'Unione Europea (il cui Allegato A menziona, appunto, al n. 11 la Direttiva 2019/770/UE). Le novità si applicano alle forniture di contenuti e servizi digitali erogate a partire dal 2022, salve alcune specificità che interesseranno soltanto i contratti conclusi a partire dal 2022. Le modifiche al D.Lgs. 206/2005, c.d. Codice del consumo, consistono nell'innesto di un intero capo (il capo I-*bis*) dedicato ai contratti di fornitura di contenuto digitale e di servizi digitali, che si apre con l'articolo 135-*octies*, D.Lgs. 206/2005 di delimitazione dell'ambito di applicazione e di introduzione delle definizioni fondamentali. I contratti in questione corrispondono a contratti di fornitura di contenuto digitale ove i dati prodotti e forniti siano in formato digitale e corrispondono a contratti di fornitura di servizi digitali nella misura in cui i servizi forniti consentano al consumatore di creare, trasformare, archiviare i dati o di accedervi in formato digitale oppure permettano la condivisione di dati in formato digitale, caricati o creati dal consumatore e da altri utenti di tale servizio, o qualsiasi altra interazione con tali dati. Gli aspetti di tali contratti disciplinati con la novella riguardano la conformità del contenuto digitale o del servizio digitale al contratto, i rimedi in caso di difetto di conformità al contratto o di mancata fornitura, le modalità di esercizio dei rimedi medesimi e le modifiche al contenuto digitale o al servizio digitale. Delimitato l'ambito di applicazione della disciplina, si passa alle definizioni, secondo cui sono beni con

elementi digitali i beni mobili materiali che incorporano o sono interconnessi con un contenuto digitale o un servizio digitale, qualora la mancanza del contenuto digitale o del servizio digitale precluderebbe il funzionamento del bene; costituisce integrazione il collegamento del contenuto o del servizio digitale con le componenti dell'ambiente digitale del consumatore e l'incorporazione nelle componenti in questione per permettere che il contenuto digitale o il servizio digitale sia utilizzato nel rispetto dei requisiti di conformità previsti dalla novella. Sotto il profilo soggettivo, invece, le definizioni individuano come professionista la persona fisica o giuridica, pubblica o privata, o anche il suo intermediario, che agisca per finalità che rientrano nel quadro della sua attività commerciale, industriale, artigianale o professionale, in relazione ai contratti summenzionati, compreso il fornitore di piattaforme. Siccome le disposizioni del capo I-*bis* (articoli 135-*octies* e ss., D.Lgs. 205/2006), di modifica al D.Lgs. 206/2005, c.d. Codice del consumo, si applicano a qualsiasi contratto in cui il professionista fornisce, o si obbliga a fornire, un contenuto digitale o un servizio digitale al consumatore e il consumatore corrisponde un prezzo o si obbliga a corrispondere un prezzo, è opportuno chiedersi se tale normativa impatti anche sui servizi offerti dal difensore digitale. Soccorre sul punto l'articolo 135-*novies*, comma 2, D.Lgs. 205/2006 rubricato esclusioni, che colloca al di fuori del perimetro di applicazione della normativa la fornitura di servizi diversi dai servizi digitali, indipendentemente dal fatto che il professionista ricorra o meno a forme o mezzi digitali per ottenere il risultato del servizio o consegnarlo o trasmetterlo al consumatore; i servizi di comunicazioni elettroniche, a eccezione di taluni servizi di comunicazioni interpersonale; i servizi di assistenza sanitaria forniti al paziente (*id est* prescrizione, somministrazione, fornitura di medicinali e dispositivi medici, sia essa fornita o meno attraverso le strutture di assistenza sanitaria); i servizi di gioco d'azzardo; i servizi finanziari, vale a dire qualsiasi servizio di natura bancaria, creditizia, assicurativa, servizi pensionistici individuali, di investimento o di pagamento; il *software* offerto dal professionista sulla base di una licenza libera e aperta, in cui il consumatore non corrisponde un prezzo e i dati personali forniti dal consumatore stesso sono trattati esclusivamente dal professionista al fine di migliorare la sicurezza, la compatibilità o l'interoperabilità del *software* specifico; la fornitura di contenuto digitale se il contenuto digitale è messo a disposizione del pubblico con mezzi diversi dalla trasmissione di segnale quale parte di uno spettacolo o di un evento, come le proiezioni cinematografiche digitali; il contenuto digitale fornito da enti pubblici per il riutilizzo dell'informazione del settore pubblico. Diversamente il contenuto digitale o il servizio digitale dovrebbe, sotto il profilo soggettivo, corrispondere alla descrizione, alla quantità e alla qualità previste dal contratto e presentare funzionalità, compatibilità, interoperabilità e le altre caratteristiche previste dal contratto; essere idoneo a ogni uso particolare voluto dal consumatore;

essere fornito con tutti gli accessori, le istruzioni, anche in merito all'installazione e l'assistenza ai clienti ed essere aggiornato. Sotto il profilo oggettivo, inoltre, il contenuto digitale o il servizio digitale deve essere adeguato agli scopi per cui sarebbe abitualmente utilizzato un contenuto digitale o un servizio digitale del medesimo tipo; essere della quantità e presentare la qualità e le caratteristiche di prestazione, anche in materia di funzionalità, compatibilità, accessibilità, continuità e sicurezza, che si ritrovano abitualmente nei contenuti digitali o nei servizi digitali dello stesso tipo. Infine, in relazione al contenuto digitale o al servizio digitale, il professionista dovrebbe tenere informato il consumatore sugli aggiornamenti disponibili, anche di sicurezza, necessari e fornirglieli, oltre ad avergli erogato la fornitura nella versione più recente disponibile al momento della conclusione del contratto. Il professionista avrebbe, comunque, diritto di regresso nei confronti del soggetto o dei soggetti responsabili facenti parte della propria catena distributiva, da esercitarsi nel termine di un anno dall'esecuzione della prestazione, con onere della prova a proprio carico.

La fornitura di servizi professionali che ci interessano, allora, ancorché per eseguirla si ricorra (*rectius* si debba necessariamente ricorrere) a forme o mezzi digitali, rimane esclusa dalla disciplina specifica, rappresentando l'alternativa digitale all'analogico, un mezzo, ossia un veicolo funzionale al fine del servizio, anziché un contenuto rilevante *ex se*. In tale ottica valgono, pertanto, i principi generali in materia di responsabilità, ben riepilogati dal Tribunale di Milano, che con sentenza n. 6997/2021, ha affrontato uno dei tanti casi in cui l'operato dell'avvocato viene messo in discussione dall'assistito, magari a orientamenti giurisprudenziali mutati rispetto al momento di conferimento dell'incarico (circostanza attinente in considerazione della consistente probabilità che nel prossimo futuro gli orientamenti in punto di digitalizzazione del processo subiscano sinusoidi significative). In via generale, osserva il Tribunale:

> *"giova premettere che, secondo l'insegnamento della Corte di Cassazione, la responsabilità dell'avvocato non può affermarsi per il solo fatto del suo non corretto adempimento dell'attività professionale, occorrendo verificare se l'evento produttivo del pregiudizio lamentato dal cliente sia riconducibile alla condotta del primo, se un danno vi sia stato effettivamente e, infine, se, ove questi avesse tenuto il comportamento dovuto, il suo assistito, alla stregua di criteri probabilistici, avrebbe conseguito il riconoscimento delle proprie ragioni, difettando, altrimenti, la prova del necessario nesso eziologico tra la condotta del legale, commissiva od omissiva (anche per violazione del dovere di informazione), e il risultato derivatone (Cassazione, n. 9238/2013 e n. 17016/2015). Pertanto, il cliente che sostiene di aver subito un danno per l'inesatto adempimento del mandato professionale del suo avvocato ha l'onere di provare: 1. l'esistenza del titolo consistente nel contratto d'opera professionale;*

*2. la difettosa o inadeguata prestazione professionale; 3. il nesso di causalità tra la difettosa o inadeguata prestazione professionale e il danno lamentato; 4. l'esistenza effettiva di un danno risarcibile".*

## La circolare tributaria n. 5/2022

# Regime Iva dei trasporti internazionali di beni

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

L'articolo 5-*septies*, D.L. 146/2021, introdotto, in sede di conversione, dalla L. 215/2021, specifica alcune condizioni per l'applicazione del regime di non imponibilità Iva dei trasporti internazionali di beni di cui all'articolo 9, comma 1, n. 2), D.P.R. 633/1972, in coerenza con le indicazioni fornite dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza relativa alla causa C-288/16 del 29 giugno 2017.

L'occasione è utile per riepilogare la disciplina Iva delle predette prestazioni anche alla luce dei criteri di collegamento con il territorio dello Stato e, quindi, del rapporto tra il regime di non imponibilità e il presupposto territoriale che caratterizza i trasporti di beni effettuati in ambito internazionale.

### Rapporto tra non imponibilità e territorialità dei servizi internazionali

> L'applicazione del trattamento di non imponibilità Iva previsto, per i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, dall'articolo 9, comma 1, D.P.R. 633/1972, nel cui ambito ricadono anche i trasporti internazionali di beni, presuppone che la prestazione sia territorialmente rilevante in Italia.
>
> Se è vero infatti che, per le cessioni all'esportazione, la detassazione si applica a prescindere dal luogo di stabilimento del cliente, rilevando la destinazione effettiva dei beni al di fuori del territorio dell'Unione Europea, per le operazioni assimilate alle esportazioni e per i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, la non imponibilità di cui agli articoli 8-*bis* e 9, D.P.R. 633/1972 non opera in modo altrettanto oggettivo.

A seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 18/2010, è stata soppressa la previsione di extraterritorialità contenuta nell'ultimo comma dell'articolo 7, D.P.R. 633/1972 e dell'articolo 40, D.L. 331/1993, in base alla quale le operazioni non imponibili non si consideravano effettuate nel territorio dello Stato.

La previsione abolita dal D.Lgs. 18/2010 era impropria, siccome il Legislatore non aveva inteso classificare le operazioni non imponibili come extraterritoriali, ma come operazioni senza addebito

d'imposta in considerazione del luogo di consumo dei beni o, comunque, del carattere internazionale che caratterizza la cessione o la prestazione.

Nel passaggio dalle vecchie alle nuove regole territoriali, l'ambito applicativo degli articoli 8-*bis* e 9, D.P.R. 633/1972 è rimasto, pertanto, del tutto immutato, continuando a essere limitato alle operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'imposta ai sensi dei nuovi articoli da 7-*bis* a 7-*septies*, D.P.R. 633/1972.

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 37/E/2011 (§ 5), ha coerentemente rammentato che, nei rapporti "*B2B*", le prestazioni di servizi considerate territorialmente rilevanti nel Paese del committente:

– sono escluse da Iva in Italia se il committente è stabilito in altro Paese (UE o *extra* UE), benché si tratti di operazioni riconducibili alla fattispecie contemplate dagli articoli 8-*bis* e 9, D.P.R. 633/1972;

– beneficiano della non imponibilità se il committente è un soggetto passivo stabilito in Italia, laddove si considerano soggetti passivi, per le prestazioni di servizi a essi rese[1]:

- i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni, con l'avvertenza che le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività;
- gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'articolo 4, comma 4, D.P.R. 633/1972, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;
- gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini Iva.

In considerazione del tenore letterale dell'articolo 21, comma 6-*bis*, D.P.R. 633/1972:

– nel primo caso (committente stabilito in altro Paese), trattandosi di operazioni non imponibili, la fattura non deve essere emessa dal prestatore nazionale se il committente è comunitario; se extracomunitario, invece, la fattura deve riportare l'annotazione "*operazione non soggetta*", con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale di riferimento;

– nel secondo caso (committente stabilito in Italia), invece, la fattura del prestatore italiano deve riportare l'annotazione "*operazione non imponibile*", con l'eventuale indicazione della relativa norma comunitaria o nazionale di riferimento.

## Rapporto tra non imponibilità e territorialità dei servizi di trasporto internazionale

L'articolo 9, comma 1, n. 2), D.P.R. 633/1972, dopo la modifica operata dall'articolo 11, comma 1, lettera b), L. 37/2019 (Legge europea 2018), considera non imponibili i trasporti relativi a beni in esportazione,

[1] Cfr. articolo 7-*ter*, comma 2, D.P.R. 633/1972.

in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono inclusi nella base imponibile a norma del comma 1, articolo 69, D.P.R. 633/1972.

I trasporti di beni:

– nei rapporti "*B2B*", costituiscono prestazioni "*generiche*", alle quali cioè si applica la regola generale di cui all'articolo 7-*ter*, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, per cui il luogo di effettuazione del trasporto coincide con il Paese del committente;

– nei rapporti "*B2C*", sono soggetti a un diverso regime territoriale a seconda che il trasporto sia intracomunitario o meno. Infatti:

- le prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario si considerano effettuate in Italia in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato, *ex* articolo 7-*sexies*, comma 1, lettera b), D.P.R. 633/1972;
- le prestazioni di trasporto intracomunitario di beni si considerano effettuate in Italia quando la relativa esecuzione ha inizio nel territorio dello Stato, *ex* articolo 7-*sexies*, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972.

## Territorialità proporzionale dei trasporti di beni diversi da quelli intracomunitari

> La disposizione della lettera b) ripropone, per i rapporti "*B2C*", la previsione in precedenza contenuta nell'articolo 7, comma 4, lettera c), D.P.R. 633/1972 e, come ribadito dalla circolare n. 37/E/2011 (§ 3.2.2), ai fini della determinazione della quota-parte di tali prestazioni di servizi resa nel territorio dello Stato, occorre fare ancora riferimento:
>
> – alla circolare n. 11/1980, che ha fissato nella misura del 5% la percentuale forfetaria di ogni singolo intero trasporto internazionale marittimo riferibile alle acque territoriali italiane;
>
> – alla risoluzione n. 89/E/1997, che ha fissato nella misura del 38% la percentuale forfetaria dell'intero tragitto del singolo volo internazionale riferibile alla prestazione resa nello spazio aereo italiano.

## Territorialità dei trasporti intracomunitari di beni

La disposizione della lettera c), invece, ripropone, sempre per i rapporti "*B2C*", la previsione in precedenza contenuta nell'articolo 40, comma 5, D.L. 331/1993.

> L'articolo 7, comma 1, lettera f), D.P.R. 633/1972, riproducendo il previgente articolo 40, comma 7, D.L. 331/1993, ha stabilito che, per "*trasporto intracomunitario di beni*", s'intende il trasporto di

> beni il cui luogo di partenza e il cui luogo di arrivo sono situati nel territorio di 2 Stati membri diversi, laddove:
> – il "*luogo di partenza*" è il luogo in cui inizia effettivamente il trasporto dei beni, senza tener conto dei tragitti compiuti per recarsi nel luogo in cui si trovano i beni;
> – il "*luogo di arrivo*" è il luogo in cui il trasporto dei beni si conclude effettivamente.

### Irrilevanza della qualifica soggettiva del committente

Nell'ipotesi in cui la prestazione sia territorialmente rilevante in Italia, il regime di non imponibilità si applica in modo oggettivo, ossia a prescindere dallo *status* del committente (soggetto Iva o meno), sempreché il trasporto riguardi beni in esportazione, transito o importazione.

> Sul punto, la circolare n. 37/E/2011 (§ 5) ha ricordato che, a partire dall'anno 1993, vale a dire dall'introduzione della disciplina sugli scambi intracomunitari di beni, i concetti di importazione ed esportazione assumono rilevanza non più con riferimento al territorio dello Stato, ma con riferimento al territorio comunitario (che ai fini doganali rappresenta un *unicum*). In tale prospettiva, è da ritenere che le anzidette previsioni di non imponibilità possano trovare applicazione, per i servizi acquistati da committenti stabiliti nel territorio dello Stato, anche quando le predette fattispecie (esportazione, importazione, transito) si verifichino nel territorio di uno Stato UE diverso dall'Italia.
> In pratica, rispetto ai beni in esportazione, la non imponibilità compete se l'operazione principale ha per oggetto il trasferimento della merce a destinazione di un Paese *extra* UE, indipendentemente quindi dal Paese UE di origine. Come, infatti, chiarito dalla risoluzione n. 134/E/2010, il committente italiano di una prestazione di trasporto di beni in esportazione da un altro Paese membro beneficia, in sede di *reverse charge*, del regime di non imponibilità, tenuto conto che la prestazione di trasporto dei beni è collegata a una cessione all'esportazione.
> Il trattamento di non imponibilità risulta, invece, escluso per i trasporti di beni "*estero su estero*", come peraltro indicato dalla circolare n. 12/E/2010 (§ 3.3).

## ESEMPIO 1

In caso di merce trasportata dalla Svizzera agli Stati Uniti, anche laddove la prestazione sia territorialmente rilevante in Italia – come nel caso in cui vettore e committente siano soggetti Iva italiani – non ricorrono le condizioni previste per applicare il regime di non imponibilità, atteso che i

beni trasportati non formano oggetto di una operazione di esportazione, essendo già materialmente esistenti al di fuori del territorio dell'Unione Europea al momento di effettuazione della prestazione.

A conferma di questa conclusione può richiamarsi anche la corrispondente previsione comunitaria, vale a dire l'articolo 146, lettera e), Direttiva 2006/112/CE, che esenta da Iva le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni accessorie, qualora siano direttamente connesse alle esportazioni o importazioni di beni. Del resto, la previsione nazionale in materia di territorialità è rimasta immutata anche a seguito del riordino operato dal D.Lgs. 18/2010, mentre il n. 7) dello stesso articolo 9, D.P.R. 633/1972, nel disciplinare la non imponibilità dei servizi di intermediazione, è stato modificato, estendendo l'agevolazione, già prevista per i servizi di intermediazione relativi a beni in importazione, in esportazione o in transito, ai servizi relativi a operazioni effettuate fuori del territorio dell'Unione Europea.

| Vettore | Mittente | Luogo di partenza | Luogo di arrivo | Regime Iva |
|---|---|---|---|---|
| IT | IT | Italia | Italia | Imponibile |
| | | Italia | Altro Paese UE | |
| | | Altro Paese UE | Italia | |
| | | Altro Paese UE | Altro Paese UE | |
| | | Italia | Paese *extra* UE | Non imponibile |
| | | Altro Paese UE | Paese *extra* UE | |
| | | Paese *extra* UE | Italia | |
| | | Paese *extra* UE | Altro Paese UE | |
| | | Paese *extra* UE | Paese *extra* UE | Imponibile |
| IT | UE | Italia | Italia | Non soggetto |
| | | Italia | Altro Paese UE | |
| | | Altro Paese UE | Italia | |
| | | Altro Paese UE | Altro Paese UE | |
| | | Italia | Paese *extra* UE | |
| | | Altro Paese UE | Paese *extra* UE | |
| | | Paese *extra* UE | Italia | |
| | | Paese *extra* UE | Altro Paese UE | |
| | | Paese *extra* UE | Paese *extra* UE | |
| IT | *Extra* UE | Italia | Italia | Non soggetto |
| | | Italia | Altro Paese UE | |
| | | Altro Paese UE | Italia | |
| | | Altro Paese UE | Altro Paese UE | |
| | | Italia | Paese *extra* UE | |
| | | Altro Paese UE | Paese *extra* UE | |
| | | Paese *extra* UE | Italia | |
| | | Paese *extra* UE | Altro Paese UE | |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | | Paese *extra* UE | Paese *extra* UE | |
| UE | IT | Italia | Italia | Imponibile |
| | | Italia | Altro Paese UE | |
| | | Altro Paese UE | Italia | |
| | | Altro Paese UE | Altro Paese UE | |
| | | Italia | Paese *extra* UE | Non imponibile |
| | | Altro Paese UE | Paese *extra* UE | |
| | | Paese *extra* UE | Italia | |
| | | Paese *extra* UE | Altro Paese UE | |
| | | Paese *extra* UE | Paese *extra* UE | Imponibile |
| *Extra* UE | IT | Italia | Italia | Imponibile |
| | | Italia | Altro Paese UE | |
| | | Altro Paese UE | Italia | |
| | | Altro Paese UE | Altro Paese UE | |
| | | Italia | Paese *extra* UE | Non imponibile |
| | | Altro Paese UE | Paese *extra* UE | |
| | | Paese *extra* UE | Italia | |
| | | Paese *extra* UE | Altro Paese UE | |
| | | Paese *extra* UE | Paese *extra* UE | Imponibile |

## *Plafond* per i servizi internazionali

Le operazioni con l'estero rilevanti, in base all'articolo 8, comma 2, D.P.R. 633/1972, ai fini della formazione del *plafond* e dello *status* di esportatore abituale sono tutte quelle che vanno indicate nel rigo VE30 della dichiarazione Iva annuale.

Ai sensi dell'articolo 2, comma 2, L. 28/1997, per *plafond* s'intende il limite monetario entro il quale l'esportatore abituale può acquistare/importare beni/servizi senza applicazione dell'Iva, salvo le eccezioni (ad esempio, fabbricati e aree fabbricabili e beni/servizi a imposta indetraibile).

Per contro, le operazioni con l'estero che non sono rilevanti ai fini né della formazione del *plafond*, né della verifica dello *status* di esportatore abituale sono indicate nel rigo VE32 (Altre operazioni non imponibili).

### Operazioni rilevanti

Le operazioni con l'estero rilevanti ai fini della formazione del *plafond* e dello *status* di esportatore abituale sono quelle indicate nel rigo VE30.

| **Rigo VE30 (Operazioni che concorrono alla formazione del *plafond*)** |
|---|
| Cessioni all'esportazione (articolo 8, comma 1, lettere a), b) e b-*bis*), D.P.R. 633/1972) |

| |
|---|
| Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, se effettuate nell'attività propria dell'impresa (articolo 8-*bis*, comma 1, D.P.R. 633/1972) |
| Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, se effettuati nell'attività propria dell'impresa (articolo 9, comma 1, D.P.R. 633/1972) |
| Operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino (articolo 71, comma 1, D.P.R. 633/1972) |
| Operazioni non imponibili effettuate con organismi internazionali o in base a trattati e accordi internazionali (articolo 72, D.P.R. 633/1972) |
| Cessioni intracomunitarie (articolo 41, commi 1 e 2, D.L. 331/1993), comprese le cessioni intracomunitarie effettuate in base a una "*triangolazione comunitaria*" |
| Triangolazioni nazionali (articolo 58, comma 1, D.L. 331/1993) |
| Cessioni intracomunitarie di beni prelevati da un deposito Iva, con trasporto o spedizione in altro Paese membro (articolo 50-*bis*, comma 4, lettera f), D.L. 331/1993) |
| Cessioni di beni prelevati da un deposito Iva con trasporto o spedizione fuori dell'Unione Europea (articolo 50-*bis*, comma 4, lettera g), D.L. 331/1993) |
| Cessioni intracomunitarie di prodotti agricoli e ittici, anche se non compresi nella Tabella A, parte prima, effettuate da produttori agricoli di cui all'articolo 34, D.P.R. 633/1972 (articolo 51, comma 3, D.L. 331/1993) |
| Margine delle operazioni non imponibili relative ai beni usati (articolo 37, comma 1, D.L. 41/1995) |

L'articolo 9, comma 2, D.P.R. 633/1973 stabilisce che:

> *"le disposizioni dei commi 2 e 3 dell'articolo 8 si applicano con riferimento all'ammontare complessivo dei corrispettivi delle operazioni indicate nel precedente comma, anche per gli acquisti di beni, diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili e di servizi fatti dai soggetti che effettuano le operazioni stesse nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa".*

> In pratica, i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali elencati nel comma 1, articolo 9, D.P.R. 633/1972 concorrono a formare il *plafond* per l'acquisto di beni e servizi senza applicazione dell'Iva da parte dei soggetti in possesso dello *status* di esportatore abituale. A tal fine, però, è richiesto che le prestazioni di servizi in esame siano effettuate nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa e non, quindi, in via meramente occasionale.

### Operazioni irrilevanti

Le operazioni con l'estero che non sono rilevanti ai fini né della verifica dello *status* di esportatore abituale, né della formazione del *plafond* sono indicate nel rigo VE32 (Altre operazioni non imponibili).

| **Rigo VE32 (Altre operazioni non imponibili)** |
|---|
| Cessioni a viaggiatori extracomunitari (articolo 38-*quater*, comma 1, D.P.R. 633/1972) |
| Cessioni relative a beni in transito doganale nel territorio dello Stato o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale |

| |
|---|
| Cessioni di beni destinati a essere introdotti in depositi Iva (articolo 50-*bis*, comma 4, lettera c), D.L. 331/1993) |
| Cessioni di beni custoditi in un deposito Iva e prestazioni di servizi aventi a oggetto beni ivi custoditi (articolo 50-*bis*, comma 4, lettere e) e h), D.L. 331/1993) |
| Trasferimenti da un deposito Iva a un altro (articolo 50-*bis*, comma 4, lettera i), D.L. 331/1993) |
| Cessioni di beni e relative prestazioni accessorie effettuate a organizzazioni dello Stato o a organizzazioni non governative riconosciute ai sensi della L. 49/1987, che provvedono a effettuare il trasporto o la spedizione di tali beni all'estero, per scopi umanitari (D.M. 10 marzo 1988) |
| Quota-parte dei corrispettivi che non costituisce "*margine*" nelle cessioni di beni usati e coincide con il prezzo di acquisto (articolo 37, comma 1, D.L. 331/1993) |
| Prestazioni di servizi rese al di fuori dell'Unione Europea da agenzie di viaggio e turismo rientranti nel regime speciale di cui al D.M. 340/1999 (articolo 74-*ter*, D.P.R. 633/1972) |

### Beni/servizi oggetto di acquisto/importazione con il *plafond*

Nel limite dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle prestazioni eseguite nell'anno solare precedente (*plafond* fisso) o nei 12 mesi precedenti (*plafond* mobile), l'esportare abituale – cioè colui che, con le operazioni agevolate, ha superato la percentuale minima del 10% del volume d'affari nel periodo di ferimento – può acquistare beni e servizi senza applicazione dell'Iva. Sono esclusi gli acquisti di fabbricati e aree fabbricabili, anche se in dipendenza di un contratto d'appalto avente per oggetto la loro costruzione o di *leasing*[2]. Di contrario avviso la Suprema Corte, per la quale il *plafond* può essere speso per acquistare fabbricati e aree fabbricabili mediante appalto in quanto quest'ultimo dà luogo, ai fini Iva, a una prestazione e non a una cessione[3], così come il *plafond* è utilizzabile per acquisire fabbricati e aree fabbricabili in *leasing*, che configura una prestazione di servizi sino al momento dell'acquisto finale del bene[4].

Una specifica limitazione è prevista dall'articolo 68, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972 per l'utilizzo del *plafond* in dogana da parte dei soggetti che effettuano servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali.

Tale disposizione stabilisce che non sono soggette a Iva:

> *"le importazioni di beni indicati nel comma, 1 lettera c), articolo 8, nell'articolo 8-bis, nonché nel comma 2 dell'articolo 9 limitatamente all'ammontare dei corrispettivi di cui al n. 9) dello stesso articolo, sempreché ricorrano le condizioni stabilite nei predetti articoli".*

Di regola, gli esportatori abituali hanno diritto di importare beni di provenienza extracomunitaria senza applicazione dell'imposta in dogana, ma se l'operatore svolte un'attività consistente nel prestare servizi

[2] Cfr. circolare n. 145/E/1998 (§ 7) e, da ultimo, risposta a interpello n. 304/E/2020.
[3] Cfr. Cassazione n. 7504/2016.
[4] Cfr. Cassazione n. 1362/2000; n. 2888/2001 e n. 23329/2013.

internazionali o connessi agli scambi internazionali tale diritto è limitato alla quota-parte del *plafond* maturato a seguito dell'effettuazione dei servizi di cui al n. 9), comma 1, articolo 9, D.P.R. 633/1972, che fa riferimento ai:

> *"trattamenti di cui all'articolo 176 del T.U. approvato con D.P.R. 43/1973, eseguiti su beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati, nonché su beni nazionali, nazionalizzati o comunitari, destinati a essere esportati da o per conto del prestatore del servizio o del committente non residente nel territorio dello Stato".*

In pratica, in dogana può essere speso esclusivamente il *plafond* generato dall'effettuazione di prestazioni di lavorazione, compresi il montaggio, l'assiemaggio e l'adattamento ad altre merci, di trasformazione e di riparazione, compresi il riattamento e la messa a punto. Il restante *plafond* è, invece, liberamente utilizzabile per gli acquisti interni di beni e servizi e per quelli intracomunitari di beni, *ex* articolo 42, D.L. 331/1993.

## Non imponibilità Iva per i trasporti di beni in importazione

La non imponibilità Iva prevista dall'articolo 9, comma 1, n. 2), D.P.R. 633/1972 per i "*trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono inclusi nella base imponibile a norma dell'articolo 69, comma 1*" si giustifica perché la prestazione corrispondente alla tratta nazionale – che, in ragione del principio di territorialità, costituirebbe un'operazione imponibile – è stata già oggetto di tassazione in dogana, siccome le spese di inoltro fino al luogo di destinazione all'interno del territorio della UE concorrono a formare la base imponibile ai fini della dichiarazione di valore che l'importatore è tenuto a rendere all'atto dello sdoganamento dei beni importati[5].

La previsione di non imponibilità di tali corrispettivi è, quindi, diretta a evitare che la medesima prestazione sia tassata 2 volte, dapprima in sede doganale e poi in sede di effettuazione del trasporto, allorché l'imposta diviene esigibile.

È onere del vettore dimostrare che la relativa prestazione, avendo formato oggetto di dichiarazione doganale, sia già stata sottoposta a tassazione; se è vero, infatti, che la non imponibilità intende evitare il rischio di una doppia imposizione, la stessa non può condurre a una indebita sottrazione di materia imponibile[6]. In tale contesto assume, pertanto, rilevanza se il trasporto sia stato convenuto:

[5] Cfr. circolare n. 26/1979.
[6] Cfr. Cassazione n. 23034/2015.

– "*franco confine*", nel qual caso le spese relative, da dichiarare in sede doganale, corrisponderanno solo al costo del trasporto dal luogo di partenza fino all'ingresso nel territorio dello Stato, mentre il successivo trasporto dal confine alla destinazione finale costituisce un'operazione imponibile; ovvero

– "*franco destinazione*", comprensivo cioè anche del servizio corrispondente alla tratta territoriale, nel qual caso le spese relative, da dichiarare ai fini doganali, sono quelle occorrenti per l'inoltro dei beni fino al luogo di destinazione finale.

In conclusione, solo le importazioni "*franco destino*" legittimano la non imponibilità delle prestazioni di trasporto, in quanto le relative spese rilevano ai fini della determinazione dell'imposta da assolvere in dogana[7].

Nell'ipotesi di un unico trasporto internazionale di beni che non siano dichiarati in dogana franco destino, ai fini della determinazione del corrispettivo della parte del trasporto medesimo relativa alla tratta nazionale – che ai sensi dell'articolo 7-*ter*, D.P.R. 633/1972 assume rilevanza agli effetti dell'Iva - detto corrispettivo può essere stabilito per differenza tra l'ammontare complessivo del trasporto internazionale e quello assunto in sede di dichiarazione doganale, a norma dell'articolo 69, D.P.R. 633/1972[8].

Ai trasporti di beni dichiarati "*franco destino*" vanno assimilati quelli di merci per le quali le operazioni doganali vengono effettuate presso una dogana diversa da quella di introduzione, dato che anche in questo caso l'ufficio doganale assoggetta a imposta l'ammontare delle spese di trasporto sino al luogo di sdoganamento delle merci stesse[9].

## Novità introdotte dalle Leggi europee 2018 e 2014

Le condizioni di non imponibilità Iva dei servizi di spedizione e di trasporto di beni in importazione, previste dall'articolo 9, D.P.R. 633/1972, sono state oggetto di un duplice intervento normativo, volto ad adeguare la disciplina interna a quella comunitaria di riferimento.

Con l'articolo 11, L. 37/2019 (Legge europea 2018) sono stati modificati i n. 2), 4) e 4-*bis*), comma 1, articolo 9, D.P.R. 633/1972, riferiti, rispettivamente:

– ai servizi di trasporto;

– ai servizi di spedizione;

– ai servizi accessori alle spedizioni.

[7] Cfr. risoluzioni n. 420084/1980 e n. 417101/1987.
[8] Cfr. circolare n. 26/1979, *cit.*.
[9] Cfr. circolare n. 26/1979, *cit.*.

> La novità è che tali prestazioni, se relative a beni in importazione, beneficiano del trattamento di non imponibilità a condizione che il loro valore sia compreso nella base imponibile dell'Iva all'importazione, anziché essere assoggettato a imposta in dogana.

In tal modo, si archivia la procedura di infrazione n. 2018/4000, con la quale la Commissione europea ha evidenziato la difformità delle disposizioni nazionali e della prassi amministrativa[10] rispetto agli articoli 86, § 1, lettera b), e 144, Direttiva 2006/112/CE, alla luce anche della posizione della Corte di Giustizia UE[11].

Quest'ultima previsione, in particolare, nello stabilire che "*gli Stati membri esentano le prestazioni di servizi connesse con l'importazione di beni e il cui valore è compreso nella base imponibile, conformemente all'articolo 86, § 1, lettera b)*", rende palese che la detassazione dei servizi di trasporto e di spedizione, nonché di quelli accessori alle spedizioni – ove riguardanti beni in importazione – non può essere subordinata alla condizione precedentemente richiesta dalla normativa italiana, laddove il richiamato articolo 86, § 1, lettera b), Direttiva 2006/112/CE, dispone che:

> *"devono essere compresi nella base imponibile, ove non vi siano già compresi, … le spese accessorie quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione, che sopravvengono fino al primo luogo di destinazione dei beni nel territorio dello Stato membro d'importazione …".*

A seguito delle modifiche operate dall'articolo 11 della Legge europea 2018, la non imponibilità si applica, a norma:

– del n. 2), per "*i trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono inclusi nella base imponibile ai sensi del comma 1 dell'articolo 69*";

– del n. 4), per "*i servizi di spedizione relativi ai trasporti di cui al precedente n. 1), ai trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione nonché ai trasporti di beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano inclusi nella base imponibile ai sensi del comma 1 dell'articolo 69 …*";

– del n. 4-*bis*), per "*i servizi accessori relativi alle spedizioni, sempreché i corrispettivi dei servizi accessori abbiano concorso alla formazione della base imponibile ai sensi dell'articolo 69 del presente decreto e ancorché la medesima non sia stata assoggettata all'imposta*".

[10] Cfr. circolare n. 12/1981.
[11] Cfr. Corte di Giustizia, sentenza 4 ottobre 2017, causa C-273/16.

La modifica del n. 4-*bis*), articolo 9, D.P.R. 633/1972 si pone come completamento di quella operata dall'articolo 12, L. 115/2015 (Legge europea 2014), finalizzata – a suo tempo – a ottenere l'archiviazione della procedura di infrazione n. 2012/2088.

Dopo tale intervento normativo, la non imponibilità, per i servizi accessori alle spedizioni, era limitata:

> *"alle piccole spedizioni di carattere non commerciale e alle spedizioni di valore trascurabile di cui alle Direttive 2006/79/CE del Consiglio, del 5 ottobre 2006, e 2009/132/CE del Consiglio, del 19 ottobre 2009, sempreché i corrispettivi dei servizi accessori abbiano concorso alla formazione della base imponibile ai sensi dell'articolo 69 del presente decreto e ancorché la medesima non sia stata assoggettata all'imposta".*

> La condizione di non imponibilità risultava, pertanto, allineata alle disposizioni comunitarie di riferimento, in precedenza richiamate, ma – come desumibile dalla successiva procedura di infrazione n. 2018/4000 – la limitazione della detassazione alle importazioni di beni di modico valore e alle piccole spedizioni si poneva ancora in contrasto con gli articoli 86, § 1, lettera b), e 144, Direttiva 2006/112/CE.
>
> La Legge europea 2018, nell'eliminare il riferimento alle piccole spedizioni e a quelle di valore trascurabile, supera quindi il rilievo della Commissione.

L'entrata in vigore delle nuove disposizioni coincide con il quindicesimo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, ma le novità in esame hanno effetto retroattivo per gli operatori, ove interessati ad avvalersene. Essi, infatti, possono validamente applicare le norme comunitarie sopra richiamate, che essendo incondizionate e sufficientemente dettagliate e precise, hanno efficacia diretta nell'ordinamento nazionale, sicché – in caso di controversia – possono essere invocate in giudizio contro lo Stato che non le ha recepite in modo corretto[12].

## Limitazione della non imponibilità ai trasporti forniti direttamente al mittente o al destinatario dei beni

L'articolo 5-*septies*, D.L. 146/2021 specifica alcune condizioni per l'applicazione del regime di non imponibilità Iva dei trasporti internazionali relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché dei trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono inclusi nella base imponibile.

[12] Corte di Giustizia, 17 luglio 2008, causa C-226/07 e 3 marzo 2011, causa C-203/10.

In base al nuovo comma 3, articolo 9, D.P.R. 633/1972, i predetti servizi di trasporto internazionale di beni non comprendono quelli resi a soggetti diversi:

– dall'esportatore;

– dal titolare del regime di transito;

– dall'importatore;

– dal destinatario dei beni;

– dal prestatore di servizi di spedizione relativi a trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto, a trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione, nonché a trasporti di beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano inclusi nella base imponibile;

– dal prestatore di servizi relativi alle operazioni doganali.

La limitazione ha effetto dal 1° gennaio 2022 e sono espressamente fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti precedentemente a tale data in conformità alla sentenza della Corte di Giustizia di cui alla causa C-288/16 del 29 giugno 2017, con la conseguenza che, tutelando il legittimo affidamento degli operatori, è esclusa l'applicazione non solo dell'imposta, ma anche delle sanzioni, per i servizi di trasporto internazionale di beni effettuati fino al 31 dicembre 2021.

Tale pronuncia, nel richiamare la disciplina prevista dall'articolo 146, Direttiva 2006/112/CE recante l'esenzione dall'Iva delle operazioni all'esportazione, mira all'osservanza del principio dell'imposizione dei beni e servizi nel loro luogo di destinazione, stabilendo che l'esenzione i cui all'articolo 146, § 1, lettera e), Direttiva 2006/112/CE, relativa ai servizi di trasporto direttamente connessi all'esportazione di beni fuori della UE:

*"deve essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista da tale disposizione non si applica a una prestazione di servizi ... relativa a un'operazione di trasporto di beni verso un Paese terzo, laddove tali servizi non siano forniti direttamente al mittente o al destinatario di detti beni".*

La Corte UE ha messo in luce l'illegittimità della previsione di non imponibilità di cui all'articolo 9, comma 1, n. 2), D.P.R. 633/1972 come interpretata dall'Amministrazione finanziaria, per la quale i trasporti internazionali di beni beneficiano del trattamento di non imponibilità anche se effettuati da più vettori o da terzi sub-contraenti e, quindi, anche quando i servizi in esame non sono resi direttamente all'esportatore, all'importatore o al destinatario dei beni[13].

[13] Cfr. risoluzione n. 411861/1978 e circolare n. 26/1979, *cit.*.

## SCHEDA DI SINTESI

Nella prassi commerciale degli scambi di beni con l'estero assumono particolare rilevanza i riflessi Iva dei trasporti internazionali, che devono essere esaminati avendo riguardo alle condizioni applicative del regime di non imponibilità e, prima ancora, all'individuazione del luogo in cui tali prestazioni si considerano effettuate ai fini dell'Iva, non essendo possibile ritenere che il trattamento di non imponibilità previsto dall'articolo 9, D.P.R. 633/1972 abbia carattere oggettivo.

La non imponibilità è prevista per i trasporti relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché i trasporti relativi a beni in importazione i cui corrispettivi sono inclusi nella base imponibile ai sensi del comma 1, articolo 69, D.P.R. 633/1972.
Per effetto dell'articolo 5-*septies,* D.L. 146/2021, i servizi di trasporto internazionali di beni devono essere necessariamente resi all'esportatore, al titolare del regime di transito, all'importatore e al destinatario dei beni. La novità ha effetto dal 1° gennaio 2022 e sono fatti salvi i comportamenti adottati anteriormente a tale data.

La non imponibilità presuppone che trasporti di beni siano territorialmente rilevanti in Italia. A tal fine, nei rapporti "*B2B*", è necessario che il committente sia un soggetto passivo stabilito in Italia, mentre nei rapporti "*B2C*" la non imponibilità:
- per i trasporti di beni non intracomunitari, è limitata alla tratta italiana, che può essere determinata nella misura forfetaria del 5% per i trasporti marittimi e del 38% per i trasporti aerei;
- per i trasporti di beni intracomunitari, richiede che la prestazione abbia inizio in Italia.

## La circolare tributaria n. 5/2022

# Il riesame in autotutela degli avvisi bonari tramite Civis

di Gianfranco Antico – pubblicista

### Premessa

A seguito di una serie di richieste di chiarimenti pervenute da parte del Consiglio nazionale dei consulenti del lavoro, in merito al trattamento delle istanze di riesame in autotutela relative a comunicazioni di irregolarità e avvisi telematici, emessi a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni ai sensi dell'articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973 e dell'articolo 54-*bis*, D.P.R. 633/1972, presentate tramite il canale telematico di assistenza Civis, dedicato a cittadini e intermediari, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 72/E/2021, ha fornito una serie di indicazioni.

In questo nostro intervento, quindi, dopo aver delineato il quadro normativo di riferimento, puntiamo la nostra attenzione proprio sulle linee guida diramate.

### Quadro normativo

L'articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973 prevede che gli uffici, sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni, possano procedere entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo a effettuare una serie di operazioni.

| **Operazioni eseguibili in fase di liquidazione *ex* articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973** | | |
|---|---|---|
| Correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione degli imponibili, delle imposte, dei contributi e dei premi | Correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze delle imposte, contributi, e dei premi risultanti dalle precedenti dichiarazioni | Ridurre le detrazioni d'imposta indicate in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni |
| Ridurre le deduzioni dal reddito esposte in misura superiore a quella prevista dalla legge | Ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni | Controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta |

Parimenti, l'articolo 54-*bis*, D.P.R. 633/1972, prevede che, avvalendosi di procedure automatizzate, l'Amministrazione finanziaria possa procedere, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti. Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, l'Amministrazione finanziaria provvede a effettuare le seguenti operazioni.

| **Operazioni eseguibili in fase di liquidazione *ex* articolo 54-*bis*, D.P.R. 633/1972** | | |
|---|---|---|
| Correggere gli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti nella determinazione del volume d'affari e delle imposte | Correggere gli errori materiali commessi dai contribuenti nel riporto delle eccedenze di imposta risultanti dalle precedenti dichiarazioni | Controllare la rispondenza con la dichiarazione e la tempestività dei versamenti dell'imposta risultante dalla dichiarazione annuale a titolo di acconto e di conguaglio nonché dalle liquidazioni periodiche di cui agli articoli 27, 33, comma 1, lettera *a)*, e 74, comma 4, D.P.R. 633/1972 |

| **In presenza di pericolo per la riscossione** |
|---|
| L'ufficio può provvedere anche prima della presentazione della dichiarazione annuale a controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti a titolo di acconto e di saldo e delle ritenute alla fonte operate in qualità di sostituto d'imposta |

Quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero dai controlli eseguiti dall'ufficio emerge un'imposta o una maggiore imposta, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali.

Qualora a seguito della comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'Amministrazione finanziaria entro i 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione.

Il contribuente che riconosce la correttezza degli esiti del controllo può regolarizzare la propria posizione pagando, entro un certo termine, una sanzione ridotta, oltre all'imposta oggetto della rettifica e i relativi interessi.

| **Modalità e termini per la regolarizzazione** |
|---|
| La regolarizzazione delle comunicazioni deve avvenire entro 30 giorni dal ricevimento della prima comunicazione o di quella definitiva emessa a seguito della eventuale rideterminazione delle somme a debito |

| |
|---|
| Pagamento Dell'imposta dovuta, degli interessi e della sanzione ridotta a 1/3 di quella ordinariamente prevista nei casi di omesso e tardivo versamento di imposte |

Il termine di 30 giorni[1] per il pagamento delle somme dovute a seguito dei controlli automatizzati e formali delle dichiarazioni e della liquidazione delle imposte sui redditi soggetti a tassazione separata è sospeso tra il 1° agosto e il 4 settembre di ogni anno. Infatti, l'articolo 7-*quater*, commi 16 e 17, D.L. 193/2016, inserito in sede di conversione in L. 225/2016, ha introdotto la c.d. moratoria estiva, prevedendo la sospensione per la trasmissione della documentazione e la sospensione dei termini per il pagamento delle somme dovute a seguito dei controlli automatici e formali.

Le somme richieste con le comunicazioni di irregolarità possono essere rateizzate con le seguenti modalità:

| Modalità rateazione | |
|---|---|
| 8 rate trimestrali di pari importo- | Somme dovute pari o inferiori a 5.000 euro |
| 20 rate trimestrali di pari importo | Importi superiori a 5.000 euro |

La prima rata va versata entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione. Anche il termine di 30 giorni per il pagamento della prima rata è sospeso tra il 1° agosto e il 4 settembre di ogni anno (D.L. 193/2016 – articolo 7-*quater*). Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi al tasso del 3,5% annuo, calcolati dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione (la data di elaborazione è riportata sulla comunicazione stessa) fino al giorno di pagamento della rata. Le rate successive scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre.

Sul sito dell'Agenzia delle entrate è presente un'applicazione (sezione Tutti i Servizi – Pagamenti) che consente di calcolare gli importi delle rate e dei relativi interessi, nonché di stampare i modelli F24.

L'articolo 3, D.L.gs. 159/2015, ha previsto alcune ipotesi di "*lieve inadempimento*", al verificarsi delle quali non si decade dalla rateizzazione.

| Regole | |
|---|---|
| Se la rata viene versata per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10.000 euro, si procede all'iscrizione a ruolo della frazione non pagata, dei relativi interessi e della sanzione commisurati all'importo non versato, ma non si perde il beneficio della rateizzazione | Non si decade dalla rateizzazione se la rata viene versata con una "*lieve tardività*":<br>• non superiore a 7 giorni dalla scadenza, in caso di prima rata;<br>• entro il termine di pagamento della rata successiva, in caso di una rata diversa dalla prima. |

[1] Rileviamo che l'articolo 3, D.Lgs. 159/2015, ha introdotto l'istituto del "*lieve inadempimento*", che si applica anche al versamento delle somme dovute a seguito del controllo delle dichiarazioni. In particolare: se si effettua il pagamento con un ritardo non superiore a 7 giorni, saranno iscritti a ruolo le sanzioni e gli interessi commisurati all'importo pagato in ritardo; se si effettua un insufficiente pagamento delle somme richieste con la comunicazione (non superiore al 3%) sarà iscritto a ruolo la frazione non pagata, le sanzioni e gli interessi calcolati su tale frazione. L'iscrizione a ruolo non viene eseguita in caso di ravvedimento operoso da effettuarsi entro 90 giorni dalla scadenza.

| | |
|---|---|
| | In tal caso, si procede all'iscrizione a ruolo degli interessi e della sanzione, commisurati all'importo versato in ritardo e ai giorni di ritardo |

Nelle ipotesi di "*lieve inadempimento*" è possibile evitare l'iscrizione a ruolo versando, a titolo di ravvedimento, entro la scadenza della rata successiva, o entro 90 giorni in caso di ultima rata:

– la frazione non pagata, gli interessi legali e la sanzione in misura ridotta, nei casi di insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10.000 euro;

– gli interessi legali e la sanzione in misura ridotta, nei casi di tardivo versamento, non superiore a 7 giorni.

La decadenza dalla rateizzazione può avvenire in una delle seguenti ipotesi:

| Ipotesi di decadenza | | |
|---|---|---|
| Quando la prima rata non viene pagata entro 37 giorni dal ricevimento della comunicazione (30 giorni previsti per il pagamento + 7 di lieve ritardo) | Per insufficiente versamento di una qualsiasi rata per una frazione superiore al 3% o, in ogni caso, a 10.000 euro | Se non si paga una rata diversa dalla prima entro la scadenza della rata successiva |

Al verificarsi di uno di questi casi di decadenza, gli importi residui dovuti a titolo di imposta, sanzioni e interessi sono iscritti a ruolo.

Tuttavia, le sanzioni e gli interessi vengono ricalcolati in misura piena solo sulla residua imposta dovuta (cioè al netto della quota d'imposta già pagata) e non sull'intero ammontare dell'imposta indicata in comunicazione.

## Cosa accade in caso di errori

Come indicato nella recente guida predisposta dall'Agenzia delle entrate e disponibile nel sito, se il contribuente non ritiene corretto l'esito del controllo può usufruire di una assistenza diversificata, presso qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle entrate, o attraverso le Sezioni di assistenza multicanale[2], ovvero tramite il servizio "*Civis*", o il servizio di assistenza attraverso la posta elettronica certificata (pec).

Ricordiamo che il Legislatore - articolo 2-*bis*, D.L. 203/2005, convertito in L. 248/2005 – nell'ottica di una maggiore snellezza nella gestione delle comunicazioni, ha previsto che, a partire dalle dichiarazioni presentate dal 1° gennaio 2006, l'invito previsto dall'articolo 6, comma 5, L. 212/2000, possa essere effettuato con mezzi telematici ai soggetti di cui all'articolo 3, comma 3, del regolamento di cui al

[2] Telefonando ai numeri 800.90.96.96 (da telefono fisso - numero verde gratuito) o 0696668907 (da telefono cellulare - costo in base al piano tariffario applicato dal proprio gestore).

D.P.R.n.322/1998[3], che, se previsto nell'incarico di trasmissione, portano a conoscenza dei contribuenti interessati, tempestivamente e comunque nei termini di cui all'articolo 2, comma 2, D.Lgs. 462/1997, gli esiti della liquidazione delle dichiarazioni contenuti nell'invito. In questa ipotesi, in forza di quanto disposto dal comma 3, articolo 2-*bis*, D.L. 203/2005, convertito in L. 248/2005, il termine di cui all'articolo 2, comma 2, D.Lgs. 462/1997, decorre dal sessantesimo giorno successivo a quello di trasmissione telematica dell'invito di cui alla lettera a), comma 1, del presente articolo.

L'avviso telematico[4] – che ha la medesima struttura e informazioni contenute nelle comunicazioni inviate direttamente ai contribuenti attraverso il servizio postale – è effettuato tramite l'apposita funzione inserita all'interno dell'applicazione informatica Entratel, resa disponibile dall'Agenzia delle entrate.

## Le indicazioni contenute nella risoluzione n. 72/E/2021

Come anticipato in premessa, la richiesta di chiarimenti è stata avanzata all'Agenzia delle entrate dal Cncl, che ha manifestato dubbi sugli effetti della presentazione dell'istanza di riesame, tramite il canale Civis, sotto il profilo dell'applicazione di sanzioni e interessi, nel caso in cui questa sia inviata entro il termine di 30 giorni dal ricevimento della comunicazione ovvero successivamente.

Fermo restando che il trattamento ordinariamente effettuato dagli uffici nella lavorazione di tali istanze prescinde dal canale di presentazione (ufficio o Civis) ed è conforme alle indicazioni riportate nelle disposizioni normative di riferimento[5], hanno diritto alla riduzione delle somme dovute a titolo di sanzione e interessi i contribuenti che provvedono tempestivamente – e quindi entro 37 giorni dal ricevimento della comunicazione – al pagamento di quanto richiesto con la comunicazione d'irregolarità.

Per i contribuenti che forniscono i chiarimenti necessari per rideterminare correttamente gli esiti della liquidazione, la risoluzione n. 72/E/2021 distingue l'ipotesi in cui l'istanza di riesame in autotutela viene trasmessa tramite Civis all'Agenzia delle entrate entro il termine di 30 giorni dal ricevimento della comunicazione oppure oltre tale termine.

[3] Ai soli fini della presentazione delle dichiarazioni in via telematica mediante il servizio telematico Entratel si considerano soggetti incaricati della trasmissione delle stesse: a) gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro; b) i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle CCIAA per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria; c) le associazioni sindacali di categoria tra imprenditori indicate nell'articolo 32, comma 1, lettere a), b) e c), D.Lgs. 241/1997, nonché quelle che associano soggetti appartenenti a minoranze etnico-linguistiche; d) i centri di assistenza fiscale per le imprese e per i lavoratori dipendenti e pensionati; e) gli altri incaricati individuati con decreto del Mef.

[4] Il provvedimento prot. n. 152789/2009 del direttore dell'Agenzia delle entrate ha fissato il contenuto, le modalità e i termini della risposta telematica.

[5] Articolo 2, comma 2, D.lgs. 462/1997 e articolo 15-*ter*, commi 3 e 4, D.P.R. 600/1973.

| Istanza di autotutela trasmessa tramite Civis entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione | |
|---|---|
| Richiesta accolta totalmente | l'ufficio procede alla rideterminazione della pretesa e all'annullamento della comunicazione |
| Richiesta accolta parzialmente | l'ufficio procede alla rideterminazione della pretesa e all'aggiornamento della comunicazione, con l'effetto che, secondo quanto disposto dall'articolo 2, comma 2, D.Lgs. 462/1997, dal ricevimento della comunicazione "*definitiva*" – contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute – decorre nuovamente il termine previsto per il pagamento (30 giorni). Il contribuente, pertanto, beneficia della prevista riduzione delle sanzioni a un terzo sul debito che residua |
| Richiesta respinta integralmente, con conferma delle irregolarità | A seconda del giorno di effettuazione del pagamento (entro oppure oltre 30 giorni dal ricevimento della comunicazione), il contribuente avrà o meno diritto a beneficiare della riduzione delle somme |

| Istanza di autotutela trasmessa tramite Civis oltre 30 giorni dal ricevimento della comunicazione | |
|---|---|
| Richiesta accolta totalmente | l'ufficio procede alla rideterminazione della pretesa e all'annullamento della comunicazione |
| Richiesta accolta parzialmente | l'ufficio procede alla rideterminazione della pretesa e all'aggiornamento della comunicazione. Il contribuente, tuttavia, non potrà beneficiare di alcuna riduzione di sanzioni e interessi, che saranno applicati in misura piena sulle somme residue |
| Richiesta respinta integralmente, con conferma delle irregolarità | Il contribuente non potrà beneficiare di alcuna riduzione di sanzioni e interessi, che saranno applicati in misura piena sulle somme dovute |

Precisa la risoluzione n. 72/E/2021 che, ai fini dell'individuazione della data di presentazione dell'istanza di riesame, si fa riferimento a quella riportata nella ricevuta telematica rilasciata dal sistema Civis[6]. Una volta generata tale ricevuta di presentazione, la richiesta sarà conclusa tramite la procedura stessa e non occorre procedere all'invio di ulteriori pec, *e-mail*, etc., le quali, anzi rischiano di rallentare l'operatività degli uffici addetti alle lavorazioni senza generare alcun beneficio.

[6] Per quanto attiene all'attività di assistenza sulle comunicazioni di irregolarità, sugli avvisi telematici e sulle relative cartelle di pagamento, il contribuente non deve, in via generale, allegare alcun documento. Al contribuente, con la comunicazione di irregolarità, viene difatti chiesto di fornire gli eventuali chiarimenti in relazione a dati o elementi non considerati o valutati erroneamente dall'Amministrazione finanziaria. A tale scopo, Civis permette all'utente di inserire le motivazioni dell'istanza di autotutela in un apposito spazio (corrispondente a circa una pagina - 3000 caratteri). Nei residuali casi in cui l'ufficio abbia esigenza di effettuare approfondimenti su specifici documenti seguirà le indicazioni già fornite sul punto (cfr. circolare n. 47/E/2009); l'operatore contatta l'utente per la trasmissione della necessaria documentazione via *e-mail*, utilizzando l'apposita casella funzionale dedicata all'interlocuzione Civis e attivata in ogni ufficio territoriale. Qualora, in casi eccezionali, si renda invece indispensabile rimandare il trattamento della richiesta di assistenza presso uno sportello fisico dell'Agenzia delle entrate, sarà cura dell'ufficio fissare l'appuntamento presso l'ufficio prescelto dall'utente, dandone notizia all'ufficio destinatario. Il ricorso a tale modalità operativa, considerata la perdurante emergenza pandemica e l'esigenza di limitare l'accesso fisico agli uffici, viene valutato con particolare attenzione.

## SCHEDA DI SINTESI

A seguito di una serie di richieste di chiarimenti pervenute da parte del Consiglio nazionale dei consulenti del lavoro, in merito al trattamento delle istanze di riesame in autotutela relative a comunicazioni di irregolarità e avvisi telematici, emessi a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni ai sensi dell'articolo 36-*bis*, D.P.R. 600/1973 e dell'articolo 54-*bis*, D.P.R. 633/1972, presentate tramite il canale telematico di assistenza Civis, dedicato a cittadini e intermediari, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 72/E/2021, ha fornito una serie di indicazioni.

Gli articoli 36-*bis*, D.P.R. 600/1973 e 54-*bis*, D.P.R. 633/1972 stabiliscono che il contribuente, qualora rilevi eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, possa fornire i chiarimenti necessari "*entro i 30 giorni successivi al ricevimento della comunicazione*". Tale termine, nel caso di invio con canali telematici dell'invito contenente gli esiti della liquidazione ai soggetti di cui all'articolo 3, comma 3, del regolamento di cui al D.P.R. 322/1998, decorre dal sessantesimo giorno successivo a quello in cui l'avviso è reso disponibile all'intermediario.

Le somme richieste con le comunicazioni di irregolarità possono essere rateizzate.

Come indicato nella recente guida predisposta dall'Agenzia delle entrate e disponibile nel sito, se il contribuente non ritiene corretto l'esito del controllo può usufruire di una assistenza diversificata, presso qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle entrate, o attraverso le Sezioni di assistenza multicanale, ovvero tramite il servizio "*Civis*", o il servizio di assistenza attraverso la posta elettronica certificata (pec).

Fermo restando che il trattamento ordinariamente effettuato dagli uffici nella lavorazione di tali istanze prescinde dal canale di presentazione (ufficio o Civis) ed è conforme alle indicazioni riportate nelle disposizioni normative di riferimento, hanno diritto alla riduzione delle somme dovute a titolo di sanzione e interessi i contribuenti che provvedono tempestivamente – e quindi entro 37 giorni dal ricevimento della comunicazione – al pagamento di quanto richiesto con la comunicazione d'irregolarità.

Per i contribuenti che forniscono i chiarimenti necessari per rideterminare correttamente gli esiti della liquidazione, la risoluzione n. 72/E/2021 distingue l'ipotesi in cui l'istanza di riesame

in autotutela viene trasmessa tramite Civis all'Agenzia delle entrate entro il termine di 30 giorni dal ricevimento della comunicazione oppure oltre tale termine.

## La circolare tributaria n. 5/2022

# L'imponibilità Irap dei compensi del commercialista

di Alberto Tiziani – dottore commercialista e revisore legale

### Premesse

Nel corso degli anni, moltissime sono state le pronunce giurisprudenziali e altrettanti gli interventi della dottrina e della prassi nel tentativo, non scontato, di "*incasellare*" le fattispecie impositive dell'Irap nel caso del lavoro libero-professionale, specialmente quello "*variegato*" del commercialista. Ancor più difficile – e tutt'ora oggetto di dibattito – è l'analisi delle fattispecie "*miste*", come quella del professionista associato che svolga anche attività "*autonoma*", senza fruire dell'organizzazione dello studio, come nel caso dello svolgimento dell'attività di sindaco o revisore. La seguente, quindi, vuole essere un'analisi della dottrina, della prassi e della giurisprudenza presenti e passate, anche alla luce delle recentissime modifiche normative introdotte dalla Legge di Bilancio 2022 (che sarà oggetto di un prossimo approfondimento dedicato), che ha *tout court* escluso dal tributo gli imprenditori individuali e i professionisti, fatta eccezione per quelli che svolgano l'attività in forma associata. In quest'ultima ipotesi, infatti, l'imposta è sempre dovuta, fatta esclusiva eccezione per le attività svolte, in costanza di vincolo associativo, non in forma associata, bensì dai singoli professionisti. Si è quindi passati (ed è una piccola rivoluzione) da un sistema in cui commercialisti "*autonomi*" dovevano "*verificare*" oggettivamente, in capo a sé stessi, la sussistenza dell'"*autonoma organizzazione*", a un sistema (forse meno equo, ma più facilmente "*gestibile*") in cui gli "*autonomi*" non sono mai soggetti d'imposta. Nulla è cambiato, invece, per gli studi associati. Se ne comprenderà a breve il perché.

### Presupposto impositivo e concetto di autonoma organizzazione

Come noto, un delineamento dei presupposti impositivi dell'Irap è fornito dall'articolo 2, D.Lgs. 446/1997, dove viene sancito che oggetto di imposizione è:

> *"l'esercizio abituale di attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi".*

Pur in assenza di una chiara definizione normativa del concetto di "*autonoma organizzazione*" – peraltro

più volte sollecitata, senza esito, al Legislatore – la prassi e soprattutto la giurisprudenza nazionale sono spesso intervenute nel merito e, da ultimo, la Legge di Bilancio 2016 ha fornito un parziale "*chiarimento*", riferito però alla professione medica operante in convenzione presso strutture ospedaliere. Nondimeno, anche la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 156/2001, nell'intento di delineare il carattere dell'organizzazione dell'attività d'impresa e di quella professionale, ha precisato che:

> *"mentre l'elemento organizzativo è connaturato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui.*
> *Ma è evidente che nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione – il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto – risulterà mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, … con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa".*

È pertanto chiaro come l'elemento distintivo dell'autonoma organizzazione – e motivo di assoggettamento al tributo – è riconducibile alla capacità del soggetto di produrre un reddito grazie all'apporto di lavoro di soggetti terzi e di capitale (anche in termini di *asset*) eccedenti rispetto al minimo necessario in base a criteri di normalità (in senso statistico); ciò, come è stato precisato anche dalla sentenza n. 22138/2018 della Suprema Corte, accade perché:

> *"la capacità produttiva aggiuntiva rispetto a quella personale del professionista sconta l'imposizione per il surplus di quanto ottenuto mercé una struttura organizzativa che sia servente rispetto all'opera intellettuale svolta con le proprie conoscenze e gli strumenti minimi indispensabili".*

Analogamente, ma in epoca meno recente, sempre la Cassazione, con sentenza n. 3678/2007, aveva ricordato che il tributo:

> *"colpisce una capacità produttiva "impersonale e aggiuntiva" rispetto a quella propria del professionista perché, se è innegabile che l'esercente una professione intellettuale concepisce il proprio lavoro con il contributo determinante della propria cultura e preparazione professionale, producendo in tal modo la maggior parte del reddito di lavoro autonomo, è altresì vero che quel reddito complessivo spesso scaturisce anche dalla parte aggiuntiva di profitto che deriva dal lavoro dei collaboratori e dipendenti, dal numero e grado di sofisticazione dei supporti tecnici e logistici, dalle prestazioni di terzi, da forme di finanziamento diretto e indiretto, etc.".*

Ma è proprio l'accertamento della singola fattispecie un fatto sul quale la dottrina, la prassi e il poco proficuo Legislatore (che aveva fornito, con l'articolo 11, comma 2, L. 23/2014, delega al Governo al fine di identificare dei "*criteri oggettivi*" per definire le autonome organizzazioni, al fine di esentare dal versamento del tributo i professionisti e i piccoli imprenditori se privi, per l'appunto, dell'"*organizzazione*" citata dalla norma) si sono a lungo espressi, anche in considerazione del fatto che l'apporto di fattori produttivi (senza voler dilungarsi in analisi filosofiche) a seconda delle singole fattispecie comporta:

– l'assoggettamento all'imposta ove il lavoro di terzi implichi lo svolgimento di attività lavorative (ad alto valore aggiunto) che contribuiscono alla generazione del valore della produzione;

– il non assoggettamento all'imposta qualora il lavoro di terzi sia meramente ausiliario (attività di segreteria e *back office*) e non direttamente finalizzato alla generazione del reddito in capo al soggetto passivo.

*Nulla questio*, invece, per quanto riguarda l'abitualità dello svolgimento dell'attività professionale, posto che l'esercizio di attività intellettuali che richieda l'iscrizione ad albi o elenchi non può che essere abituale, a maggior ragione considerando che, come sancito dalla risoluzione n. 41/E/2020:

> *"l'iscrizione all'albo, richiesta per poter esercitare l'attività, risulta indicativa, infatti, della volontà del professionista di porre in essere una pluralità di atti coordinati e finalizzati all'esercizio della professione"*

la quale, quindi, non può che essere *ex se* abituale e mai occasionale.

## Professionista autonomo

Proprio la poc'anzi citata sentenza n. 3678/2007 ha fornito un interessante chiarimento, fatto proprio anche dalle sentenze successive, che ripercorre l'interpretazione della normativa e fornisce importanti spunti di riflessione sull'assoggettamento all'imposta del soggetto (nel nostro caso, commercialista) che svolga attività in forma completamente autonoma. Nel giudizio della Corte viene infatti fatto presente che l'attività individuale del professionista sfugge dall'imposizione in quanto:

> *"la ricchezza prodotta dall'impiego coordinato delle proprie facoltà mentali, attitudini e spirito di iniziativa costituisce profitto esclusivamente derivante dalla capacità del professionista che come tale non può essere ritassato dopo aver scontato l'Irpef quale reddito di lavoro autonomo.*
> *È invece il surplus di attività agevolata dalla struttura organizzativa che coadiuva e integra il professionista nelle incombenze ordinarie a essere interessato dall'imposizione che colpisce*

> *l'incremento potenziale, o quid pluris, realizzabile rispetto alla produttività autoorganizzata del solo lavoro personale".*

Pertanto, posto che il tributo deve incidere sulla "*ricchezza*" conseguente e derivante dal coordinamento e dall'organizzazione dei fattori produttivi (lavoro altrui e capitale), in quanto sintomatici di capacità produttiva del *quid pluris* sopra citato, lo svolgimento completamente autonomo, in prima persona e senza l'ausilio di personale "*specializzato*" (*e.g.* altri commercialisti), di collaborazioni esterne (sempre con altri professionisti, anche per l'affidamento a terzi di pratiche) e senza la fruizione di *asset* o di strutture significative, non solo può, ma deve essere escluso dall'ambito applicativo della norma.

È proprio in ossequio a questi principi che il Legislatore ha ritenuto opportuno intervenire, con la Legge di Bilancio 2022 (L. 234/2021), escludendo dal tributo non solo gli imprenditori individuali, ma anche le persone fisiche esercenti arti e professioni *ex* articolo 3, comma 1, lettera c) del decreto Irap. A ciò deve conseguire, quindi, che per i commercialisti "*autonomi*" (cioè non associati), a decorrere dal periodo d'imposta 2022, in nessun caso deve essere più verificato il requisito dell'"*autonoma organizzazione*" (di cui si è poc'anzi discusso) e, va da sé, non deve più trovare applicazione il tributo.

Ne deriva che:

– il saldo Irap 2021 dovuto a giugno 2022 sarà comunque dovuto;

– gli acconti Irap 2022 in scadenza a giugno e novembre 2022 non saranno dovuti, nel rispetto del metodo previsionale.

## Professionista che si avvale delle prestazioni di un altro professionista

La Suprema Corte di Cassazione, con ordinanza n. 3865/2021, ha fornito interessanti spunti nello specifico – ma non raro – caso del professionista che si avvalga dell'opera di uno o più professionisti "*esterni*" (con propria partita Iva, anche praticante). Nel caso di specie, la prestazione svolta dai professionisti si contraddistingueva dalle seguenti caratteristiche:

– la descrizione nelle parcelle delle prestazioni svolte (*e.g.* "*compenso mensile*" o "*compenso a forfait*") escludeva il carattere di occasionalità delle prestazioni;

– la cadenza di parcellazione da parte di alcuni professionisti era periodica (mensile);

– i compensi erogati dal professionista (committente) ai professionisti esterni erano di importo non significativo, ma consentivano al primo di ottenere un reddito rilevante (oltre un milione di euro), che "*è elemento indicativo di una attività professionale che necessita dell'apporto di più collaboratori, non essendo riconducibile ad attività svolta da un solo professionista*".

La Corte è pertanto intervenuta, rigettando il ricorso del professionista ricorrente, ricordando che:

> *"al fine di valutare, in materia di Irap, la sussistenza del presupposto impositivo dell'autonoma organizzazione, anche solo ove il contribuente si avvalga in modo non occasionale di lavoro altrui ..., tale da superare la soglia dell'impiego di un collaboratore che esplichi mansioni meramente esecutive di segreteria ..., come anche nel caso di attività svolta da praticanti la quale, pur assolvendo in astratto a una preminente finalità formativa, non esime il giudice dal verificare se, in concreto, tenendo anche conto dell'entità dei compensi corrisposti, costituisca un contributo alla produttività del contribuente, incrementandone il reddito".*

Va da sé che lo svolgimento di un'attività continuativa anche da parte di un solo professionista, che in quanto tale non può svolgere mera attività esecutiva di segreteria per conto di un professionista-committente (e la prova contraria, pur ammessa, non può che definirsi *probatio diabolica*), comporterebbe la "*costituzione*" in capo a quest'ultimo di un'attività autonoma sufficientemente organizzata da dover essere ricondotta, ai sensi dell'articolo 2, D.Lgs. 446/1997, a imposizione. Chiaramente quanto sopra, ora, potrebbe (*rectius*, dovrebbe) essere completamente rimesso in discussione a fronte delle novità legislative fornite dall'articolo 1, comma 8, della Legge di Bilancio 2022, che esclude in ogni caso (quindi anche in presenza di "*autonoma organizzazione*", sussistente anche nel caso del commercialista autonomo che fruisca della collaborazione "*esterna*", ma significativa, di altri professionisti) la debenza dell'Irap in capo ai soggetti autonomi.

## Professionista che svolge attività autonoma ed è socio di studio associato

Un altro "*tema*" assai dibattuto e recentemente trattato dalla Suprema Corte è la debenza dell'Irap nel caso in cui alcuni professionisti, che abbiano costituito un'associazione professionale, svolgano attività autonoma, senza di fatto quindi svolgere alcuna attività professionale (o svolgendola solo in parte) per mezzo dello studio.

La recentissima ordinanza n. 32758/2021 ha correttamente interpretato gli articoli 2 e 3, D.Lgs. 446/1997, che includono tra i soggetti passivi dell'imposta anche "*le società semplici esercenti arti e professioni e quelle a esse equiparate*", precisando che:

> *"«l'esercizio di arti e professioni in forma societaria, così come mediante associazioni senza personalità giuridica, costituisce "ex lege" presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive, senza che occorra accertare in concreto la sussistenza di un'autonoma organizzazione, questa essendo implicita nella forma di esercizio dell'attività, salva la facoltà del contribuente di dimostrare l'insussistenza dell'esercizio in forma associata dell'attività stessa» (Cassazione, ordinanza n. 30873/2019).*

> *Ha fatto pertanto buon governo di tali principi la CTR quando, accertato in fatto che i singoli professionisti hanno concretamente esercitato in modo autonomo e non associato l'attività professionale oggetto dell'eventuale imposizione, ha escluso che potesse essere applicata l'Irap sulla base della mera sussistenza dello studio associato".*

Quanto sopra ha un significato particolarmente innovativo nella giurisprudenza fiscale in quanto:
– da un lato ammetterebbe la possibilità di introdurre fonti di prova atte a escludere dall'imposizione Irap le associazioni professionali ove sia provato che i professionisti non svolgono fattualmente un'attività comune, con scambi di competenze e utilizzo di servizi e strutture in comune; questo in quanto la sola sussistenza del contratto di associazione professionale è *ex lege* idoneo a ricondurre a imposizione l'attività svolta (o meno) in forma associata, ma può essere fornita prova contraria; questo principio, peraltro, era già stato enunciato dalla Cassazione (sentenze n. 7291/2016 e n. 7371/2016);
– dall'altro lato, consentirebbe ai soci delle associazioni professionali (in quanto tali, soggetti passivi) di escludere il valore della produzione dai medesimi prodotti dall'imposizione non tanto provando l'insussistenza del legame/vincolo associativo, bensì provando che l'attività professionale non è stata svolta in forma associata, ma individualmente dai singoli professionisti, a maggior ragione ora, a seguito delle novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2022.
Ecco, dunque, che lo svolgimento di alcune attività necessariamente in forma autonoma (ne saranno forniti a breve alcuni esempi) può comportare una minor difficoltà nella prova – in sede di calcolo del tributo ed eventualmente in sede contenziosa – dell'esclusione del singolo compenso (o meglio, del conseguente reddito) dal valore della produzione imponibile dello studio.

## Professionista associato che svolge l'attività di sindaco

Recentissimamente, proprio in commento a una fattispecie analoga a quella sopra descritta, l'Associazione italiana dottori commercialisti ed esperti contabili (sezione di Milano) è intervenuta in merito all'esclusione da imposizione Irap dei compensi percepiti da un commercialista – indipendentemente dal fatto che operi in forma associata o autonoma – per la carica di sindaco (unico o in forma collegiale). Con la norma di comportamento 215/2021, il sindacato di categoria ha fornito importanti chiarimenti, ricordando *in primis* che:

> *"l'Irap per poter trovare applicazione richiede una capacità produttiva "impersonale e aggiuntiva" rispetto a quella propria del professionista (determinata dalla sua cultura e preparazione professionale) e può colpire solo il reddito prodotto nell'ambito di una sovra struttura organizzativa "esterna" rispetto al singolo, cioè da "un complesso di fattori che, per numero, importanza e valore economico, siano*

> *suscettibili di creare un valore aggiunto rispetto alla mera attività intellettuale supportata dai soli strumenti indispensabili e di corredo al know-how del professionista".*

Nell'ambito dell'attività professionale del commercialista, lo svolgimento del ruolo di sindaco non impone l'esigenza di dotarsi di particolare organizzazione, ma comporta l'esecuzione di procedure, analisi e verifiche strettamente "*personali*" e correlate con le competenze tecniche (comprovate dall'iscrizione ad albi professionali e appositi registri) e richiede che l'incarico sia affidato al singolo professionista, in quanto membro di un organo sociale.

Posto, comunque, che il sindaco può anche essere un professionista socio di studio associato, è necessario che:

– in sede di emissione della parcella, sia fatto riferimento all'attività svolta dal sindaco (a maggior ragione nel caso in cui in un'unica parcella siano riportati compensi derivanti da attività professionali differenti);

– in sede di calcolo del reddito professionale, deve essere possibile distinguere il reddito professionale afferente alla carica di sindaco dagli altri redditi ricavati dall'attività svolta (non solo formalmente, ma anche fattualmente, in forma associata).

## Studio associato

È assai improbabile, per non dire impossibile – salva la fattispecie in cui tutte le attività svolte dallo studio associato siano di fatto svolte individualmente e personalmente dai suoi associati, come nel caso in cui tutti gli associati svolgano assistenza e difesa nei contenziosi, ognuno nei confronti di clientela propria – pensare che lo studio associato che svolga attività "*ordinaria*" possa completamente evitare l'imposizione Irap.

Questo in quanto, da un lato, l'articolo 3, comma 1, lettera c), D.Lgs. 446/1997 include tra i soggetti passivi "*le società semplici e quelle a esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, Tuir*" e l'articolo 2, D.Lgs. 446/1997 prevede che l'attività svolta da tali enti sia *ex lege* presupposto d'imposta (salva prova contraria), dall'altro la citata Legge di Bilancio 2022 ha previsto l'esclusione solamente per le persone fisiche esercenti arti e professioni (attività libero-professionali), ma non per le associazioni professionali che sono quindi soggetti d'imposta, "*salvo prova contraria*". Questo – come peraltro ribadito più volte sopra – è stato sottolineato anche dalla Cassazione che, con la già citata sentenza n. 7371/2016, proprio riferendosi anche alle associazioni professionali, riferiva che:

> *"il requisito della autonoma organizzazione dell'attività non è quindi richiesto in relazione all'attività delle società e degli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, in quanto l'attività*

> *esercitata da tali soggetti, a mente del secondo periodo dello stesso articolo 2, costituisce in ogni caso presupposto d'imposta".*

Come ampiamente commentato, peraltro, tale prova contraria non trova fondamento nell'assenza dell'"*autonoma organizzazione*" (la cui sussistenza non deve né può essere oggetto di contestazione o analisi fattuale nel caso degli studi associati) ma nel fatto che l'attività professionale non è svolta in forma associata, in quanto frutto esclusivo (o prevalente) dell'attività intellettuale personale del singolo professionista.

Al di fuori dei casi (non troppo frequenti, ma pur presenti) in cui la completa attività professionale dello studio sia basata sull'esclusivo (o perlomeno preponderante) *intuitus personae* del professionista, qualora l'attività professionale dello studio si basi sulla collaborazione tra i suoi soci e tra questi ultimi e i suoi dipendenti, sul lavoro e le competenze specifiche di più soggetti (*e.g.* il contabile "*tiene*" la contabilità, mentre il commercialista "*chiude*" solamente il bilancio), e sulla fruizione di servizi condivisi (*e.g. software* gestionale), i redditi derivanti dall'attività collettiva devono necessariamente essere assoggettati a Irap.

## Conclusioni

Quanto sopra è evidentemente una sintesi dello stato dell'arte dottrinale e giurisprudenziale, finalizzata all'individuazione delle possibili casistiche di esclusione (o meno) dal calcolo del tributo dei compensi rientranti nell'attività professionale assoggettata all'imposta. A mero titolo esemplificativo, si riporta nel seguito un breve elenco (non esaustivo) delle attività professionali esercitabili dal commercialista, con la relativa indicazione del teorico trattamento impositivo, tenuto conto della "*personalità*" delle stesse e dell'eventuale necessità di struttura organizzativa al fine del loro espletamento:

– consulenza ordinaria, tenuta della contabilità e relativi adempimenti fiscali: i redditi sono assoggettati a Irap se le prestazioni sono svolte in seno allo studio associato; in caso contrario (commercialista "*autonomo*"), a decorrere dal 2022, i redditi non sono assoggettati a Irap;

– consulenza fiscale "*straordinaria*": nel caso in cui essa si riferisca a quesiti specifici rivolti a esperti della materia, i compensi afferenti a quest'attività sono esclusi dall'Irap; in altri casi, qualora il commercialista sia anche consulente "*ordinario*" del cliente in qualità di associato di associazione professionale, i redditi derivanti da tali compensi difficilmente sfuggono all'imposizione (nel rispetto della sussistenza del requisito dell'autonoma organizzazione);

– compimento di "*operazioni straordinarie*" (*M&A*, conferimenti d'azienda, trasformazioni, etc.): solitamente tali operazioni coinvolgono diverse figure professionali (dal/dalla commercialista, al/alla

contabile che si occupa della registrazione delle scritture contabili, all'esperto paghe/consulente del lavoro); a decorrere dal 2022, i compensi devono essere inclusi nel calcolo del valore della produzione ai fini Irap solo se dichiarati da studi associati (e dai relativi soci); diversamente, sono esclusi dal computo dell'imposta;

– attività contenziosa: posto che lo studio della normativa, la predisposizione di memorie e ricorsi devono considerarsi attività basate sulle specifiche competenze tecniche del professionista, i compensi a tali attività non sono mai assoggettati a Irap;

– attività di sindaco o amministratore o altro organo sociale: come già precisato sopra, i compensi sono sempre esclusi dal computo dell'Irap;

– attività di curatore, liquidatore, commissario giudiziale etc.: i compensi non ricadono nel calcolo del valore della produzione ai fini Irap;

– CTP, CTU e attività peritali: i redditi derivanti da questi compensi non scontano l'imposta, in quanto riconducibili all'opera professionale dei singoli professionisti;

– altre attività (convegni, redazione di libri, articoli di dottrina): i redditi derivanti da queste attività non sono assoggettati a Irap, in quanto "*personali*".

Chiaro è che le attività sopra "*freddamente*" elencate non sono mai "*bianco o nero*": ci sono spesso delle linee di demarcazione tra le differenti attività svolte dal commercialista che sono difficilmente individuabili a priori, ma meritano un'approfondita analisi fattuale, necessaria non solo in sede di calcolo delle imposte, ma anche nell'eventuale fase (patologica) contenziosa, nella quale è sempre fondamentale dare rilievo alla personalità dell'attività svolta dal commercialista.

Meno chiari sono invece gli effetti della recentissima novità normativa, che potrebbe provocare:

– da un lato, la possibile (ma non probabile) disaggregazione delle attività associate per sfuggire dal versamento di un tributo tutt'altro che "*leggero*";

– dall'altro, nei casi estremi, la proliferazione di associazioni professionali "*di fatto*", non formalizzate né costituite secondo le forme previste dalla legge.

## SCHEDA DI SINTESI

L'assoggettamento all'Irap dell'attività professionale dei commercialisti è stato per lunghi anni fonte di ampie discussioni e materia di contendere fino alla Suprema Corte, specialmente in considerazione della difficile definizione di "*attività autonomamente organizzata*", requisito oggettivo per l'imposizione del soggetto passivo.

La Legge di Bilancio 2022, con l'articolo 1, comma 8, ha introdotto importanti novità circa l'ambito di applicazione soggettivo del tributo: dal 2022, infatti, sono esclusi dall'obbligazione fiscale, oltre agli imprenditori individuali, anche i liberi professionisti (commercialisti inclusi), sempre che svolgano la propria attività professionale in forma individuale; le associazioni professionali (studi associati) rimangono invece assoggettati al tributo.

Nel caso degli studi associati, il requisito dell'autonoma organizzazione non è mai richiesto, posto che l'attività esercitata da tali soggetti, *ex* articolo 2, D.Lgs. 446/1997, costituisce in ogni caso presupposto d'imposta. Pertanto, per gli addetti ai lavori, non resta che vagliare i casi in cui gli associati svolgano attività "*personali*", senza l'apporto di collaborazioni esterne, di capitali o lavoro che invece sarebbero caratteristici dell'attività associata (e non tanto della sussistenza dell'autonoma organizzazione).

Ai fini dell'esclusione dall'imposta, è pertanto utile verificare che l'attività svolta:
- sia "*personale*", svolgibile esclusivamente in base alle competenze tecnico-professionali del singolo soggetto, non delegabile a terzi (come gli altri soci);
- non si avvalga di collaborazioni significative (dal punto di vista sia economico, sia della competenza richiesta) esterne (anche di altri soggetti, come gli altri associati); non sono qualificativi di "*autonoma organizzazione*" i servizi di segreteria, di organizzazione e di *back office*;
- non possa essere indistintamente svolta da un soggetto piuttosto che da un altro, indipendentemente dalle specifiche competenze tecniche possedute dai singoli professionisti.

Alla luce di quanto sopra, a mero titolo esemplificativo:
- i redditi derivanti dall'attività di sindaco/revisore svolta dal professionista associato non devono essere assoggettati a Irap;
- i redditi derivanti dalla consulenza/assistenza contenziosa svolta dal professionista associato non devono essere assoggettati a Irap;
- i redditi derivanti dall'attività di curatore/commissario giudiziale/liquidatore, in quanto personale, non devono essere assoggettati a Irap;
- i redditi derivanti dalla tenuta della contabilità ordinaria e dalla gestione degli adempimenti fiscali, affidata dal cliente allo studio associato (pur se la lettera di incarico individua un socio "*responsabile*"), sono assoggettati a Irap.

## La circolare tributaria n. 5/2022

# Indebita compensazione di crediti d'imposta. La Cassazione chiarisce il momento consumativo del reato

di Luigi Ferrajoli - avvocato patrocinante in Cassazione, dottore commercialista, revisore legale, titolare Studio Ferrajoli Legale Tributario in Bergamo, Brescia e Pavia e condirettore scientifico della rivista Accertamento e Contenzioso

Il delitto di indebita compensazione di cui all'articolo 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000 sta progressivamente guadagnando singolare rilevanza in numerose pronunce della giurisprudenza, anche di legittimità.

Se da un lato, infatti, la progressiva apertura dell'Amministrazione finanziaria all'istituto della compensazione, cui non sempre sono seguite tempestive e chiare prassi applicative, potrebbe giustificare l'aumento dei procedimenti della specie, dall'altro non può non osservarsi come dirimente rilievo assuma la lettura, sempre più ampia, che i giudici di merito hanno voluto assegnare alla disposizione normativa in commento, allargando il perimetro di rilevanza penale delle condotte decettive e fraudolente presupposto dell'illecito.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 43089/2021, è intervenuta dunque a chiarire l'esatto momento in cui si configura il reato, assegnando dirimente rilevanza al momento della compensazione effettuata tramite modello F24 e non anche quello successivo di presentazione della dichiarazione, nella fattispecie in esame addirittura omessa dall'imputato.

### Il delitto di indebita compensazione

Il credito d'imposta è uno speciale istituto, finalizzato a disciplinare valori e modalità di esercizio di una posizione attiva di matrice tributaria, che un soggetto economico può vantare nei confronti dell'Erario, normalmente sostanziantesi in una situazione di credito, a seguito delle procedure di liquidazione.

Per una completa esegesi della speciale fattispecie penal tributaria disciplinata dall'articolo 10-*quater,* D.Lgs. 74/2000, non appare superfluo precisare la diversa natura dei crediti d'imposta ammessi in compensazione, attualmente rubricati dalla stessa Agenzia delle entrate in n. 13 agevolazioni di carattere straordinario e ancorate a specifici regimi, cui devono affiancarsi i crediti d'imposta ordinari, scaturenti dalle dichiarazioni previste dall'ordinamento tributario.

Uno dei primi profili di interesse, ai fini che ci occupano, coinvolge dunque la spettanza o meno del credito d'imposta; verifica di legittimità che l'attuale quadro normativo e regolamentare affida all'Agenzia delle entrate e alla G. di F., le cui attività di controllo sono spesso sviluppate in armonia con i competenti Dicasteri, specie nelle materie in cui ricorrano casistiche caratterizzate da elevato tecnicismo, da cui dipendono la spettanza e l'esistenza del credito esposto dal contribuente.

Le circolari dell'Amministrazione finanziaria prevalentemente distinguono i casi di credito non spettante rispetto a quelli che attestano un credito inesistente.

La norma sanzionatoria di matrice amministrativa, individuabile nell'articolo 13, commi 4 e 5, D.Lgs. 471/1997, distingue i casi di credito d'imposta non spettante da quelli in cui esso può definirsi inesistente:

| **Articolo 13, commi 4 e 5, D.Lgs. 471/1997: ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione** |
| --- |
| *"4. Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al 30% del credito utilizzato.*<br>*5. Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al 200% della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, D.Lgs. 472/1997. Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973, e all'articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972"* |

Da tale rilevante differenza discendono altrettanto dirimenti conseguenze ai fini della configurabilità del reato: contrariamente a quanto la lettera della norma incriminatrice disciplina, non è dunque affatto ininfluente, quantomeno ai fini della valutazione dell'elemento soggettivo della fattispecie, che la compensazione indebita sia realizzata mediante crediti inesistenti o semplicemente non spettanti.

La descritta circostanza si inquadra, invero, in una disciplina già flagellata da numerose e contrastanti interpretazioni, principalmente legate alla definizione dell'ambito di configurabilità del delitto in disamina. Se per un primo indirizzo il reato in questione riguarda l'omesso versamento di somme di denaro attinenti a debiti, siano essi di natura tributaria o di altra natura, per il cui pagamento sia contemplato l'utilizzo del modello di versamento unitario, per l'indirizzo contrario la condotta di cui all'articolo 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000 concernerebbe esclusivamente le somme dovute a titolo di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, coerentemente con la propria collocazione all'interno di un *corpus* normativo che attiene a sole dette imposte e, in caso contrario, secondo una disciplina non compatibile con la causa di non punibilità in caso di pagamento del debito tributario, disciplinata dall'articolo 13 del menzionato decreto.

| Articolo 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000: indebita compensazione |
| --- |
| *"1. È punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17, D.lgs. 241/1997, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a 50.000 euro.*<br>*2. È punito con la reclusione da un anno e 6 mesi a 6 anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai 50.000 euro"* |

Ancora la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 37085/2021, ha dichiarato di voler privilegiare la prima delle 2 indicate opzioni esegetiche, specificando come l'articolo 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000 faccia riferimento alla disciplina del meccanismo di compensazione dettata dall'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, che - nel contemplare una serie di norme finalizzate alla semplificazione degli adempimenti in sede di dichiarazione dei redditi e Iva - ha previsto che ciascun contribuente possa operare la compensazione dei crediti e dei debiti, utilizzando un modello di versamento unitario delle imposte, dei contributi dovuti all'Inps, delle altre forme a favore dello Stato, delle Regioni e degli enti previdenziali.

Secondo la Suprema Corte, dunque, il delitto di indebita compensazione non porrebbe alcun limite operativo vincolato alle imposte sui redditi o sul valore aggiunto, operando un generico riferimento al mancato versamento "*delle somme dovute*", a nulla rilevando il suo inserimento tra i reati di cui al D.Lgs. 74/2000, poiché tale decreto contempla ordinariamente violazioni di rilevanza penale concernenti tributi diversi da quelli sopra indicati.

In tal modo, è stato riaffermato il principio di diritto secondo cui il reato di indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti, alla luce dell'ampliamento delle ipotesi di compensazione previste dalle norme tributarie contemplate dal citato articolo 17, D.Lgs. 241/1997, sia configurabile tanto nel caso di compensazione verticale, riguardante cioè crediti e debiti originanti dalla medesima imposta, quanto i casi di compensazione orizzontale concernenti crediti e debiti di imposte di natura diversa, purché contemplati dal D.Lgs. 241/1997 come astrattamente onorabili con il modello unitario di versamento.

## La compensazione con crediti di terzi

Sempre in tema di momento consumativo del reato, non appare superfluo evidenziare come non risulti irrilevante, ai fini dell'integrazione dell'illecito, la distinzione in ordine all'origine del credito.

Più nel dettaglio, si fa riferimento al caso di crediti portati in compensazione ma derivanti da posizioni attive di terzi.

Per mettere freno a un affermato malcostume frodatorio, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 140/E/2017, aveva precisato il divieto di compensazione del debito tributario altrui mediante accollo, stabilendo che qualora il contribuente avesse inteso accollarsi il debito di altri soggetti, questi avrebbe

potuto procedere al versamento e non già alla compensazione fiscale.

Tale indirizzo di prassi ha trovato poi puntuale trasposizione in norma positiva nell'articolo 1, D.L. 124/2019, convertito in L. 157/2019.

| Articolo 1, D.L. 124/2019: accollo del debito d'imposta altrui e divieto di compensazione |
| --- |
| *"1. Chiunque, ai sensi dell'articolo 8, comma 2, L. 212/2020, si accolli il debito d'imposta altrui, procede al relativo pagamento secondo le modalità previste dalle diverse disposizioni normative vigenti.*<br>*2. Per il pagamento, in ogni caso, è escluso l'utilizzo in compensazione di crediti dell'accollante.*<br>*3. I versamenti in violazione del comma 2 si considerano come non avvenuti a tutti gli effetti di legge. In tale eventualità, ferme restando le ulteriori conseguenze previste dalle disposizioni normative vigenti, si applicano le sanzioni di cui all'articolo 13, D.Lgs. 471/1997.*<br>*4. Con atti di recupero da notificare, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la delega di pagamento, sono irrogate:*<br>*a) all'accollante le sanzioni di cui all'articolo 13, commi 4 o 5, D.Lgs. 471/1997;*<br>*b) all'accollato la sanzione di cui all'articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997, recuperando l'importo di cui al comma 3 (del presente articolo) e i relativi interessi.*<br>*Per l'importo di cui al comma 3 e per gli interessi l'accollante è coobbligato in solido.*<br>*5. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono adottate le modalità tecniche necessarie per attuare il presente articolo"* |

Anche la Corte di Cassazione, in tema di accollo del debito tributario, con la sentenza n. 29870/2017, ha stabilito che integra il delitto di indebita compensazione il pagamento di debiti fiscali mediante compensazione con crediti d'imposta inesistenti a seguito del c.d. accollo fiscale.

Più nello specifico, la Suprema Corte ha avuto modo di precisare come il combinato disposto del menzionato articolo 17, D.Lgs. 241/1997 – che, come detto, traccia il perimetro di applicazione dell'istituto della compensazione dei crediti/debiti tributari – e dell'articolo 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000, consenta di qualificare il concetto di contribuente, dovendosi intendere per tale il soggetto che ricopre una posizione passiva verso il Fisco, in tale ambito comprendendo anche coloro i quali, in virtù del contratto di accollo, agiscono come debitori essendosi volontariamente fatti carico di posizioni passive altrui.

La Corte di Cassazione, nella richiamata pronuncia, non omette di precisare come il c.d. accollo fiscale, secondo le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria (che sarebbero, come accennato, divenute solo dopo norma positiva), sia istituto elusivo che, tuttavia, non risulta sufficiente ai fini dell'integrazione del reato di indebita compensazione, il quale presuppone l'inesistenza o la non spettanza dei crediti illegittimamente utilizzati a chiusura del debito d'imposta acquisito mediante l'illegittimo accollo. E ciò poiché, invero, l'articolo 8, L. 212/2000, nel prevedere in via generale l'estinzione dell'obbligazione tributaria per compensazione, non ha introdotto alcuna deroga all'istituto generale della compensazione, che resta ammessa soltanto nei casi espressamente previsti da specifiche e inderogabili norme di legge.

Ciò, tuttavia, non esclude che esistano nel nostro ordinamento istituti attraverso cui possa legittimamente avvenire la traslazione di un credito d'imposta.

Un caso esemplificativo è costituito dal trasferimento d'azienda o dalla cessione di un ramo d'azienda, i quali, a norma dell'articolo 2558, cod. civ., prevedono la cessione del complesso dei beni, funzionalmente organizzati per l'esercizio di un'impresa, da cui discende l'automatico subentro del cessionario nella titolarità dei rapporti contrattuali, di carattere non personale, che attengono all'azienda, o al ramo d'azienda, ceduta.

Secondo un incontrastato orientamento della Suprema Corte, la successione *ipso iure* nei rapporti contrattuali *ex* articolo 2558, cod. civ., per effetto del presupposto del vincolo di unitarietà funzionale proprio dell'azienda, opera limitatamente ai rapporti contrattuali a prestazioni corrispettive ancora in corso di esecuzione o non del tutto esauriti, ovvero nel caso di contratti non aventi carattere personale.

In relazione alla questione inerente alla liceità o meno della traslazione del credito Iva dal cedente al cessionario di ramo d'azienda, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 16492/2020, ha inteso dare continuità all'orientamento giurisprudenziale maggioritario, precisando che "*nel sistema normativo vigente non è ravvisabile alcun impedimento giuridico alla trasmissibilità del credito Iva, emergendo, anzi, indicazioni di segno contrario poiché l'articolo 5, comma 4-ter, D.L. 70/1988, convertito nella L. 154/1988 contempla come possibile l'eventualità di una cessione del credito iva risultante dalla dichiarazione annuale ("...in caso di cessione del credito risultante dalla dichiarazione annuale deve intendersi che l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto possa ripetere anche dal cessionario le somme rimborsate..."), senza che sia necessario, in alcun modo, che esso si fosse già consolidato in una richiesta di rimborso (si veda Cassazione n. 6578/2008, n. 8644/2009, n. 23044/2012, n. 20415/2018)*".

Gli Ermellini hanno inoltre rilevato che la cessione di un'azienda (o di un ramo d'azienda) comporta per legge (articolo 2558, cod. civ.) la cessione dei rapporti e (articolo 2559, cod. civ.) dei crediti relativi al suo esercizio, ivi compresi i crediti d'imposta vantati dal cedente nei confronti dell'Erario.

Ne deriva che rispetto all'originario credito Iva il cedente perde, per effetto del conferimento d'azienda, ogni legittimazione, mentre l'intera posizione resta traslata sul cessionario, che, dunque, può utilizzare il credito in detrazione ovvero chiederne il rimborso, non assumendo alcun rilievo ostativo - atteso l'avvenuto trasferimento dell'intera posizione - la diversità dei contribuenti.

Tale conclusione vale, a maggior ragione, nel caso in cui l'intero complesso aziendale risulti conferito, sì da determinare la sostanziale incorporazione dell'azienda nella società contribuente che si trova poi a esercitare il diritto di rimborso (o compensazione).

## Il caso all'esame della Suprema Corte

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 43089/2021, ha, come sopra accennato, statuito come, in tema di indebita compensazione di cui all'articolo 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000, il reato si consumi al momento della presentazione dell'ultimo modello F24 relativo all'anno interessato e non anche nel diverso momento di presentazione della successiva dichiarazione dei redditi, dal momento che – precisa la Suprema Corte – la condotta decettiva del contribuente si perfeziona con l'utilizzo del modello di pagamento unitario, istante in cui si realizza il mancato versamento, effetto dell'illecita compensazione che la norma incriminatrice intende colpire.

Se così è, il delitto di indebita compensazione non presuppone necessariamente la presentazione da parte del contribuente di una dichiarazione annuale, trattandosi di fattispecie inserita nella famiglia dei reati di omesso versamento e dunque distinguendosi dai delitti dichiarativi, quale ad esempio quello contemplato dall'articolo 4, D.Lgs. 74/2000, in cui il mendacio del contribuente si esprime proprio nella dichiarazione annuale relativa alle imposte sui redditi o all'Iva.

In tal modo, la giurisprudenza di legittimità ha voluto rimarcare come il mancato versamento d'imposta risulti penalmente rilevante, nel perimetro della previsione del più volte citato articolo 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000, solo se ancorato alla illegittima compensazione operata tra le somme spettanti all'Erario e i crediti vantati dal contribuente, risultati non spettanti o inesistenti. E tale mancato versamento, a cui la norma subordina la risposta punitiva, si realizza con la compilazione e la presentazione dell'F24 in cui è indicato il credito, inesistente o non spettante, che si chiede di portare in compensazione.

Nel caso in esame, mancando la condotta di presentazione dell'F24 incriminato, la Corte ha conseguentemente escluso la configurabilità del reato.

D'altra parte, la Corte di Cassazione, con propria precedente sentenza n. 44737/2019, aveva già avuto modo di chiarire che è proprio la condotta, necessaria, di compensazione ad esprimere la componente decettiva o di frode insita nella fattispecie disegnata dall'articolo 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000, rappresentando il *quid pluris* che differenzia detto reato da una fattispecie di semplice omesso versamento.

Nella richiamata pronuncia, la Corte inequivocabilmente precisa che "*l'indebita compensazione deve... risultare dal modello F24 mediante il quale la stessa è stata realizzata, indicandovi, appunto in compensazione, crediti inesistenti o non spettanti, trattandosi dello strumento imposto dal Legislatore tributario per poter eseguire le compensazioni tra debiti e crediti tributari, che, quindi, non possono che essere realizzate attraverso la presentazione di tale modello debitamente compilato*", in assenza del quale – dunque – non può dirsi sussistente alcuna compensazione, di fatto escludendo la possibilità di configurare, anche solo astrattamente, la condotta richiesta dalla norma incriminatrice.

Nel caso sottoposto al proprio esame, poiché l'esecuzione delle compensazioni ritenute indebite era stata desunta dagli inquirenti dalle annotazioni sul libro giornale, dalle dichiarazioni Iva e dai versamenti d'imposta, senza l'acquisizione degli F24 presentati per produrre le compensazioni, la Corte non ha ritenuto sussistente la prova in ordine alla effettuata compensazione, procedendo al necessario annullamento senza rinvio della sentenza di condanna impugnata, per insussistenza del fatto.

## Conclusioni

Nell'ambito della controversa fattispecie di cui all'articolo 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000, inserita nei reati di omesso versamento ma caratterizzata da spiccate componenti di frode, oltre che meramente decettive, la Suprema Corte di Cassazione conferma il principio di diritto, illuminando una storicamente opaca lettura applicativa della norma, secondo cui in tema di reati tributari, il delitto di indebita compensazione di cui all'articolo 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000 non presuppone la presentazione da parte del contribuente di una dichiarazione annuale, consumandosi, di contro, al momento della presentazione dell'ultimo F24 relativo all'anno interessato e non in quello della successiva dichiarazione dei redditi, in quanto solo al momento di presentazione del modello F24 si realizza il mancato versamento per effetto dell'indebita compensazione di crediti in realtà non spettanti o inesistenti in base alla presupposta normativa fiscale.

Letta in questo modo, tuttavia, la predetta fattispecie - a sommesso parere di chi scrive - tratteggia la struttura di una norma penale "*in bianco*", con un sintagma precetto evidentemente rinviato ad altro ramo dell'ordinamento, diverso da quello penale, e questo non solo in ragione della qualifica di inesistenza o non spettanza del credito presupposto, ma anche - seguendo gli insegnamenti della Cassazione - in relazione alla prescelta del modello di pagamento unitario attraverso cui la compensazione avviene, in tal modo esponendo la norma incriminatrice ad applicazioni connesse a norme di funzionamento decise dall'Amministrazione finanziaria nel corso del tempo.

## SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 10-*quater,* D.Lgs. 74/2000 rimanda alla disciplina del meccanismo di compensazione dettata dall'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, che - nel contemplare una serie di norme finalizzate alla semplificazione degli adempimenti in sede di dichiarazione dei redditi e Iva - ha previsto che ciascun contribuente possa operare la compensazione dei crediti e dei debiti, utilizzando un modello di versamento unitario delle imposte, dei contributi dovuti all'Inps, delle altre forme a favore dello Stato, delle Regioni e degli enti previdenziali.

Ai sensi dell'articolo 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000, il mancato versamento d'imposta rileva solo se ancorato alla illegittima compensazione operata tra le somme spettanti all'Erario e i crediti vantati dal contribuente, risultati non spettanti o inesistenti.

Il delitto di indebita compensazione di cui all'articolo 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000 non presuppone la presentazione da parte del contribuente di una dichiarazione annuale, consumandosi, di contro, al momento della presentazione dell'ultimo F24 relativo all'anno interessato.

La circolare tributaria n. 5/2022

# La cessione di quote nelle società di capitali e la violazione della clausola statutaria di prelazione

di Alessandro Biasioli – avvocato

## Premessa

Il presente contributo verte sulle conseguenze che possono derivare dalla violazione di una clausola statutaria di prelazione nelle società di capitali.

Si afferma – in 2 recenti provvedimenti della giurisprudenza di merito (Tribunale di Milano 17 dicembre 2020 e Tribunale di Roma n. 8557/2021) – che, qualora la suddetta clausola non venga rispettata, l'atto di cessione è da considerarsi relativamente inefficace. Tale inefficacia potrà essere fatta valere dalla società, con la conseguenza che nessun diritto sociale collegato alle partecipazioni acquistate, non rispettando la clausola *de quo*, potrà essere esercitato dal socio acquirente.

La portata organizzativa della clausola statutaria di prelazione implica che la c.d. *denuntiatio* deve essere completa di tutti gli elementi del contratto che il socio venditore ha definito con il terzo acquirente, ivi compreso il prezzo e il nominativo stesso del terzo, quale elemento necessario per consentire agli altri soci di valutare se esercitare o meno la prelazione. Così in tal senso, sulla base di un orientamento consolidato negli anni, la Suprema Corte con sentenza n. 7879/2001:

> *"In tema di patto di prelazione per il caso di vendita delle azioni, l'impegno pattizio di preferire i soci nella conclusione dell'affare implica, in applicazione dei criteri evincibili dalle ipotesi di prelazione legale e in difetto di diversa regolamentazione negoziale, l'obbligo di comunicare a tutti i soci titolari dello stesso diritto di prelazione tutti gli elementi della offerta pervenuta al terzo; ne consegue che la "denuntiatio" deve contenere anche l'indicazione del nome del terzo offerente, trattandosi di tutelare, in relazione al riscontro di una volontà delle parti che assegni rilevanza all'"intuitus personae", non soltanto uno specifico interesse a conservare una particolare omogeneità (anche familiare) della compagine sociale, ma anche l'esigenza di permettere una completa valutazione circa l'opportunità di esercitare o meno la prelazione, atteso che la serietà e congruità dell'offerta possono dipendere anche*

> *dalla persona dell'offerente, e dovendosi d'altra parte consentire ai soci titolari del diritto di prelazione la valutazione circa l'ingresso nella società di nuovi soci".*

Quindi è corretto affermare come la violazione della clausola di prelazione (stante l'efficacia reale) comporti l'inopponibilità, nei confronti della società e dei soci titolari del diritto di prelazione, della cessione della partecipazione societaria che resta, comunque, valida tra le parti che hanno concluso il contratto di cessione.

## L'efficacia reale della clausola di prelazione contenuta in uno statuto di società di capitali

La clausola di prelazione impone al socio, che intenda cedere la propria partecipazione, di offrirla preventivamente, a parità di condizioni, agli altri soci con preferenza rispetto ai terzi. Con la prelazione, dunque, il beneficiario ha il potere di impedire l'ingresso in società dell'aspirante azionista mediante l'acquisto diretto della partecipazione. La clausola di prelazione assume, in questo modo, la valenza di una regola di organizzazione della società, stabilendo che il trasferimento della partecipazione sociale abbia effetto nei confronti della stessa solo in seguito a una precisa procedura (avviata dalla *denuntiatio*) prevista nello statuto. L'inserimento in uno statuto di una clausola di prelazione assume, oltre alla funzione di regolare le posizioni soggettive di soci o di terzi, anche una rilevanza organizzativa. Di conseguenza, gli effetti della clausola statutaria di prelazione sono opponibili anche al terzo acquirente. Ciò posto, secondo la più recente giurisprudenza, il patto di prelazione inserito nello statuto di una società di capitali e avente a oggetto l'acquisto delle azioni sociali, poiché è preordinato a garantire un particolare assetto proprietario, ha efficacia reale e, in caso di violazione, è opponibile anche al terzo acquirente (Cassazione n. 12797/2012). Si è affermato che la violazione della clausola statutaria, contenente un patto di prelazione, comporta l'inopponibilità nei confronti della società e dei soci titolari del diritto di prelazione – stante l'efficacia reale del patto inserito nello statuto sociale – della cessione della partecipazione societaria (che resta, diversamente, valida tra le parti stipulanti), nonché l'obbligo di risarcire il danno eventualmente prodotto. Per contro, tale violazione non comporta anche il diritto potestativo di riscattare la partecipazione nei confronti dell'acquirente, atteso che il retratto non integra un rimedio generale in caso di violazioni di obbligazioni contrattuali, ma solo una forma di tutela specificatamente apprestata dalla legge e conformativa dei diritti di prelazione (Cassazione, sentenza n. 24559/2015).

Peraltro, la giurisprudenza ha anche precisato che il patto di prelazione vincola il socio nei confronti degli altri soci nonché, se recepito nello statuto, anche nei confronti della società, ma non comporta la

nullità del negozio traslativo nel rapporto tra socio cedente e terzo cessionario (Cassazione, sentenza n. 7003/2015).

In conclusione, quindi, la violazione della clausola di prelazione non comporta la dichiarazione di nullità o di inefficacia assoluta dell'atto, in quanto tali sanzioni risulterebbero eccessive rispetto agli interessi che le clausole violate mirano a realizzare: l'atto è solo relativamente inefficace, nel senso che l'inefficacia potrà essere fatta valere solo dalla società tramite l'organo amministrativo (o nei confronti di essa), quale soggetto portatore dell'interesse sotteso alla clausola stessa. La violazione della clausola non può mai condurre alla nullità del trasferimento operato in violazione della medesima, non versandosi in ipotesi di violazione di norma imperativa, né può portare alla declaratoria di nullità per impossibilità dell'oggetto per indisponibilità della partecipazione ceduta, ma può condurre unicamente a una pronuncia d'inefficacia del trasferimento in favore del socio pretermesso e/o della società.

## Le recenti pronunce (Tribunale Milano 17 dicembre 2020 e Tribunale Roma n. 8557/2021)

Il Tribunale meneghino, nella pronuncia citata, evidenzia come la violazione della clausola statutaria di prelazione comporti l'inopponibilità alla società e agli altri soci della cessione di partecipazioni effettuata in sua violazione. In tale evenienza, nessun diritto sociale collegato alle partecipazioni acquistate in spregio alla prelazione è esercitabile dal socio acquirente e, operando detta inefficacia di diritto, quale mera conseguenza della violazione della clausola di prelazione, non soffre eccezioni, prevalendo sul dato pubblicitario dell'intervenuto deposito dell'atto di cessione viziato nel Registro Imprese.

L'omissione della previa *denuntiatio* al socio titolare del diritto di prelazione, non fa sorgere in capo quest'ultimo l'onere (per impedire il trasferimento a terzi e rendersi intestatario della quota prelazionata) di accettare in vece del terzo la proposta, e tale effetto tipico non può ritenersi prodotto dalla proposta di ritrasferimento della quota formulata dal terzo acquirente a cessione ormai perfezionata.

Si analizza, di seguito in dettaglio, la pronuncia romana essendo molto dettagliata e analitica nella sua esposizione.

La vicenda trae origine da un atto di citazione promosso dal sig. Marco, il quale, sostenendo di aver legittimamente acquistate le quote sociali del sig. Andrea con atto notarile del 6 giugno 2018, chiedeva alla Alfa Srl di:

1. accertare la responsabilità del sig. Fausto, in qualità di amministratore unico della Alfa Srl, di essersi sottratto al dovere di rendere notizie sullo svolgimento degli affari sociali e di far consultare al socio i libri sociali e i documenti relativi all'amministrazione della società;
2. condannare il sig. Fausto a consegnare tutti i documenti relativi alla Alfa Srl relativi alla gestione sia societaria sia amministrativa nonché relativa ai conti delle stessa;
3. condannare il sig. Fausto al risarcimento del danno derivante dal mancato accesso alla documentazione societaria richiesta.

Si costituivano in giudizio i convenuti sig. Fausto e Alfa Srl contestando la legittimazione attiva del sig. Marco, in quanto l'atto del 6 giugno 2018, di acquisto della partecipazione sociale, sarebbe nullo, in quanto posto in essere in violazione della clausola di prelazione contenuta nell'articolo 10 dello statuto sociale.

Il giudice adito evidenzia, fin dai passaggi iniziali della pronuncia, che l'articolo 10 dello statuto della Alfa Srl contiene una clausola di prelazione in forza della quale il socio che intende trasferire in tutto o in parte la propria quota di partecipazione è obbligato a comunicare la propria offerta a mezzo di lettera raccomandata all'organo amministrativo, contenente, tra l'altro, il prezzo e le modalità di pagamento; l'organo amministrativo, poi, è obbligato a comunicare l'offerta agli altri soci che dovranno esercitare il diritto di prelazione, facendo pervenire all'organo gestorio medesimo la dichiarazione di esercizio della prelazione (avente a oggetto l'intera partecipazione offerta) con lettera raccomandata non oltre 30 giorni dalla data di ricevimento.

La clausola di prelazione era, dunque, presente nello statuto, con la seguente, ulteriore, precisa, formulazione:

> *"La prelazione deve essere esercitata per il prezzo indicato dall'offerente, ma qualora il prezzo richiesto sia ritenuto eccessivo da uno qualsiasi dei soci che abbia manifestato nei termini e nelle forme di cui sopra la volontà di esercitare la prelazione, nonché in tutti i casi in cui la natura del negozio non preveda un corrispettivo ovvero il corrispettivo sia diverso dal denaro, il prezzo della cessione sarà determinato dalle parti di comune accordo tra loro. Qualora non fosse raggiunto alcun accordo, il prezzo sarà determinato, mediante relazione giurata, da un esperto nominato dal Presidente del Tribunale del luogo in cui ha sede la società su istanza della parte più diligente; nell'effettuare la sua determinazione l'esperto dovrà tener conto della situazione patrimoniale della società, della sua redditività, del valore dei beni materiali e immateriali da essa posseduti, della sua posizione nel mercato e di ogni altra circostanza e condizione che viene normalmente tenuta in considerazione ai*

> *fini della determinazione del valore delle partecipazioni societarie, con particolare attenzione a un eventuale "premio di maggioranza" per il caso di trasferimento del pacchetto di controllo della società".*

La clausola di prelazione – ricorda il giudice di prime cure – inserita nello statuto di una società di capitali, per l'eventualità della futura cessione a terzi della partecipazione di titolarità di uno dei soci, ha efficacia reale. Questa espressione è però da intendersi nel senso che si tratta di una clausola opponibile ai terzi (rendendo inefficace la cessione della partecipazione che avvenga in violazione della clausola in questione) e non invece nel senso che il socio avente diritto alla prelazione possa riscattare dal terzo acquirente, la partecipazione da questi acquisita in violazione della clausola di prelazione. Non si attribuisce rilievo, quindi, a quella ricostruzione secondo la quale sarebbe possibile configurare la nullità del negozio traslativo tra socio cedente e terzo cessionario, non versandosi in ipotesi di violazione di norma imperativa e non potendosi ravvisare una impossibilità dell'oggetto per indisponibilità della partecipazione ceduta.

L'atto, quindi, è solo relativamente inefficace, nel senso che l'inefficacia potrà essere fatta valere dalla società, tramite l'organo amministrativo, quale soggetto portatore dell'interesse sotteso alla clausola stessa. È, anche, possibile ottenere una pronuncia di inefficacia del trasferimento in favore del socio pretermesso (cfr. Cassazione n. 24559/2015 e n. 7003/2015).

## Violazione del patto di prelazione ed effetti traslativi tra le parti: Tribunale di Siracusa sentenza n. 792/2020

La vicenda processuale, analizzata in chiusura di contributo, trae origine da un'azione giudiziaria, promossa da un acquirente di quote di partecipazione di una Srl, il quale citava in giudizio i 2 venditori per mancato rispetto delle clausole di prelazione-gradimento, contenute nello statuto.

La domanda doveva ritenersi infondata e la scrittura privata, intervenuta tra le parti a conclusione della compravendita, pienamente valida ed efficace.

A fondamento della decisione vi è il disposto dell'articolo 2470, cod. civ..

> *"Articolo 2470, cod. civ. – Efficacia e pubblicità*
>
> *Il trasferimento delle partecipazioni ha effetto di fronte alla società dal momento del deposito di cui al successivo comma.*
>
> *L'atto di trasferimento, con sottoscrizione autenticata, deve essere depositato entro 30 giorni, a cura del notaio autenticante, presso l'ufficio del Registro Imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede sociale. In caso di trasferimento a causa di morte il deposito è effettuato a richiesta dell'erede o del*

> *legatario verso presentazione della documentazione richiesta per l'annotazione nel libro dei soci dei corrispondenti trasferimenti in materia di Spa.*
> *Se la quota è alienata con successivi contratti a più persone, quella tra esse che per prima ha effettuato in buona fede l'iscrizione nel Registro Imprese è preferita alle altre, anche se il suo titolo è di data posteriore.*
> *Quando l'intera partecipazione appartiene a un solo socio o muta la persona dell'unico socio, gli amministratori devono depositare per l'iscrizione nel Registro Imprese una dichiarazione contenente l'indicazione del cognome e nome o della denominazione, della data e del luogo di nascita o lo Stato di costituzione, del domicilio o della sede e cittadinanza dell'unico socio.*
> *Quando si costituisce o ricostituisce la pluralità dei soci, gli amministratori ne devono depositare apposita dichiarazione per l'iscrizione nel Registro Imprese.*
> *L'unico socio o colui che cessa di essere tale può provvedere alla pubblicità prevista nei commi precedenti.*
> *Le dichiarazioni degli amministratori previste dai commi 4 e 5 devono essere depositate entro 30 giorni dall'avvenuta variazione della compagine sociale.*
> *Il debitore risponde dell'adempimento delle obbligazioni con tutti i suoi beni presenti e futuri.*
> *Le limitazioni della responsabilità non sono ammesse se non nei casi stabiliti dalla legge".*

Secondo consolidata giurisprudenza, inoltre, la forma scritta per i contratti di trasferimento di quote di Srl è richiesta solamente ai fini della loro opponibilità alla società e non per la loro validità ed efficacia tra le parti medesime. Per la medesima ragione giuridica veniva rigettata anche la domanda di risoluzione per violazione delle clausole di prelazione e di gradimento. Esclusa, dunque, la nullità dell'atto traslativo *inter partes*, restava, comunque, salva la possibilità di ottenere il risarcimento del danno da parte dell'acquirente.

Il Tribunale di Siracusa ha statuito che l'acquisto di quote sociali effettuato in violazione del patto di prelazione statuariamente previsto in favore dei soci determina l'inefficacia del relativo trasferimento nei confronti degli altri soci e della società, ma non anche la nullità del negozio traslativo tra socio alienante e il terzo acquirente.

Per quanto riguarda poi la definizione di quote sociali, l'articolo 2468, cod. civ. offre una descrizione in negativo di tale concetto, affermando che le partecipazioni sociali non possono essere rappresentate da azioni e non possono costituire oggetto di offerta al pubblico di prodotti finanziari.

> *"Articolo 2468, cod. civ. – Quote di partecipazione*

> *Le partecipazioni dei soci non possono essere rappresentate da azioni né costituire oggetto di offerta al pubblico di prodotti finanziari.*
> *Salvo quanto disposto dal comma 3 del presente articolo, i diritti sociali spettano ai soci in misura proporzionale alla partecipazione da ciascuno posseduta. Se l'atto costitutivo non prevede diversamente, le partecipazioni dei soci sono determinate in misura proporzionale al conferimento.*
> *Resta salva la possibilità che l'atto costitutivo preveda l'attribuzione a singoli soci di particolari diritti riguardanti l'amministrazione della società o la distribuzione degli utili.*
> *Salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo e salvo in ogni caso quanto previsto dal comma 1 dell'articolo 2473, i diritti previsti dal precedente comma possono essere modificati solo con il consenso di tutti i soci.*
> *Nel caso di comproprietà di una partecipazione, i diritti dei comproprietari devono essere esercitati da un rappresentante comune nominato secondo le modalità previste dagli articoli 1105 e 1106".*

I giudici della Cassazione hanno riconosciuto come le quote di Srl rappresentino:

> *"una posizione contrattuale obiettiva che va considerata come un bene immateriale equiparabile al bene mobile non registrato in pubblico registro, ai sensi dell'articolo 812, cod. civ."* e *"la quota, pur non configurandosi come bene materiale al pari dell'azione, ha tuttavia un valore patrimoniale oggettivo, costituito dalla frazione di patrimonio che rappresenta"* (Cassazione n. 22361/2009).

Il giudice di merito fonda la sua pronuncia anche sulla norma successiva, articolo 2469, cod. civ., di seguito riportato.

> *"Articolo 2469, cod. civ. – Trasferimento delle partecipazioni*
> *Le partecipazioni sono liberamente trasferibili per atto tra vivi e per successione a causa di morte, salvo contraria disposizione dell'atto costitutivo.*
> *Qualora l'atto costitutivo preveda l'intrasferibilità delle partecipazioni o ne subordini il trasferimento al gradimento di organi sociali, di soci o di terzi senza prevederne condizioni e limiti, o ponga condizioni o limiti che nel caso concreto impediscono il trasferimento a causa di morte, il socio o i suoi eredi possono esercitare il diritto di recesso ai sensi dell'articolo 2473. In tali casi l'atto costitutivo può stabilire un termine, non superiore a 2 anni dalla costituzione della società o dalla sottoscrizione della partecipazione, prima del quale il recesso non può essere esercitato".*

La norma enuncia il principio di libera circolazione delle partecipazioni, sia per atto tra vivi sia per successione *mortis causa*, salva diversa previsione dell'atto costitutivo. Al contrario, il trasferimento condizionato a clausole di gradimento e/o di prelazione costituisce una deroga a tale regola generale.

L'obiettivo, perseguito mediante l'inserimento nello statuto di una clausola di gradimento, è quello di impedire l'ingresso di soggetti indesiderati nella compagine sociale, sottoponendo il trasferimento delle quote al consenso degli organi amministrativi o degli altri soci.

Anche la clausola di prelazione si propone di tutelare sia l'omogeneità del patrimonio sociale, sia i soci dai pericoli conseguenti ai mutamenti della compagine societaria, imponendo al titolare delle quote che intende liberarsene di preferire gli altri soci ai terzi. Il patto di prelazione ha, infatti, sia efficacia meramente obbligatoria (relativamente al diritto dei soci di essere preferiti agli estranei alla compagine, in caso di dismissione della partecipazione sociale), sia efficacia reale (essendo destinata a regolamentare le modalità d'ingresso e di funzionamento dell'ente ed essendo opponibile anche ai terzi estranei al contratto sociale).

Centrale, ai fini della decisione del Tribunale di Siracusa, si è rivelato l'articolo 2470, cod. civ., il quale stabilisce che la cessione delle partecipazioni di una Srl produce effetti a partire dal deposito del relativo atto presso il Registro Imprese, descrivendo al comma successivo i necessari adempimenti pubblicitari. Detta norma disciplina la forma del trasferimento di quota di Srl perché sia opponibile alla società, mentre, nei rapporti tra le parti in forza del principio di libertà delle forme, la cessione medesima è valida ed efficace in virtù del semplice consenso manifestato dalle stesse, non richiedendo forma scritta né *ad substantiam* né *ad probationem*.

Trasferimento, dunque, pienamente valido ed efficace *inter partes*, ma non opponibile alla società. Affinché esso abbia effetto anche nei confronti di questa è necessario che l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata siano depositati entro 30 giorni presso il Registro Imprese nella cui circoscrizione ha sede la società (l'iscrizione rappresenta un atto dovuto per la società, la quale deve limitarsi a prendere atto della titolarità delle quote).

In conclusione, si ribadisce che l'acquisto di quote sociali, effettuato in violazione del patto di prelazione statuariamente previsto in favore dei soci, determina l'inefficacia del relativo trasferimento nei confronti degli altri soci e della società, ma non anche la nullità del negozio traslativo tra il socio alienante e il terzo acquirente (Cassazione, sentenza n. 7003/2015).

## SCHEDA DI SINTESI

Mancato rispetto di una clausola statutaria di prelazione nelle società di capitali.

↓

Tale clausola ha efficacia reale e l'atto di cessione è da considerarsi relativamente inefficace.

La violazione della clausola statutaria comporta l'inopponibilità nei confronti della società e dei soci titolari della cessione della partecipazione societaria.

La cessione delle quote resta, diversamente, valida tra le parti stipulanti.

L'atto di cessione, quindi, è solo relativamente inefficace, nel senso che l'inefficacia potrà essere fatta valere dalla società, tramite l'organo amministrativo, quale soggetto portatore dell'interesse sotteso alla clausola stessa.

| **Credito per investimenti in beni strumentali - *Focus*: beni diversi dai beni industria 4.0 – Parte prima** | |
|---|---|
| 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 | |
| e | |
| Lavoratori autonomi (soltanto per il credito relativo ai beni generici, non Industria 4.0) | |
| 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 strumentali diversi dai beni industria 4.0** | |
| **Beni materiali strumentali nuovi diversi da beni industria 4.0 materiali** | **Beni immateriali strumentali nuovi diversi da beni industria 4.0 immateriali** |
| Periodo effettuazione investimenti | |
| 16 novembre 2020 – 31 dicembre 2021 (30 giugno 2022 con prenotazione) | 16 novembre 2020 – 31 dicembre 21 (30 giugno 2022 con prenotazione) |
| Misura credito | |
| 10% (o 15% per investimenti per il lavoro agile) | 10% (o 15% per investimenti per il lavoro agile) |
| Utilizzo | |
| In compensazione dall'anno di entrata in funzione del bene in una quota | In compensazione dall'anno di entrata in funzione del bene in una quota (solo se ricavi o compensi sono < 5 milioni) |
| Periodo effettuazione investimenti | |
| 1° gennaio 2022 – 31 dicembre 2022 (30 giugno 2023 con prenotazione) | 1° gennaio 2022 – 31 dicembre 2022 (30 giugno 2023 con prenotazione) |
| Misura credito | |
| 6% | 6% |
| Utilizzo | |
| In compensazione dall'anno di entrata in funzione del bene in 3 quote | In compensazione dall'anno di entrata in funzione del bene in 3 quote |
| **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** | |
| Non richiesta | |

## La circolare tributaria n. 5/2022

# Colonnine di ricarica "*autonome*" dal *superbonus* senza detrazione dal 1° gennaio 2022

di Centro studi tributari

### Il caso

Mario Rossi ha appena acquistato un'auto ad alimentazione elettrica e intende installare nella propria abitazione una colonnina di ricarica, spendendo l'importo complessivo di 3.000 euro. Può fruire della detrazione della spesa?

Si consideri che tale intervento avviene contestualmente all'installazione dell'impianto fotovoltaico sull'abitazione.

### La soluzione

L'articolo 119, D.L. 34/2020 ha incrementato al 110% l'aliquota di detrazione delle spese sostenute dal 1° luglio 2020 (la data ultima entro la qualora opera detta maggiorazione è differenziata in ragione della tipologia di intervento, secondo i termini modificati dalla Legge di Bilancio 2022, L. 234/2021), a fronte di specifici interventi in ambito di efficienza energetica, di interventi di riduzione del rischio sismico, di installazione di impianti fotovoltaici nonché delle infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici. Tale *maxi* detrazione è stata soprannominata "*superbonus*" ed è stata introdotta con lo scopo di rilanciare il settore edilizio.

Ai sensi del successivo articolo 121, D.L. 34/2020 tali benefici (come quelli derivanti dagli altri interventi edilizi minori previsti dal comma 2, articolo 121, D.L. 34/2020) possono essere oggetto di trasferimento a terzi per il tramite delle opzioni di sconto in fattura o di cessione del credito.

Il *superbonus* spetta quando il contribuente realizza un c.d. intervento "*trainante*" che autorizza all'utilizzo del *superbonus*: si tratta dell'isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate che interessano l'involucro degli edifici, compresi quelli unifamiliari, ovvero sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti sugli edifici condominiali, unifamiliari o sulle unità immobiliari site all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano

di uno o più accessi autonomi dall'esterno, ovvero ancora interventi antisismici di cui ai commi da 1-*bis* a 1-*septies*, articolo 16, D.L. 63/2013 (c.d. sismabonus).

Il *superbonus* spetta anche per i seguenti interventi trainati, a condizione che siano eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi di isolamento termico o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale o antisismici, precedentemente elencati: installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica sugli edifici o sulle pertinenze e installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati.

Qualora siano eseguiti congiuntamente ad almeno uno degli interventi di isolamento termico o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale precedentemente elencati, sono agevolabili come interventi trainati anche gli interventi di efficientamento energetico rientranti nell'ecobonus, gli interventi finalizzati alla eliminazione delle barriere architettoniche, e l'installazione di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici di cui all'articolo 16-*ter*, D.L. 63/2013.

Quindi, ai sensi del comma 8, articolo 119, D.L. 34/2020, l'installazione della colonnina di ricarica dei veicoli, nel limite di 2.000 euro per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti (tale limite è ridotto a 1.500 euro per gli edifici plurifamiliari o i condomini che installino un numero massimo di 8 colonnine, ovvero 1.200 euro per gli edifici plurifamiliari o i condomini che installino un numero superiore a 8 colonnine) può fruire della detrazione del 110% della spesa sostenuta nel momento in cui venga installata nel contesto di un intervento di efficientamento energetico con le caratteristiche previste dell'articolo 119, Tuir, quando si tratti di isolamento termico o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale (non nel caso di sismabonus 110%).

L'articolo 16-*ter*, D.L. 63/2013 disciplina la previsione "*autonoma*" di installazione delle colonnine elettriche di ricarica dei veicoli, che consente la detrazione del 50% delle spese sostenute, per l'acquisto e la posa in opera delle stesse, fino a concorrenza del suo ammontare, da ripartire tra gli aventi diritto in 10 quote annuali, sino a un ammontare di spesa non superiore a 3.000 euro; a norma del comma 3 detta trazione riguarda anche le installazioni su parti comuni condominiali.

Ai fini della detrazione, le infrastrutture di ricarica devono essere dotate di uno o più punti di ricarica di potenza *standard* non accessibili al pubblico ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettere d) e h), D.Lgs. 257/2016. Come chiarito dalla circolare n. 8/E/2019, fermo restando il limite complessivo di 3.000 euro, la detrazione spetta anche per le spese sostenute per le opere strettamente funzionali alla realizzazione dell'intervento quali, ad esempio, i costi di allaccio.

Va però segnalata che tale forma di detrazione prevede un periodo di efficacia, entro il quale le spese sostenute sono detraibili, compreso tra il 1° marzo 2019 al 31 dicembre 2021; pertanto si tratta di una previsione oggi non più operativa, in quanto risulta essere uno dei (pochi) *bonus* edilizi non prorogati dalla recente Legge di Bilancio.

Conseguentemente, occorre concludere che Mario Rossi può detrarre la spesa sostenute per l'installazione della colonnina di ricarica dei veicoli esclusivamente nel caso in cui detto intervento sia realizzato contestualmente a interventi trainanti di efficientamento energetico che danno diritto al 110%.

A tal fine non rileva che Mario Rossi abbia installato anche l'impianto fotovoltaico, in quanto tale intervento non è trainante per il *superbonus*, ma solo trainato; l'impianto fotovoltaico installato in via autonoma dal *superbonus* (quindi in assenza di un intervento trainante) conferisce il diritto alla detrazione ai sensi dell'articolo 16-*bis*, Tuir, permettendo la detrazione del 50% su un arco temporale decennale. Tale *bonus* però non si estende alle colonnine di ricarica dei veicoli, che sono regolate da una diversa disposizione (articolo 16-*ter*, D.L. 63/2013), come detto decaduta al 31 dicembre scorso in quanto non prorogata.

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
Vittoria Meneghetti
Paolo 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.