



Aggiornamento
Professionale
Settimanale

quaderno

settimanale

Focus settimanale:

- Esonero contributivo per autonomi e professionisti
- È trasferibile il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali
- Modello redditi 2021 – la deducibilità degli interessi passivi per i soggetti IRES – prima parte
- Crediti inesistenti e non spettanti: quali le differenze?
- Gli interpelli dell'Agenzia delle Entrate del mese di luglio – prima parte

Indice:

Flash di stampa



4

L'Agenzia interpreta



6

Il Giudice ha sentenziato



9

In breve.....	11
Esonero contributivo per autonomi e professionisti.....	11
È trasferibile il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali.....	13
L'Approfondimento – 1	17
Modello redditi 2021 – la deducibilità degli interessi passivi per i soggetti IRES – prima parte ..	17
L'Approfondimento – 2	25
Crediti inesistenti e non spettanti: quali le differenze?	25
L'Approfondimento – 3	33
Gli interpelli dell'Agenzia delle Entrate del mese di luglio – prima parte.....	33
L'angolo informatico	40
I servizi camerali.....	40

*Burzacchi Francesco
Cannatà Giuseppe
Capodicasa
Francesco
Costa Francesco*

Comitato scientifico:

*Costa Gianfranco
De Stefani Alberto
Marcolla Alessandro
Moro Nicola
Tatone Alessandro*

*Trevisan Michele
Ziantoni Daniele
Ugo Oscar*

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito web e nel materiale scientifico edito da Associazione SERCONTEL sono soggetti a copyright.

Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Associazione SERCONTEL 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.

SerConTel
.it

Associazione Ser.Con.Tel. - Viale San Concordio, 738 - 55100 Lucca (LU) - C.F. e P.IVA 02372220463
web: www.sercontel.it mail: info@sercontel.it

Flash di stampa



Agevolazioni acquisto prima casa per under 36	IL SOLE 24 ORE 02.08.2021	L'art. 64 del Decreto Sostegni-bis facilita l'acquisto della prima casa per i giovani under 36, con Isee inferiore a 40.000 euro con una serie di agevolazioni.
Bonus facciate	ITALIA OGGI 03.08.2021	L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la guida aggiornata sul bonus facciate.
Pagamento rate pace fiscale	ITALIA OGGI 03.08.2021	L'Agenzia delle Entrate-Riscossione, ha precisato che per pagare le rate 2020 relative alla rottamazione-ter e saldo e stralcio non ancora versate, occorre utilizzare i bollettini corrispondenti e a suo tempo inviati ai contribuenti debitori con la "comunicazione delle somme dovute".
Prospetto senza bollatura e vidimazione per soggetti in contabilità semplificata	IL SOLE 24 ORE 04.08.2021	I soggetti che operano in contabilità semplificata e che optano per la rivalutazione con effetto fiscale dei beni d'impresa, in base all'art. 110 del D.L. 104/2020, devono redigere un apposito prospetto dove indicare il costo e rivalutazione compiuta. Non hanno l'obbligo di bollare e vidimare il prospetto.
Con la Cilas niente allegati e no all'obbligo di documentare lo stato legittimo	IL SOLE 24 ORE 05.08.2021	<p>Dal 5.08.2021 è possibile utilizzare la "Cilas", cioè il modello di "Comunicazione inizio lavori asseverata – superbonus".</p> <p>Si riepilogano le novità:</p> <ul style="list-style-type: none"> • per avviare i lavori nell'ambito del superbonus non occorre documentare lo "stato legittimo" degli immobili; • la presenza di abusi edilizi, se accertati dal Comune, blocca la concessione del bonus; • il professionista incaricato deve accertare l'esistenza del titolo abilitativo, dell'esistenza di eventuali condoni edilizi o del fatto che la costruzione è precedente al 01.09.1967; • in corso d'opera è possibile presentare anche varianti.

Trasmissione dati al STS	ITALIA OGGI 05.08.2021	È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 184 del 03.08.2021 il Decreto del ministero dell'Economia 16.07.2021, recante "Individuazione di ulteriori soggetti tenuti alla trasmissione, al Sistema tessera sanitaria, dei dati relativi alle spese sanitarie e alle spese veterinarie, ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata".
Richiesta proroga per dichiarazione dei redditi relative alle istanze contributo a fondo perduto perequativo	ITALIA OGGI 07.08.2021	Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ha proposto di prorogare dal 10.09 al 31.10.2021 il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi per i soggetti che intendono avvalersi del contributo a fondo perduto perequativo.

L'Agenzia interpreta



<p>Sanabile l'errore di digitazione del credito ceduto</p>	<p>INTERPELLO N. 909- 1324/2021</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate Direzione regionale dell'Emilia Romagna, con la risposta, ha chiarito che se si commette un errore a causa di una sbagliata digitazione e il credito risulta quindi rifiutato e riutilizzabile, è possibile rettificare l'importo del credito spettante al cessionario ai fini del superbonus nella Comunicazione all'Agenzia.</p>
<p>Superbonus per variazione di infissi</p>	<p>INTERPELLO N. 524/2021 DEL 30/07/2021</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che rientra nel superbonus come intervento trainato, lo spostamento o la variazione dimensionale degli infissi. È necessario tuttavia che la superficie totale occupata dai nuovi serramenti rispetti nell'entità quella esistente.</p>
<p>Utilizzo credito d'imposta per investimenti in beni strumentali</p>	<p>CIRCOLARE N. 9 DEL 23.07.2021</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la circolare ha precisato che il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali materiali «non 4.0» effettuati a decorrere dal 16.11.2020 e fino al 31.12.2021, a prescindere dal volume di ricavi e il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali immateriali «non 4.0» effettuati nel medesimo arco temporale dai soggetti con un volume di ricavi o compensi inferiori a 5 milioni di euro, è utilizzabile in un'unica quota annuale.</p>
<p>Errore Iva in fattura per operazione esente con maxi-sanzione</p>	<p>RISOLUZIONE N. 51/E/2021</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate con la risoluzione, ha recepito le conclusioni espresse dalla Cassazione con la sentenza n. 24289 del 3.11.2020. Nello specifico, deve essere corrisposta la sanzione proporzionale con recupero dell'Iva indebitamente detratta nel caso in cui il cessionario/committente paga la controparte e detrae l'imposta addebitatagli per errore in fattura, anche se si tratta di operazioni esenti o non imponibili. La sanzione fissa, da 250 euro a 10.000 euro, si applica se la fattura emessa in modo errato riporta un'imposta superiore all'aliquota corretta.</p>

Contributi regionali per Covid non imponibili	INTERPELLO N. 521/2021 DEL 30/07/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che il contributo erogato dalla regione risulta riconducibile agli aiuti «erogati in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da Covid-19». Per questo motivo, l'importo non concorre a determinare la base imponibile.
Durf e pagamento dei crediti per impresa in crisi	INTERPELLO N. 525/2021 DEL 30/07/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che ai fini della riscossione dei crediti originati da contratti di appalto e subappalto, se l'impresa è assoggettata a procedura concorsuale, non è rilevante la presenza di un Durf regolare.
Subappalto in amministrazione straordinaria	INTERPELLO N. 525/2021 DEL 03/08/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha confermato che il pagamento può essere sbloccato dal subappaltatore in amministrazione straordinaria.
Proroga dei versamenti	RISOLUZIONE N. 53/E/2021 DEL 05/08/2021	<p>L'Agenzia delle Entrate, con risoluzione, ha fornito ulteriori chiarimenti in merito alla proroga dei versamenti previsti al 15.09.2021. Nello specifico è stabilito che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • entro il 15.09 e senza maggiorazioni, possono essere eseguiti i versamenti che scadono nel periodo compreso tra il 30.06 e il 31.08.2021; • il saldo 2020 e il primo acconto 2021, oltre a Iva e Irap, si possono versare anche in rate mensili di pari importo, con la prima in scadenza il 15.09.2021, con interessi al 4% annuo per le rate successive. La rateazione deve essere conclusa entro il 16.11 per i privati ed entro il 30.11 per i soggetti con partita Iva; • i contribuenti che hanno già iniziato il pagamento in forma rateale possono proseguire i versamenti secondo le scadenze previste dal piano di rateazione originario. <p>Per i soggetti titolari di partita Iva le scadenze rateali sono quindi le seguenti: 15.09 (0,00%), 16.09 (0,01%), 18.10 (0,34%), 16.11 (0,67%). Per i privati invece le scadenze sono le seguenti: 15.09 (0,00%), 30.09 (0,17%), 02.11 (0,50%),</p>

30.11 (0,83%).

Fatturazione elettronica con San Marino	PROVVEDIMENTO N. 211273/2021	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha chiarito alcuni aspetti in merito alla fatturazione elettronica con San Marino.
Collegamento tra POS e registratori telematici	PROVVEDIMENTO N. 211996/2021	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha stabilito i requisiti tecnici per il collegamento tra Pos e registratori telematici, oltre che per il credito d'imposta per le commissioni bancarie sostenute dagli esercenti a fronte dei pagamenti elettronici ricevuti, anche per il credito spettante per l'installazione di sistemi di pagamento elettronico.
Iva sui servizi erogati dalle società in house	INTERPELLO N. 532/2021 DEL 06/08/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che ciò che rileva per qualificare un'operazione ai fini Iva è il concreto assetto degli interessi delle parti, non essendo sufficiente la qualificazione civilistica dell'accordo.
Note di variazione Iva	PRINCIPIO DI DIRITTO N. 11 DEL 06/08/2021	L'Agenzia delle Entrate, con il principio di diritto, ha affermato che il fornitore non deve attendere l'esito del giudizio promosso dalla controparte che abbia contestato la risoluzione al fine di emettere la nota di variazione in diminuzione dell'Iva, nel momento in cui si verifica la clausola risolutiva del contratto.
Trasferimento marchi all'estero	INTERPELLO N. 536/2021 DEL 06/08/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che se un'azienda estera viene venduta, il trasferimento degli asset esistenti sul territorio nazionale, come i marchi registrati presso l'Ufficio italiano brevetti e marchi, costituisce un'operazione autonomamente rilevante sotto il profilo dell'Iva.

Il Giudice ha sentenziato



<p>Termini di accertamento senza limiti se la dichiarazione chiude a credito</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 21765/6</p>	<p>La Cassazione ha stabilito che i termini di decadenza valgono solo per le dichiarazioni che espongono un debito d'imposta. Per questo motivo, l'Amministrazione Finanziaria può contestare il rimborso dell'eccedenza detraibile ai fini Iva anche se è trascorso il termine di decadenza.</p>
<p>Determinazione dei prezzi di trasferimento</p>	<p>CTP MILANO N. 2982/5/2021</p>	<p>La Commissione Tributaria Provinciale di Milano, ha stabilito che l'ufficio, senza adeguate giustificazioni, non ha la facoltà di cambiare la metodologia per la determinazione dei prezzi di trasferimento applicata dal contribuente.</p>
<p>Prestazioni infragruppo rilevanti ai fini Iva</p>	<p>CORTE DI GIUSTIZIA UE C-812/19</p>	<p>La Corte di Giustizia Europea, ha precisato che le prestazioni di servizi scambiate tra la sede principale e la stabile organizzazione, generalmente fuori campo Iva, diventano rilevanti qualora uno dei due soggetti abbia aderito a un Gruppo Iva.</p>
<p>Sequestro preventivo ridotto da compensazione credito d'imposta</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 25792/2021</p>	<p>La Cassazione ha stabilito che si riduce il sequestro preventivo attraverso la compensazione con un credito d'imposta, in quanto incide sul profitto del reato.</p>
<p>Il silenzio dell'amministratore sul compenso non equivale a rinuncia</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 21172/2021</p>	<p>La Cassazione ha stabilito che non sono sufficienti a integrare un'effettiva rinuncia al compenso per la carica sociale svolta, il silenzio o l'inerzia dell'amministratore prolungati nel tempo. Occorre anche un comportamento concludente.</p>
<p>Pagamento contributo unificato nel processo tributario</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 16284/2021</p>	<p>La Cassazione ha precisato che nel processo tributario il contributo unificato deve essere versato su ogni singolo atto impositivo contestato dal contribuente, in base agli scaglioni fissati dalla legge.</p>

Iva indetraibile da pro-rata	CORTE DI CASSAZIONE N. 20435/2021	La Cassazione ha stabilito che deve essere dedotta per cassa l'iva indetraibile da pro-rata.
Violazione delle forme nel processo tributario	CORTE DI CASSAZIONE N. 20214/2021	La Cassazione ha affermato che non si verifica la fattispecie dell'inesistenza nel caso di violazione delle forme nelle notifiche digitali.
Anticipazione della notifica dell'atto impositivo	CORTE DI CASSAZIONE N. 21163/2021	La Cassazione ha stabilito che se sussiste un comportamento penalmente rilevante è possibile anticipare la notifica dell'atto impositivo per evitare la protrazione della condotta illecita.
Abuso del processo	CORTE DI CASSAZIONE N. 21408/2021	La Cassazione ha precisato che se il ricorso è inammissibile la responsabilità processuale è aggravata e se il difensore si rende conto di sostenere tesi manifestamente infondate, si configura la colpa grave.
Sequestro del conto intestato allo studio associato	CORTE DI CASSAZIONE N. 30332/2021	La Cassazione, in caso di evasione fiscale del singolo professionista appartenente all'associazione, consente il sequestro del conto intestato allo studio associato.
Detrazione Iva nel fallimento	CORTE DI GIUSTIZIA UE N. C-182/20	La Corte di Giustizia UE, ha stabilito che se l'impresa viene dichiarata fallita, questo non fa venire meno l'esercizio di un'attività economica, anche se orientata alla liquidazione dei beni.
Retroattiva regola dal 2015 per perdite su crediti	CORTE DI CASSAZIONE N. 22314/2021	La Corte di Cassazione ha stabilito che anche agli esercizi prima del 2015 si deve applicare la deducibilità delle perdite su crediti nel periodo che va dalla sentenza dichiarativa di fallimento alla data in cui il credito deve essere cancellato dal bilancio.
Termini per il ricorso nel processo telematico	CORTE DI CASSAZIONE N. 21192/2021	La Corte di Cassazione ha confermato che anche nel processo tributario, è la pubblicazione della sentenza che rende la stessa legalmente nota alla controparte. Il termine per impugnare si calcola quindi da quel giorno.

In breve

Esonero contributivo per autonomi e professionisti

Di Francesco Costa

Con la circolare n. 124 pubblicata dall'INPS lo scorso 6 agosto 2021, vengono fornite indicazioni sull'ambito applicativo delle norme di cui all'art. 1 commi da 20 a 22-bis della 178/2020 in relazione all'esonero parziale dal versamento dei contributi previdenziali dovuti dai lavoratori autonomi e dai professionisti. Con questa circolare vengono anche definite le modalità per presentare la domanda.

L'Istituto dopo aver specificato i soggetti beneficiari, precisa che per gli iscritti alle Gestioni previdenziali INPS l'esonero spetta a favore dei soggetti con la posizione aziendale attiva al 31 dicembre 2020 e che risultino iscritti alla Gestione per la quale richiedono l'esonero alla data del 1° gennaio 2021.

Nella circolare vengono fornite delle precisazioni sui singoli requisiti indicati e sulla misura di tali requisiti, evidenziando che l'esonero non spetta nei mesi i cui i periodi di attività autonoma coincidano con periodi di prestazioni di lavoro subordinato o di prestazione pensionistica, l'importo dell'esonero potenzialmente autorizzabile verrà in tal caso riproporzionato.

Per quanto riguarda le indicazioni operative, l'INPS precisa che l'esonero è riconosciuto in relazione alla contribuzione dovuta dai lavoratori iscritti nelle gestioni INPS come precisato nelle circolari 4.1, 4.2, 4.3.

I contribuenti che possiedono i requisiti per fruire dell'esonero e che intendano presentare la relativa istanza potranno omettere il versamento della contribuzione alle scadenze che interverranno successivamente al 6 agosto 2021.

Nel caso di esito negativo dell'istanza, saranno dovute le sanzioni civili ai sensi dell'art. 116 comma 8 lett. a) della L. 388/2000 sulla contribuzione omessa delle rispettive date di scadenza di versamento. Nel caso di avvenuto versamento della contribuzione oggetto di esonero, per gli importi versati potrà essere domandata entro il 31 dicembre 2021 la compensazione o il rimborso. L'INPS comunicherà tramite il cassetto previdenziale gli esiti dei propri accertamenti nonché l'importo massimo accordato.

Nel caso in cui l'ammontare della contribuzione dovuta per l'anno 2021 con termini di versamento già scaduti al momento della comunicazione dell'importo rideterminato dovesse eccedere l'importo dell'esonero, il contribuente dovrà pagare la differenza contributiva entro 30 giorni dalla comunicazione stessa, senza essere soggetto a sanzioni civili e interessi. Questo vale, anche nel caso in cui avvenga una rideterminazione dell'ammontare dell'esonero in caso di cessazioni di attività o di lavoratori attivi aventi decorrenza successiva al 30 settembre 2021 o comunicate successivamente a tale data.

Quando saranno disponibili i dati dei rapporti di lavoro subordinato per l'intero anno 2021, l'Istituto procederà a una rideterminazione dell'ammontare dell'esonero anche nel caso di rapporti di lavoro subordinato o di status di pensionato non coincidenti per tutto il periodo dell'esonero; decorso il termine di 30 giorni dalla comunicazione dell'importo dell'esonero rideterminato, la differenza dei contributi dovuti sarà gravata delle sanzioni.

La presentazione della domanda dovrà avvenire entro il 30 settembre 2021 a pena di decadenza ed dovrà avvenire con gli appositi modelli messi a disposizione per ogni gestione INPS. La pubblicazione dei modelli sarà resa nota con apposito messaggio. Tale domanda dovrà essere presentata utilizzando i canali telematici messi a disposizione sul sito dell'INPS accedendo al proprio cassetto previdenziale, dove si potrà anche verificare l'esito dei controlli e l'accoglimento dell'istanza.

È trasferibile il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali

di Alberto De Stefani

Il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, previsto dall'articolo 1, commi 185–197, L. 160/2019, a causa del divieto espresso al comma 191, non poteva essere ceduto o trasferito.

Diversamente, il credito d'imposta previsto dalla L. 178/2020 stabilisce invece che *“il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241”*, lasciando aperta la possibilità di una cessione del credito.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare 9/E/2021 e con la risposta all'interpello n. 508 del 23.07.2021 scorso, ha chiarito infatti che il credito maturato da un soggetto può essere ceduto ad un'altra persona.

Solitamente, per i crediti d'imposta di natura soggettiva vige un divieto di trasferibilità a terzi. Nella prassi il credito può essere ceduto se rimane all'interno dell'azienda o nel ramo d'azienda dove è sorto.

In base ai chiarimenti forniti a seguito della pubblicazione della L. 178/2020, la titolarità del credito può essere trasferito legittimamente in questi casi:

- Il credito maturato in capo alla società può essere trasferito al socio;
- Il credito maturato dall'impresa familiare può essere attribuito al collaboratore familiare;
- Il credito maturato in capo alla società cooperativa che abbia optato per il regime di trasparenza fiscale ai sensi dell'articolo 115 Tuir, può essere attribuito al socio;
- Può esservi il trasferimento all'avente causa nell'ambito di operazioni straordinarie che prevedano una confusione di diritti e obblighi dei soggetti giuridici coinvolti;
- il credito maturato dall'imprenditore deceduto può essere trasferito agli eredi;
- il credito maturato può essere fatto circolare fra i soggetti che fanno parte del consolidato fiscale.

Attribuzione del credito al socio o collaboratore di ente trasparente

Il credito beni strumentali di un ente trasparente può essere ceduto a favore dei propri soci o collaboratori, in “*considerazione dei principi che regolano l'imputazione del reddito per trasparenza*”, sulla base di quanto confermato dalla circolare AdE 9/E/2021 e in linea con quanto previsto in materia di credito d'imposta Mezzogiorno (risposta all'interpello n. 85/2020).

I criteri di attribuzione del credito ai soci o collaboratori ricalcano quanto stabilito con le risoluzioni 163/E/2003, 120/E/2002 e 286/E/2002 dell'Agenzia delle Entrate, e sono:

- il credito deve essere attribuito tenendo conto delle quote di partecipazione agli utili;
- lo stesso deve comparire nella dichiarazione dei redditi dell'ente trasparente che deve evidenziare la ripartizione nel quadro RU del modello dichiarativo del periodo d'imposta di maturazione del credito;
- infine, specificano la quota di credito attribuita, il credito deve figurare nelle dichiarazioni dei soci o collaboratori.

I soci e i collaboratori possono utilizzare il credito assegnato tenendo conto della compensabilità del credito da parte dell'ente. Questo si verifica per i beni ordinari nell'anno di entrata in funzione mentre per i beni 4.0 occorre fare riferimento al momento di interconnessione. Infine, il credito attribuito al socio o collaboratore e quella trattenuta e utilizzata direttamente dall'ente, non può in ogni caso superare la quota utilizzabile annualmente.

Trasferimento nell'ambito di operazioni straordinarie

Un altro caso in cui si può trasferire la titolarità del credito è in occasione delle operazioni straordinarie dove si verifica una confusione di diritti e obblighi dei diversi soggetti giuridici coinvolti (circolare 9/E/2021). Le operazioni straordinarie in cui si può verificare questa fattispecie sono la fusione (circolare 38/E/2002), la scissione (circolare 143/E/2003), la successione in seguito alla morte dell'imprenditore individuale (risoluzione 140/E/2003) e la cessione del ramo d'azienda (risposta all'interpello n. 72 del 08.03.2019).

La circolare 8/E/2019 ha inoltre precisato che, in caso di applicazione del meccanismo di *recapture* all'iperammortamento, devono essere tenute distinte le ipotesi in cui si verifica la cessione del singolo bene rispetto a quando il bene viene ceduto unitamente ad un compendio aziendale. Il fatto che venga modificata la titolarità dell'azienda non pregiudica la fruizione del credito, che continua quindi ad esistere in capo all'avente causa.

Per concludere il paragrafo, in occasioni di operazioni straordinarie dove si verifica il trasferimento del bene agevolato all'interno del complesso aziendale in relazione al quale il credito è maturato, l'avente causa beneficia dell'agevolazione secondo le regole determinate in capo al dante causa.

Trasferimento agli eredi

A seguito del decesso dell'imprenditore individuale è possibile trasferire il credito da lui maturato a favore degli eredi a condizione che gli stessi proseguano l'attività del defunto. La conferma arriva dalla circolare 9/E/2021, paragrafo 5.6.2. Tale principio conferma quanto già precedentemente affermato dalla risoluzione 140/E/2003 che consentiva di trasferire il credito congiuntamente all'azienda o al ramo d'azienda presso cui è maturato e con quanto stabilito in materia di credito d'imposta per investimenti in aree svantaggiate ex articolo 8 L. 388/2000.

Trasferimento nell'ambito del consolidato fiscale

Anche nel caso di consolidato fiscale, la L. 178/2020 non impedisce la cessione o il trasferimento del credito.

Con la risposta all'istanza di interpello n. 508 dello scorso 23.07.2021, l'Amministrazione finanziaria ha confermato la trasferibilità nell'ambito del consolidato fiscale, dei crediti che maturano in seguito a investimenti eseguiti con la L. 178/2020, vale a dire quelli effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2022, inclusi quelli effettuati entro il 30.06.2023 e che risultano prenotati al 31.12.2022.

Nel consolidato fiscale invece non possono essere trasferiti i crediti maturati in seguito agli investimenti effettuati con la L. 160/2019, ossia quelli effettuati dal 01.01.2020 al 15.11.2020, inclusi quelli effettuati entro il 30.06.2021 su prenotazione al 15.11.2020. Il divieto è contenuto nel comma 191.

L'Approfondimento – 1

Modello redditi 2021 – la deducibilità degli interessi passivi per i soggetti IRES – prima parte

di Alessandro Marcolla

PREMESSA

Come noto, la deducibilità degli interessi passivi dei soggetti IRES, di cui all'art. 96 del TUIR, è stata oggetto di significative modifiche a seguito dell'introduzione del Dlgs n. 142/2018.

In particolare, dando attuazione alla Direttiva 2016/1164/UE (cosiddetta "**Atad**") il Dlgs n. 142/2018, con decorrenza 1.1.2019, ha:

- introdotto ai fini fiscali una nuova definizione di interessi passivi/attivi e di oneri/proventi;
- dato rilevanza agli interessi capitalizzati;
- previsto la possibilità di riportare nei periodi d'imposta successivi anche l'eccedenza di interessi attivi;
- modificato il concetto di ROL (risultato operativo lordo) basato ora sulla normativa fiscale e non più su quella civilistica.

Dalla lettura del rinnovato art. 96 del TUIR appare evidente la volontà del Legislatore di:

- porre un freno al fenomeno della sottocapitalizzazione, generalmente attuato dalle imprese che finanziano la società ricorrendo al capitale di terzi;
- limitare la deduzione degli interessi passivi, "**ancorandola**" ai risultati conseguiti e non più parametrandola alla dimensione degli investimenti.

Il risultato di questo cambio di rotta è evidente: le imprese che sostengono molti interessi passivi a fronte di risultati operativi modesti sono costrette a rinviare ai periodi d'imposta successivi la deducibilità degli interessi passivi.

Di seguito l'analisi della tematica.

I SOGGETTI INTERESSATI

L'art. 96 del TUIR ha come destinatari la generalità dei soggetti IRES, di cui all'art. 73 del TUIR¹. Le uniche esclusioni riguardano:

- le banche e gli altri intermediari finanziari ed assicurativi per i quali valgono le specifiche disposizioni stabilite dal comma 5-bis del citato art. 96 del TUIR²
- Tuttavia, sono assoggettate alla nuova disciplina tutte le holding industriali e finanziarie che non hanno l'obbligo di iscrizione nell'elenco generale dei soggetti ex art. 113 del TUB;

¹ L'art. 73 del TUIR afferma che "1. Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società:

- a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;
- b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;
- d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

2. Tra gli enti diversi dalle società, di cui alle lett. b) e c) del comma 1, si comprendono, oltre alle persone giuridiche, le associazioni non riconosciute, i consorzi e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi, nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifica in modo unitario e autonomo. Tra le società e gli enti di cui alla lettera d) del comma 1 sono comprese anche le società e le associazioni indicate nell'art. 5. Nei casi in cui i beneficiari del trust siano individuati, i redditi conseguiti dal trust sono imputati in ogni caso ai beneficiari in proporzione alla quota di partecipazione individuata nell'atto di costituzione del trust o in altri documenti successivi ovvero, in mancanza, in parti uguali.

3. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. Si considerano altresì residenti nel territorio dello Stato gli organismi di investimento collettivo del risparmio istituiti in Italia e, salvo prova contraria, i trust e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'art. 168 bis, in cui almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari del trust siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato. Si considerano, inoltre, residenti nel territorio dello Stato i trust istituiti in uno Stato diverso da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168 bis, quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del trust un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi".

² L'art. 96, comma 5-bis del TUIR prevede che: "5-bis. Gli interessi passivi sostenuti dai soggetti indicati nel primo periodo del comma 5, sono deducibili dalla base imponibile della predetta imposta nei limiti del 96 per cento del loro ammontare. Nell'ambito del consolidato nazionale di cui agli artt. da 117 a 129, l'ammontare complessivo degli interessi passivi maturati in capo a soggetti partecipanti al consolidato a favore di altri soggetti partecipanti sono integralmente deducibili sino a concorrenza dell'ammontare complessivo degli interessi passivi maturati in capo ai soggetti di cui al periodo precedente partecipanti a favore di soggetti estranei al consolidato. La società o ente controllante opera la deduzione integrale degli interessi passivi di cui al periodo precedente in sede di dichiarazione di cui all'art. 122, apportando la relativa variazione in diminuzione della somma algebrica dei redditi complessivi netti dei soggetti partecipanti".

- le società consortili, le società di progetto e le società costituite per la realizzazione e l'esercizio di interporti. Soggetti del tutto esclusi dal campo di applicazione dell'art. 96 del TUIR e che per questi motivi possono dedurre integralmente gli interessi passivi sostenuti;
- i soggetti IRPEF, le società di persone e le ditte individuali che sono assoggettate alle regole ex art. 61 del TUIR.

GLI INTERESSI PASSIVI NEL MODELLO UNICO SOCIETÀ DI CAPITALI

Come stabilito dall'art. 96 del TUIR gli interessi passivi netti, ovvero gli interessi passivi eccedenti gli interessi attivi, sono deducibili nel limite del 30% del risultato operativo lordo (ROL), dato dalla differenza tra le voci A e B di Conto Economico aumentata del valore degli ammortamenti e dei canoni di leasing.

Osserviamo, inoltre, che detta verifica deve essere effettuata tenendo conto:

- del riporto in avanti degli interessi passivi non dedotti nei precedenti periodi d'imposta;
- degli interessi attivi non scomputati negli anni precedenti, perché eccedenti gli interessi passivi pregressi;
- del ROL non utilizzato nei precedenti periodi d'imposta.

Constatato ciò, rileviamo che ai fini della verifica della deduzione degli interessi passivi nel modello redditi SC 2021 si devono prendere a riferimento tre differenti collocazioni.

Anzitutto, è necessario individuare il rigo nel quale riportare la variazione in aumento degli interessi passivi non deducibili. Deputato a tale scopo è il **rigo RF 15**, la cui compilazione non presenta particolari problemi. Nello specifico:

- la **colonna 2** è dedicata alla vera e propria variazione in aumento;
- la **colonna 1**, in cui è previsto un "**di cui**" di specificazione, è riservata agli interessi passivi diventati in deducibili per effetto dell'applicazione della limitazione ex art. 96 del TUIR.

RF15 Interessi passivi in deducibili	1	,00	2	,00
---	---	-----	---	-----

Le istruzioni ministeriali riferite al **rigo RF 15** sono, infatti, chiare precisando che:

- ***“in colonna 1, va indicato l'importo degli interessi passivi in deducibili ai sensi dell'art. 96 del TUIR; al fine di determinare l'importo dell'eccedenza di tali interessi passivi va compilato l'apposito prospetto posto nel presente***

quadro RF". Prospetto posto in calce del quadro RF e che è dedicato al monitoraggio della quota deducibile degli interessi;

• **“in colonna 2, va indicato, oltre all’importo di colonna 1, l’ammontare degli altri interessi passivi indeducibili”**. Si pensi in tal senso:

- ✓ agli interessi di mora che a norma dell’art. 109, comma 7, del TUIR³ risultano indeducibili, perché non ancora corrisposti;
- ✓ agli interessi dovuti dai soggetti che liquidano trimestralmente l’IVA, che risultano indeducibili ai sensi dell’art. 66, comma 11, del DL n. 331/1993⁴.

IL PROSPETTO DEL QUADRO RF PER IL MONITORAGGIO DELLA QUOTA DEDUCIBILE DEGLI INTERESSI PASSIVI

Come anticipato, in calce al quadro RF è presente un apposito prospetto dedicato:

- al monitoraggio della quota deducibile degli interessi passivi sostenuti nel periodo d’imposta;
- alla verifica della quota di interessi passivi sostenuti nei precedenti periodi d’imposta che per effetto di un ROL capiente nel periodo d’imposta in corso possono essere dedotti.

Prospetto interessi passivi non deducibili	RF118	Interessi passivi	Interessi passivi precedente periodo d'imposta	Interessi attivi	Interessi attivi precedenti periodi d'imposta
		1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
		Interessi passivi direttamente deducibili	Eccedenza interessi passivi		
		5 ,00	6 ,00		
RF119 Risultato operativo lordo	5° Periodo, imposta precedente	4° Periodo, imposta precedente	3° Periodo, imposta precedente	2° Periodo, imposta precedente	
	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00	
	Precedente periodo d'imposta	Presente periodo d'imposta	Interessi passivi deducibili		
	5 ,00	6 ,00	7 ,00		
RF120 Eccedenza di ROL riportabile	(di cui non trasferibile		Consolidato	Presente periodo d'imposta	
	1 ,00	2 ,00	3 ,00		
	4° Periodo, imposta precedente	3° Periodo, imposta precedente	2° Periodo, imposta precedente	Precedente periodo d'imposta	
	4 ,00	5 ,00	6 ,00	7 ,00	
RF121 Interessi riportabili	Interessi passivi non deducibili				
	non trasferibili al consolidato	trasferiti al consolidato			
	(di cui 1 ,00	2 ,00	3 ,00		
	Interessi attivi				
	non trasferibili al consolidato	trasferiti al consolidato			
	(di cui 4 ,00	5 ,00	6 ,00		
RF122 Prestiti ante 17/06/2016	ROL residuo	Interessi passivi	Interessi passivi deducibili	Eccedenza	
	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00	

³ L’art. 109, comma 7 del TUIR afferma che: “7. In deroga al comma 1 gli interessi di mora concorrono alla formazione del reddito nell’esercizio in cui sono percepiti o corrisposti”.

⁴ L’art. 66, comma 11 del DL n. 331/1993 prevede che: “Gli interessi di cui al comma 3 dell’art. 33 del DPR n. 633/1972, come sostituito dal comma 10 del presente articolo, non sono deducibili ai fini delle imposte sui redditi”.

Come si può vedere il prospetto in questione si compone di ben 5 righe:

- il **rigo RF 118** finalizzato ad individuare gli interessi passivi e gli oneri assimilati potenzialmente deducibili. Di fatto, in questo rigo devono essere riportati sia gli interessi passivi sostenuti nel periodo d'imposta 2020, che quelli relativi ai precedenti periodi d'imposta, che potrebbero essere dedotti in presenza di un ROL capiente. Nel rigo devono essere riportati, inoltre, sia gli interessi attivi di periodo, che quelli riportati dagli anni precedenti;
- il **rigo RF 119** che ha lo scopo di determinare il ROL a disposizione. Nello specifico al ROL dell'anno in corso si deve sommare il ROL inutilizzato dei precedenti periodi d'imposta;
- il **rigo RF 120** che evidenzia l'eventuale eccedenza di ROL di periodo rispetto agli interessi passivi sostenuti. Si tratta, pertanto, di un'eccedenza che può essere riportata nei futuri periodi d'imposta e che potrà incrementare la deduzione di possibili interessi passivi futuri;
- il **rigo RF 121** che serve ad individuare gli interessi passivi che non sono stati dedotti nell'esercizio a causa di un ROL incapiente. L'importo di questo rigo costituisce, quindi, la variazione in aumento da indicare nel **rigo RF 15**;
- il **rigo RF 122** che serve a monitorare una specifica categoria di interessi passivi, ovvero quelli relativi a prestiti stipulati prima del 17.6.2016, che godono di un particolare trattamento di favore.

Come si anticipava la presenza di un ROL di periodo superiore all'ammontare degli interessi passivi sostenuti consente di portare in deduzione eventuali interessi passivi non dedotti nei precedenti periodi d'imposta.

In particolare, nella colonna 7 del **rigo RF 119** deve essere indicata la quota di interessi passivi deducibili nel limite del 30% del ROL, sia pregresso (colonne da 1 a 5), che di periodo (colonna 6). Come riportato nelle istruzioni ministeriali osserviamo, inoltre, che ***“A tal fine, qualora sia stata compilata la colonna 6 del rigo RF118, va riportato il minore tra l'importo indicato nella predetta colonna 6 e la somma degli importi delle colonne da 1 a 5 e del 30 per cento di colonna 6 del presente rigo che, per il presente periodo d'imposta, costituisce il limite di deducibilità degli interessi passivi. L'importo relativo agli interessi passivi in deducibili pregressi che trova***

capienza nel limite dell'importo del 30 per cento del ROL può essere dedotto indicando l'ammontare nel rigo RF55 col codice 13⁵.

	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00	
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	
RF55	Altre	25	,00	27	28	,00	29	30	,00	
	variazioni in	31	,00	33	34	,00	35	36	,00	
	diminuzione	37	,00	39	40	,00	41	42	,00	
		43	,00	45	46	,00	47	48	,00	
		49	,00	51	52	,00	53	54	,00	55
										,00
RF56	E) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE									,00

INTERESSI PASSIVI CAPITALIZZATI

La nuova normativa sulla deducibilità degli interessi passivi, in vigore dal periodo d'imposta 2019, ha interessato in particolar modo il trattamento degli interessi passivi capitalizzati.

Nella precedente disciplina questa tipologia di interessi passivi era, infatti, esclusa dal campo di applicazione dell'art. 96 del TUIR, tant'è che a prescindere dalla misura del ROL gli interessi passivi capitalizzati potevano essere interamente dedotti.

Premesso ciò, osserviamo per prima cosa che da un punto di vista contabile la capitalizzazione degli interessi passivi avviene in maniera indiretta, ovvero occorre:

- imputare l'intero ammontare degli interessi passivi alla voce **C17** del Conto Economico;
- incrementare il valore dell'immobilizzazione che riceve la capitalizzazione, utilizzando come contropartita la voce **A4** del Conto Economico (incremento per immobilizzazioni interne).

Con la previgente normativa l'operazione in questione aveva un duplice effetto positivo:

- 1) gli interessi passivi capitalizzati venivano dedotti integralmente;
- 2) l'imputazione nella voce **A4** comportava un aumento del ROL, che a sua volta incrementava la quota deducibile degli altri interessi passivi.

Diversamente dal 1.1.2019 il monitoraggio degli interessi passivi interessa anche quelli capitalizzati. In tal senso l'art. 96, comma 1 del TUIR "**parla**" chiaro, prevedendo che

⁵ L'importo in questione costituisce la variazione in diminuzione del reddito di periodo.

nella verifica della deducibilità sono “**compresi quelli inclusi nel costo dei beni ai sensi dell'art. 110, comma 1, lett. b)**”.

È evidente, quindi, la penalizzazione che subiranno le imprese nella fase di costruzione delle immobilizzazioni. Nello specifico, capiterà spesso che durante la costruzione delle immobilizzazioni la società non riuscirà ad avere un ROL in grado di coprire questi interessi capitalizzati. Per queste ragioni, la maggior parte degli interessi capitalizzati non sarà deducibile, comportando un aumento del reddito imponibile.

INTERESSI PASSIVI SU PRESTITI ANTE 17.6.2016

Non sono oggetto di monitoraggio e, pertanto, non devono essere iscritti nel **rigo RF 119** gli interessi passivi relativi a prestiti stipulati prima del 17.6.2016, per i quali il contribuente ha scelto di avvalersi della deducibilità derivante dall'utilizzo del ROL pregresso, generato prima del 2018.

Precisiamo subito che si tratta di una opzione e non di un obbligo. Detto ciò, rileviamo che, ai sensi dell'art. 13, comma 4 del Dlgs n. 142/2018 “**A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati, sostenuti in relazione a prestiti stipulati prima del 17.6.2016 la cui durata o il cui importo non sono stati modificati successivamente a tale data a seguito di variazioni contrattuali sono deducibili per un importo corrispondente alla somma tra:**

- a) **il 30% del risultato operativo lordo prodotto a partire dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2007 e che, al termine del periodo d'imposta in corso al 31.12.2018, non era stato utilizzato per la deduzione degli interessi passivi e degli oneri finanziari ai sensi della disciplina contenuta nell'art. 96 del testo unico delle imposte sui redditi nella formulazione vigente anteriormente alle modifiche apportate con l'art. 1 del presente decreto;**
- b) **l'importo che risulta deducibile in applicazione delle disposizioni dell'art. 96 del testo unico delle imposte sui redditi come modificato dall'art. 1 del presente decreto”.**

Al successivo comma 5 viene, inoltre, previsto che “**il contribuente può scegliere, ai fini della deduzione degli interessi passivi indicati nel comma 4, se utilizzare prioritariamente l'ammontare di cui alla lett. a) o l'importo di cui alla lett. b) del comma 4”.**

Operativamente, l'opzione viene esercitata compilando il **rigo RF 122**, campo 3, riportando l'importo degli interessi passivi per prestiti ante 17.6.2016, per i quali il contribuente intende utilizzare prioritariamente le eccedenze di ROL contabile.

Ai fini della corretta compilazione del **rigo RF 122** occorre riportare in:

- **colonna 1** l'importo del ROL di cui alla lett. a);
- **colonna 2** la somma degli interessi passivi e degli oneri assimilati, relativi a prestiti ante 17.6.2016;
- **colonna 3** l'importo degli interessi passivi e degli oneri assimilati, di cui alla **colonna 2**, per i quali si vuole utilizzare in via prioritaria il ROL di **colonna 1**. Sul punto si precisa che l'importo corrisponde all'ammontare degli interessi passivi direttamente deducibili, che non devono essere iscritti nel **rigo RF 118**;
- **colonna 4** la differenza tra l'importo indicato nella **colonna 1** e quello di **colonna 3** da riportare a sua volta nel periodo d'imposta successivo.

Di seguito un esempio.

Esempio 1

La Jolly srl nell'anno 2020 ha sostenuto € 50.000 di interessi passivi, di cui € 7.500 relativi ad un prestito stipulato nel 2015.

Per gli interessi passivi del 2015 la Jolly srl decide di utilizzare in via prioritaria il ROL pregresso che risulta pari a € 10.000. Per queste ragioni occorre suddividere gli interessi passivi nel seguente modo:

- **€ 7.500 devono essere riportati nella colonna 2 del rigo RF 122;**
- **€ 42.500 devono essere indicati nella colonna 1 del rigo RF 118.**

RF118	Interessi passivi	Interessi passivi precedente periodo d'imposta	Interessi attivi	Interessi attivi precedenti periodi d'imposta
	1 42.500 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
	Interessi passivi direttamente deducibili	Eccedenza interessi passivi		
	5 ,00	6 ,00		

RF122	Prestiti ante 17/06/2016	ROL residuo	Interessi passivi	Interessi passivi deducibili	Eccedenza
		1 10.000 ,00	2 7.500 ,00	3 7.500 ,00	4 2.500 ,00

L'Approfondimento – 2

Crediti inesistenti e non spettanti: quali le differenze?

di Federico Camani

PREMESSA

Nell'ambito dell'attività accertativa dell'Agenzia delle entrate, può capitare di trovarsi di fronte ad atti di recupero o atti di accertamento che contestino l'utilizzo in compensazione di crediti d'imposta inesistenti o non spettanti. In passato, non vi era distinzione fra tali tipologie di crediti e le violazioni, previste per entrambe le fattispecie, erano le medesime. Con l'entrata in vigore del D.L. 185/2008, sono state "riviste" le sanzioni applicabili a dette categorie di crediti e previste dal D.lgs. 471/1997, il quale, all'articolo 13, comma 4 e 5, ora punisce differenzialmente i crediti illegittimamente compensati, a seconda che si tratti di credito non spettante o credito inesistente. Sotto il profilo sanzionatorio, oltre alla sanzione amministrativa, può subentrare anche una sanzione penale, a seconda dell'ammontare d'imposta detratta o compensata.

In questo intervento, si è inteso approfondire le tipologie di credito inesistente e non spettante, anche alla luce delle novità introdotte con il D.L. 185/2008. Si analizzano nel dettaglio le differenze applicative, i profili sanzionatori e un caso pratico recentemente proposto all'Amministrazione finanziaria mediante proposizione di un interpello.

CREDITI INESISTENTI E NON SPETTANTI: DIFFERENZE

Le due tipologie di crediti, sebbene simili tra loro, hanno delle caratteristiche distintive. Il credito inesistente sorge nel momento in cui 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. 600/73, nonché 54-bis, D.P.R. 633/72. Ciò premesso, possiamo affermare che un credito si definisce "inesistente" esclusivamente nel caso in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- difetto di uno o più elementi costitutivi del credito stesso (mancanza del presupposto soggettivo);

- non riscontrabilità della violazione attraverso le procedure di controllo automatizzato delle dichiarazioni.

Tale disposizione, introdotta con l'articolo 13, comma 5, D.lgs. 471/97, ha voluto circoscrivere l'applicazione della disciplina prevista per il credito inesistente esclusivamente a quelle ipotesi in cui il comportamento del contribuente non possa essere "intercettato" da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Tale affermazione trova conferma nella Relazione illustrativa al D.L. 158/2015. In tale documento, infatti, si legge che devono essere escluse dall'ambito applicativo del c.d. credito inesistente *"tutte quelle ipotesi in cui l'inesistenza del credito emerga direttamente dai controlli operati dall'Amministrazione nonché quelle ipotesi di utilizzazione di crediti in violazione di regole di carattere procedurale non prescritte a titolo costitutivo del credito stesso"*.

Detto ciò, tali disposizioni sembrano aggravare le conseguenze sanzionatorie al comportamento doloso del contribuente che, in un'ottica fraudolenta, nasconde all'Amministrazione finanziaria compensazioni di crediti non rilevabili d'ufficio attraverso i controlli automatizzati. Di qui la nozione di credito inesistente.

Merita evidenziare che il credito inesistente può emergere da:

- uno specifico atto di recupero, a seguito di un controllo effettuato dall'Amministrazione finanziaria sulle eventuali dichiarazioni presentate dal contribuente o sulle omesse dichiarazioni;
- una eccedenza d'imposta esposta in dichiarazione e successivamente utilizzata in dichiarazione, accertabile solamente mediante accertamento analitico/induttivo.

Tuttavia, bisogna ricordare che il credito inesistente, così come definito dall'articolo 13, comma 5, D.lgs. 471/97, è diverso dal credito esistente ma utilizzato in misura superiore a quella spettante. Tale tipologia di credito "non spettante", così come definito dal Legislatore, è quella parte di credito utilizzato in misura eccedente rispetto a quella disponibile, il cui utilizzo determina una violazione ai sensi del D.lgs. 471/1997. A titolo esemplificativo, si deve qualificare come "non spettante" il credito impiegato in compensazione prima del *dies a quo* indicato dalla relativa disposizione legislativa (si pensi, ad esempio, all'utilizzo di un credito superiore a 5.000 euro prima del decorso dei 10 giorni dalla presentazione della dichiarazione) ovvero in misura eccedente il limite

stabilito dalla legge. Tale tipologia di credito è identificabile, usualmente, mediante i controlli automatizzati delle dichiarazioni, applicabili d'ufficio.

PROFILI SANZIONATORI

Le differenze tra le due tipologie di crediti, inesistenti e non spettanti, rilevano anche dal punto di vista sanzionatorio. L'articolo 13, commi 4 e 5, D.lgs. 471/1997 prevede trattamenti sanzionatori differenti a seconda della tipologia di credito utilizzata. In particolare:

- l'utilizzo in compensazione di un credito inesistente per il pagamento di somme dovute sconta una sanzione dal 100 al 200 per cento della misura del credito stesso;
- nel caso di credito inesistente, non si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3 e 17, comma 2, D.lgs. 472/1997, ovvero è inapplicabile la riduzione delle sanzioni a 1/3 del minimo edittale prevista, ad esempio, nel caso di irrogazione di un atto di accertamento;
- il credito esistente ma utilizzato in misura superiore rispetto a quella spettante (c.d. credito non spettante) è accompagnato da una sanzione più leggera, pari al 30% del credito utilizzato.

Si ritiene doveroso ricordare che, nel corso di un incontro con la stampa specializzata del 28.01.2021, l'Agenzia delle entrate ha affermato che le controversie aventi a oggetto il recupero di un credito inesistente utilizzato in compensazione non possono essere definite con la conciliazione fuori udienza (c.d. conciliazione stragiudiziale) ai sensi dell'articolo 48, D.lgs. 546/1992. A tal scopo, si ricorda che la conciliazione stragiudiziale permette alle parti di usufruire di sanzioni ridotte al 50%, nel caso di risoluzione della controversia nel corso del primo grado di giudizio, o al 40%, nel caso in cui ci si trovasse nel corso del secondo grado di giudizio.

Sebbene la posizione dell'Agenzia fosse stata imprescindibile, merita evidenziare che la dottrina ha duramente criticato tale presa di posizione. Di fatto, è stato osservato che non vi è alcuna norma che precluda l'istituto della conciliazione giudiziale nei casi oggetto di analisi. Nello specifico è stato sottolineato che, se da un lato il Legislatore ha inteso negare la possibilità di beneficiare della riduzione della sanzione a 1/3 nella fase amministrativa ove cioè il contribuente decida di prestare acquiescenza alla

contestazione, dall'altro per la fase giudiziaria, che poggia su presupposti diversi e risponde ad altre finalità rispetto alla fase amministrativa, il Legislatore non ha introdotto alcuna specifica preclusione per la conciliazione in controversie concernenti i crediti di imposta inesistenti. Per tale motivo, la maggior parte della dottrina ritiene che non vi sia ragione per escludere l'istituto della conciliazione giudiziale alle ipotesi di indebita compensazione di crediti inesistenti.

Dal punto di vista penale, l'articolo 10-quater, D.lgs. 74/2000 disciplina il reato di indebita compensazione dei crediti d'imposta. Se, in passato, questa tipologia di reato veniva trattata nella stessa maniera a seconda si trattasse di credito inesistente o credito non spettante, ad oggi, con le modifiche operate dal D.L. 223/2006, il quale ha introdotto il nuovo articolo 10-quater, D.lgs. 74/2000, i profili sanzionatori delle due tipologie di credito sono differenti tra loro. In particolare:

- in presenza di una compensazione di un credito inesistente per un importo annuo superiore a 50.000 euro, si è punibili con una reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni;
- in presenza di una compensazione di un credito non spettante per un importo annuo superiore a 50.000 euro, si è punibili con una reclusione da 6 mesi a due anni.

In sostanza, il Legislatore ha diversificato profondamente, sotto il profilo sanzionatorio, la situazione dei "crediti non spettanti" da quella dei "crediti inesistenti". Di fatto, egli ha voluto sanzionare maggiormente la fattispecie di reato relativa all'inesistenza, in ragione del più grave vantaggio fiscale illecito che il contribuente pone in essere con la propria condotta. In particolare, con il comma 1 dell'articolo 10-quater, D.lgs. 74/2000, il Legislatore ha inteso tutelare il corretto versamento dei tributi, identificando il momento della rilevanza penale della condotta nella mera violazione della procedura di compensazione. Con il comma 2, invece, egli ha voluto tutelare l'interesse erariale alla corretta percezione dei tributi sanzionando penalmente le condotte volte a costruire artificialmente, in sede contabile/dichiarativa, i crediti da utilizzare indebitamente in compensazione. In altre parole, in tale ultima fattispecie, il Legislatore ha voluto punire in modo più gravoso l'illecito utilizzo di crediti che non presentano alcun legame con la realtà fiscale del contribuente.

Con riferimento al reato di cui all'articolo 10-quater, comma 2, D.lgs. 74/2000 (c.d. crediti inesistenti), il Legislatore ha inteso, inoltre, escludere tale fattispecie di reato dalla causa di non punibilità introdotta con l'articolo 13, D.lgs. 74/2000.

Ma facciamo chiarezza. L'articolo 13, D.lgs. 74/2000 introduce la causa di non punibilità per i reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, D.lgs.74/2000. Attraverso la disciplina in esame, tali reati non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle varie norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso. Cosicché, ad esempio, nel caso in cui un contribuente si trovi ad aver utilizzato un credito in misura maggiore rispetto a quella concessa, il reato penale non è applicabile se il debito (ovvero la sanatoria del credito non spettante) viene estinto prima del dibattimento di primo grado.

I TERMINI DI ACCERTAMENTO

Premesso che il reato collegato all'utilizzo di un credito inesistente è il più grave fra le fattispecie analizzate in questo intervento, il Legislatore ha inteso, appunto, prevedere un più ampio termine di decadenza per lo svolgimento delle attività di controllo da parte dell'Agenzia delle entrate. In particolare, data l'insidiosità della procedura, l'articolo 27, comma 16, D.L. 185/2008 prevede che, in caso di utilizzo di crediti inesistenti, al contribuente possa essere emanato un atto di recupero entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo del credito in compensazione. I termini di decadenza, pertanto, iniziano a decorrere, non tanto dalla data di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui il credito è maturato, ma, piuttosto, dalla data di effettuazione dell'illegittima compensazione.

Tuttavia, nonostante il citato articolo 27, D.L. 185/2008, si riferisca espressamente ai soli crediti inesistenti, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 24093/2020 ha espressamente ritenuto che i più ampi termini di decadenza debbano trovare indistintamente applicazione con riferimento sia alle ipotesi di inesistenza sia a quelle di non spettanza. In altre parole, la Corte ha ribadito che la distinzione tra "crediti inesistenti" e "crediti non spettanti" è priva di fondamento logico-giuridico rispetto alla ratio dell'articolo 27, comma 16, D.L. 185/2008, la quale consisterebbe nel riconoscere

sempre e comunque *“un margine di tempo adeguato per il compimento delle verifiche riguardanti l’investimento che ha generato il credito d’imposta, margine di tempo perciò indistintamente fissato in 8 anni”*.

Tale posizione è stata ampiamente criticata dalla dottrina la quale, sottolineando l’incoerenza della pronuncia della Corte di Cassazione, ha affermato che, se dal punto di vista civilistico/amministrativo (e, quindi, sanzionatorio), le due fattispecie vengono trattate come due entità distinte, non si capisce come, sotto il punto di vista accertativo, debbano essere considerate come un’unica entità.

UN CASO PRATICO

Nel novero degli accertamenti effettuati dall’Amministrazione finanziaria, con riferimento ai crediti inesistenti, si segnala il seguente caso pratico, rinvenibile anche nella risoluzione n. 36 del 08.05.2018, Agenzia delle Entrate.

Nell’ambito di un accertamento effettuato su di un contribuente, relativo ad una illegittima detrazione di un credito IVA inesistente, già recuperato in ambito accertativo e sanzionato per illegittima detrazione e infedele dichiarazione, ai sensi degli articoli 6, comma 6 e 5, comma 4, D.lgs. 471/1997, l’appellante chiedeva se, nell’ipotesi prospettata, dovesse essere irrogata anche la sanzione prospettata dall’articolo 13, comma 5, D.lgs. 471/1997, relativa all’utilizzo in compensazione di un credito inesistente, da un minimo del 100 ad un massimo del 200 per cento dell’imposta illegittimamente compensata.

Premesso che la definizione di credito inesistente, come precedentemente citato, si riferisca espressamente a quella tipologia di credito non rilevabile dall’Amministrazione finanziaria attraverso i controlli automatizzati ma solamente mediante atti accertativi, con l’articolo 27, commi da 16 a 20, D.lgs. 185/2008 il Legislatore ha inteso contrastare il fenomeno dell’evasione da riscossione mediante indebite compensazioni introducendo specifiche misure in materia di utilizzo in compensazione di detti crediti inesistenti.

Come chiarito dalla relazione illustrativa al citato decreto, dette misure erano volte a colpire le ipotesi in cui *“dai riscontri sui dati contenuti nei modelli di pagamento unificato relativi alle compensazioni esposte”* vi fossero *“crediti d’imposta non esposti, come obbligatoriamente previsto, nelle dichiarazioni presentate, nonché relativi a periodi di formazione per i quali le dichiarazioni risultano omesse, o nei quali l’attività economica*

esercitata dai contribuenti risulta essere cessata". In tali ipotesi, la misura della sanzione è fissata in misura fissa tra il 100 e il 200 per cento dell'importo dei crediti utilizzati, salva l'applicazione della sanzione più gravosa (pari al 200%) nel caso in cui fosse stato utilizzato in compensazione un credito inesistente di importo superiore a 50.000 euro.

Come specificato nella risoluzione n. 36, 08.05.2018, l'Agenzia delle entrate ha sottolineato che *"la sanzione introdotta all'articolo 27 del decreto legge n. 185 del 2008 era, pertanto, diretta a colpire condotte fraudolente, da intendersi come quelle idonee a indurre in errore l'Amministrazione finanziaria, in quanto rilevabili solamente a seguito di un controllo del modello di versamento, nel presupposto che la condotta illecita si fosse realizzata mediante artifici o raggiri capaci di trarre in inganno, con la consapevolezza di tale idoneità (c.d. scientia fraudis)"*.

Assodato che il credito inesistente, proprio per la sua natura civilistica, non può essere rilevato mediante i controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/73 e 54-bis, D.P.R. 633/72 ma solamente attraverso le modalità di recupero dello stesso definite dall'articolo 1, comma 421, Legge 311/2004, ovvero tramite appositi atti di recupero, da detto quadro normativo emerge chiaramente la volontà di sanzionare il contribuente con sanzioni più gravi rispetto a quelle ordinariamente applicate, per esempio, per l'utilizzo in compensazione di un credito c.d. non spettante.

Merita evidenziare ancora una volta che il credito inesistente può emergere da:

- uno specifico atto di recupero, a seguito di un controllo effettuato dall'Amministrazione finanziaria sulle eventuali dichiarazioni presentate dal contribuente o sulle omesse dichiarazioni;
- una eccedenza d'imposta esposta in dichiarazione e successivamente utilizzata in dichiarazione, accertabile solamente mediante accertamento analitico.

Nel caso di specie, non essendoci uno specifico atto di recupero ma avendo subito un atto di accertamento, il contribuente si trova di fronte ad una eccedenza di imposta che è stata già rilevata e punita con le sanzioni previste per illegittima detrazione e infedele dichiarazione.

Come prospettato dall'appellante, verrebbe da pensare che l'utilizzo in compensazione di detto credito, già rilevato in sede accertativa, poteva scontare:

- la sanzione per utilizzo in compensazione di un credito inesistente, compresa da un minimo del 100 ad un massimo del 200 per cento dell'imposta compensata;

- la sanzione per infedele dichiarazione, ai sensi dell'articolo 5, comma 4, D.lgs. 471/1997, compresa da un minimo del 90 ad un massimo del 180 per cento della maggior imposta utilizzata;
- la sanzione per illegittima detrazione d'imposta, ai sensi dell'articolo 6, comma 6, D.lgs. 471/1997, pari al 90 per cento dell'ammontare della detrazione compiuta.

Tuttavia, come proposto dall'Amministrazione finanziaria, nel caso in cui l'imposta sia rilevata attraverso un atto di accertamento (ovvero provenga da un controllo su una dichiarazione dei redditi), trattasi di un caso di specie in cui vengono irrogate le sanzioni per:

- infedele dichiarazione, prevista dall'articolo 5, comma 4, D.lgs. 471/1997;
- illegittima detrazione, prevista dall'articolo 6, comma 6, D.lgs. 471/1997.

Tali sanzioni assorbono sia quella per omesso versamento del tributo sia quella per la compensazione di crediti inesistenti.

Nel caso in cui, invece, il credito sia contestato mediante atto di recupero, si applica la sanzione prevista per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti (articolo 13, comma 5, D.lgs. 471/1997), non potendo, l'Amministrazione finanziaria, esperire tale informazione dalle dichiarazioni presentate dal contribuente. In quest'ultimo caso, sembra potersi applicare anche la sanzione per illegittima detrazione.

Pertanto, alla luce delle considerazioni che precedono e con riferimento alla soluzione prospettata dall'Agenzia delle entrate, si ritiene che, nella fattispecie prospettata dall'appellante, *“non debba essere sanzionato, in aggiunta a quanto recuperato in ambito accertativo e sanzionato quale infedele dichiarazione ed illegittima detrazione, anche il successivo utilizzo in compensazione del credito inesistente”*. Quindi, nel caso di specie, il credito inesistente e accertato d'ufficio sulla base delle dichiarazioni presentate, quale eccedenza d'imposta illegittimamente detratta, è punibile con la doppia sanzione prevista per illegittima detrazione e infedele dichiarazione, nulla considerando la sanzione per compensazione di crediti inesistenti prevista dall'articolo 13, comma 5, la quale, se applicata, avrebbe l'effetto di punire la medesima violazione due volte.

L'Approfondimento – 3

Gli interpelli dell'Agenzia delle Entrate del mese di luglio – prima parte

di Francesco Burzacchi

PREMESSA

Si propone di seguito una selezione delle massime degli interpelli elaborati nel mese di LUGLIO 2021, dall'Agenzia delle Entrate.

INTERPELLO N. 452 DEL 01/07/2021 – ESTROMISSIONE DI UN EREDE NELLA DIVISIONE EREDITARIA

Con il presente interpello, il notaio istante comunica di aver proceduto alla registrazione di una dichiarazione di successione regolata da testamento pubblico. Il patrimonio caduto in successione consiste in immobili e quote di comproprietà immobiliari situati in differenti Comuni. Gli aventi diritto all'eredità sono venuti nel comune intento di procedere ad una transazione con stralcio divisionale. Nelle reciproche concessioni, è volontà dei chiamati all'eredità di estromettere un avente diritto dalla comunione attribuendole, a tacitazione della propria quota ereditaria, una quota stralciata di diritti immobiliari oltre ad una somma in denaro. Lo stralcio divisionale in oggetto assume una natura eminentemente transattiva in quanto gli aventi causa si sono fatti reciproche concessioni al fine di evitare una lite. Il notaio istante pone dei dubbi in merito alla tassazione dell'atto transattivo e nello specifico, premettendo che la base imponibile a cui applicare l'aliquota proporzionale dell' 1% per gli atti dichiarativi di cui all'art. 3 della Tariffa - Parte Prima del TUR – è data dal valore della quota di fatto stralciata, chiede di sapere se, con riguardo alla quota del conguaglio rilevi ai fini tributari, il conguaglio "teorico" o il conguaglio effettivamente versato in base agli accordi transattivi. L'Agenzia delle Entrate, sulla base degli elementi esposti dal Notaio istante, rileva nello specifico un'ipotesi di divisione ereditaria in cui le parti si accordano per estromettere dalla comunione ereditaria un erede, assegnandole beni per un valore di fatto complessivo inferiore alla sua quota ereditaria di diritto. Continua l'Agenzia delle Entrate chiarendo che la circostanza che la "quota di fatto" sia inferiore alla "quota di diritto", produce un'ipotesi di una divisione

senza conguaglio e, conseguentemente, non può trovare applicazione quanto previsto all'art. 34, co. 2, del TUR ma, trova applicazione, quanto previsto all'art. 3 della Tariffa, Parte I, allegata al TUR.

INTERPELLO N. 458 DEL 07/07/2021 – TRATTAMENTO FISCALE DELLE RETRIBUZIONI PER LAVORO DIPENDENTE EROGATE A SOGGETTI NON RESIDENTI SVOLTO IN ITALIA IN SMART WORKING INVECE CHE NEL PAESE ESTERO DI DISTACCO

La società istante comunica di aver da sempre investito in programmi di sviluppo promuovendo la mobilità internazionale del proprio personale. Parte dei dipendenti svolgono la propria attività lavorativa all'estero presso le sedi del gruppo e, altri dipendenti, di cittadinanza italiana e non, proveniente dall'estero, svolgono la propria attività lavorativa in Italia. La crisi sanitaria internazionale determinata dal diffondersi del Covid-19, ha stravolto le modalità ordinarie di svolgimento delle prestazioni lavorative per molti lavoratori che con la chiusura della maggior parte delle attività produttive nei primi mesi del 2020 e le misure restrittive alla circolazione delle persone, ha ridotto la possibilità di spostamento e indotto le aziende ad adottare modalità di svolgimento dell'attività lavorativa flessibili quali *smart working* o lavoro da remoto. Quanto accaduto ha fatto sì che i lavoratori svolgessero per periodi più o meno lunghi la propria attività in luoghi diversi da quelli abituali. Nello specifico la società istante chiede di sapere se per i dipendenti che abbiano trascorso in Italia, durante l'anno bisestile 2020, meno di 184 giorni, il compenso relativo ai giorni di lavoro svolti in Italia sia da considerare quale reddito prodotto nel territorio dello Stato da soggetti non residenti e, in quanto tale, sia da assoggettare ad imposizione in Italia. L'Agenzia delle Entrate, in relazione alla fattispecie in esame, chiarisce come la rilevanza reddituale nel nostro Paese dei redditi di lavoro dipendente prodotti dai lavoratori della società istante, deve essere valutata alla luce delle disposizioni dell'ordinamento interno e dell'Accordo stipulato tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica Popolare cinese firmato a Pechino il 31 ottobre 1986 e ratificato con L. 31 ottobre 1989, n. 376, per evitare le doppie imposizioni. Ai sensi dell'art. 23, co. 1, lett. c), del Tuir, si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi di lavoro dipendente prestato da soggetti non residenti nel territorio dello Stato. L'art. 15, paragrafo 1 - Lavoro Subordinato - dell'accordo stipulato tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica Popolare cinese, prevede che le

remunerazioni percepite da un residente di uno Stato contraente per lavoro svolto in qualità di dipendente nell'altro Stato contraente, sia imponibile in entrambi gli Stati. In base al combinato disposto dell'art. 23 del Tuir dell'art. 15 della citata Convenzione, l'Agenzia delle Entrate è dell'avviso che il reddito di lavoro dipendente percepito dai dipendenti della Società istante e residenti in Cina, per l'attività di lavoro svolta in Italia, rilevi fiscalmente anche nel nostro Paese ai sensi degli art. 49 e 51, co. da 1 a 8, del Tuir.

INTERPELLO N. 461 DEL 07/07/2021 –EDIFICIO COMPOSTO DA PIU' UNITA' DI PROPRIETA' DI UN UNICO SOGGETTO E SUPERBONUS

Il soggetto istante, comunica di essere proprietario di un intero edificio composto da più unità immobiliari. Volendo l'istante fruire del beneficio del *Superbonus*, chiede di sapere se al fine della verifica del numero delle unità immobiliari complessive, rilevino solamente quelle ad uso abitativo oppure rilevino anche le unità pertinenziali. L'Agenzia delle Entrate con riferimento al caso di specie in cui l'edificio, di cui l'istante è unico proprietario, è composto da 8 unità immobiliari accatastate separatamente di cui tre unità immobiliari residenziali, due unità di categoria catastale C/6 e tre unità C/2, nel presupposto che tali ultime unità immobiliari siano pertinenziali alle unità residenziali, ritiene che possa applicarsi il *Superbonus*.

INTERPELLO N. 463 DEL 07/07/2021 – COMPENSI CORRISPOSTI A MEDICI IN REGIME FORFETARIO IN ESECUZIONE DI CONTRATTI DI COLLABORAZIONE COORDINATA E CONTINUATIVA

Il Ministero istante, al fine di far fronte alle esigenze connesse allo stato epidemiologica da Covid-19, ha stipulato, a decorrere dal 2020, contratti di collaborazione coordinata e continuativa con personale sanitario. I contratti prevedono a fronte dell'attività lavorativa svolta dai medici, l'erogazione di un determinato compenso su base oraria onnicomprensivo di tutti gli oneri fiscali, assicurativi, previdenziali e di ogni altro onere eventualmente previsto a carico del collaboratore e del Ministero. Inoltre sempre il Ministero istante fa sapere, in relazione alle modalità di erogazione, di emettere con cadenza periodica, cedolini riportanti gli emolumenti netti da corrispondere al personale sanitario con indicazione delle trattenute che, quale sostituto d'imposta, opera ai fini Irpef

ed Irap, nonché ai fini previdenziali. Dal momento che, alcuni medici, hanno eccepito la non corretta applicazione del regime fiscale applicato ai compensi, ritenendo che nella fattispecie rappresentata dovesse trovare applicazione l'art. 50, co. 1, lett. c-bis), del Tuir, secondo cui è previsto che qualora la collaborazione rientri nell'oggetto dell'arte o della professione esercitata dal contribuente, il relativo reddito è attratto in quello professionale di cui all'art. 53, co. 1, del Tuir, chiede chiarimenti sul corretto trattamento fiscale da applicare ai compensi erogati ai medici. L'Agenzia delle Entrate ripercorrendo gli elementi forniti dall'istante e, in particolar modo come l'istante abbia dichiarato di aver stipulato, con il personale medico esterno all'Amministrazione, contratti di collaborazione coordinata e continuativa per ricoprire la figura professionale di medico e che coloro che hanno stipulato contratti di collaborazione coordinata e continuativa, quale personale esterno all'Amministrazione, hanno aderito al regime Forfetario, di cui alla Legge di Stabilità 2015, previsto anche per i titolari di reddito di lavoro autonomo dall'art. 53, co. 1, del Tuir, chiarisce come sia evidente che l'attività oggetto del contratto di collaborazione coordinata e continuativa rientri nell'oggetto tipico dell'attività di lavoro autonomo esercitata e, pertanto, i relativi compensi, ai sensi dell'art. 50, co. 1, lettera c-bis), ultima parte del Tuir, costituiscono per il percipiente redditi di natura professionale, fiscalmente rilevanti ai sensi dell'art. 53, co. 1, del Tuir. Conseguentemente l'Agenzia delle Entrate, in relazione agli adempimenti fiscali che il Ministero istante, quale sostituto d'imposta, è tenuto ad assolvere in relazione alla corresponsione dei compensi in oggetto, con particolare riferimento agli obblighi di effettuazione della ritenuta d'acconto Irpef prevista dall'art. 25 del D.P.R. n. 600 del 1973, osserva come l'art. 1, co. da 54 a 89, della Legge n. 190 del 2014 preveda l'applicazione sui redditi di natura professionale di cui all'art. 53, co.1 del Tuir, di una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'Irap. Pertanto, ai medici che attestino il rispetto delle condizioni richieste dal Legislatore per la fruizione del regime Forfetario, non dovrà essere operata la ritenuta di cui al citato art. 25 del D.P.R. n. 600 del 1973. Le ritenute non dovute e subite sui compensi percepiti dai medici, potranno essere recuperate in sede di dichiarazione reddituale ovvero chieste a rimborso.

INTERPELLO N. 474 DEL 15/07/2021 – SPLIT PAYMENT E LIQUIDAZIONE DIRETTA DEL DANNO

Tramite il presente interpello l'Amministrazione istante rappresenta di avere veicoli in uso dotati di copertura assicurativa dei rischi connessi alla circolazione, sulla base di un contratto generale di assicurazione. In caso di danni causati a tali veicoli, il contratto di assicurazione prevede la liquidazione diretta del danno, per cui il centro liquidazione danni della società assicuratrice liquida direttamente gli importi dovuti per la riparazione del veicolo alla carrozzeria convenzionata e rilascia all'Amministrazione una dichiarazione nella quale dichiara di aver ottenuto il completo pagamento delle spese di riparazione. L'Amministrazione istante rappresenta inoltre che la procedura di liquidazione diretta dei danni avviene in scissione dei pagamenti (split payment) comportando un aggravio procedurale sia in capo all'ente, sia in capo alla società assicuratrice che deve effettuare un duplice versamento. Ciò premesso, l'Amministrazione istante chiede se sia estendibile anche alla procedura della liquidazione diretta del danno, quanto previsto dalla circolare n. 9/E del 7 maggio 2018, paragrafo 4.2 relativamente agli "*oneri CTU (consulenti tecnici d'ufficio) a carico di soggetti split payment*". L'Agenzia delle Entrate, chiarisce all'istante, come non possa trovare applicazione, nel caso in esame, in cui è prevista la procedura di liquidazione diretta del danno per le prestazioni di riparazione delle autovetture in uso, quanto previsto dalla circolare n. 9/E del 7 maggio 2018 e cioè l'esclusione dell'applicazione dello *split payment* ai compensi ed oneri accessori liquidati ai consulenti tecnici d'ufficio che operano su incarico e come ausiliari dell'Autorità giudiziaria. Nel caso del presente interpello, il fornitore emetterà fattura nei confronti dell'istante per la sola quota riferibile all'imponibile relativo all'importo liquidato dalla compagnia assicurativa, e quest'ultima provvederà a versare all'ente istante la relativa Iva. La fattispecie in esame rientra nel campo di applicazione della disciplina della scissione dei pagamenti di cui all'art. 17-ter del D.P.R. n. 633 del 1972.

INTERPELLO N. 481 DEL 15/07/2021 – TERMINE ULTIMO DI RICHIESTA DELL'ASSEVERAZIONE DI CUI ALL'ART. 3 DEL D.M. N. 58/2017 (ASSEVERAZIONE PER SISMABONUS)

La società istante che illustra di avere come oggetto sociale la costruzione e la cessione di beni immobili, è titolare di un complesso immobiliare per cui ha presentato al Comune richiesta di rilascio del relativo permesso di costruire, unendo alla stessa il progetto per la riedificazione del compendio immobiliare che prevede l'esecuzione di interventi antisismici. Tuttavia, al momento della richiesta del titolo abilitativo, la società istante non ha depositato l'asseverazione di cui all'art. 3 del D.M. 58/2017, in quanto il complesso immobiliare insisteva su una zona territoriale all'epoca non agevolabile, essendole attribuito un grado di sismicità pari a 4. La società istante chiede pertanto di sapere se, al fine di far fruire l'agevolazione ai futuri acquirenti delle unità immobiliari da costruire, possa richiedere l'asseverazione di cui all'art. 3 del D.M. n. 58/2017 in corso d'opera e, nel caso di risposta affermativa, quale sia il termine ultimo per la produzione della predetta asseverazione tecnica. L'Agenzia delle Entrate, citando la circolare n. 19/E dell'8 luglio 2020, ricorda all'istante che ai fini della detrazione è necessario che la predetta asseverazione sia presentata dall'impresa entro la data di stipula del rogito dell'immobile oggetto degli interventi di riduzione del rischio sismico.

INTERPELLO N. 485 DEL 19/07/2021 – OBBLIGO DI CONSEGNA DELLA FATTURA AL CLIENTE IN CASO DI TAX FREE SHOPPING

La società istante dichiara di essere una società di intermediazione tax free che si occupa del rimborso dell'Iva ai turisti extracomunitari, contestualmente all'uscita dei medesimi dal territorio doganale dell'Unione Europea. Ritenendo la società istante che siano state fornite indicazioni contraddittorie, chiede se sia sufficiente, ai fini dell'adempimento della normativa fiscale e tributaria in materia di fatture tax free, la sola emissione della fattura tax free in modalità elettronica per il tramite del servizio OTELLO 2.0 e la successiva comunicazione all'acquirente/turista, in forma analogica e/o elettronica, del codice che ne certifica l'avvenuta acquisizione da parte del sistema oppure, se sia inoltre necessario stampare e quindi fornire all'acquirente/turista anche una copia cartacea della fattura tax free. L'Agenzia delle Entrate ricorda alla società istante che per principio generale la fattura, cartacea o elettronica, si considera emessa

all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente secondo quanto previsto all'art. 21, co. 1, ultimo periodo, del Decreto Iva. Tale principio e le relative norme, sono confermate dall'articolo 38-quater del D.P.R. n. 633 del 1972 e dall'articolo 4-bis del D.L. n. 193 del 2016 che impongono che il documento possa considerarsi esistente e pertanto emesso, solo nel momento in cui entra nella disponibilità del cessionario. L'Agenzia delle Entrate chiarisce pertanto come non sia conforme all'articolo 4-bis del D.L. n. 193 del 2016 la mera comunicazione al cessionario del codice generato dalla procedura OTELLO 2.0 al momento della ricezione dei dati della fattura ma, come sia necessario, consegnare al cliente la fattura tax free in formato cartaceo o analogico.

INTERPELLO N. 489 DEL 20/07/2021 – TRATTAMENTO FISCALE DEL COMPENSO DERIVANTE DA UN CONTRATTO DI DOCENZA ESEGUITO DA UN SOCIO DI STUDIO ASSOCIATO

L'istante illustra di svolgere la professione di dottore commercialista in qualità di socio di studio legale costituito nella forma giuridica di studio associato di assistenza e consulenza, ai sensi della L. 23 novembre 1939, n. 1815. L'istante precisa di non disporre di una propria partita Iva per l'esercizio della professione di dottore commercialista e, in qualità di associato, di svolgere la propria attività professionale esclusivamente a favore dello studio. L'istante illustra inoltre di essere tenuto a riversare allo studio associato tutti i redditi da lui percepiti tra i quali, a titolo esemplificativo, quelli derivanti dalle docenze nelle materie correlate alla attività svolta presso lo studio. Date le premesse, il professionista istante chiede chiarimenti circa il trattamento fiscale applicabile al compenso ricevuto da un'Università estera, in esecuzione di un contratto di docenza della durata di un mese. L'Agenzia delle Entrate illustra come l'attribuzione dei suddetti compensi all'istante si traduce nel materiale ingresso degli stessi nella sua reale disponibilità, integrando in tal senso il presupposto per l'applicazione dell'Irpef costituito dal possesso dei redditi rientranti nelle categorie di cui all'art. 6 del Tuir. Rispetto a tale circostanza, l'obbligo di riversare allo studio il compenso, assume rilievo esclusivamente nei rapporti interni tra l'istante e lo studio professionale di cui fa parte. L'Agenzia delle Entrate ritiene pertanto che i richiamati compensi siano imponibili in capo all'istante ed ai fini Irpef quali redditi assimilati a lavoro dipendente a nulla rilevando gli obblighi di riversamento allo studio.

L'angolo informatico

I servizi camerali

di Daniele Ziantoni

Tutti gli studi professionali devono depositare pratiche camerali, come depositi di bilanci o variazioni di imprese iscritte alla cciaa.

Le pratiche camerali richiedono di allegare, spesso, della documentazione. Ovviamente il formato è imposto a seconda del tipo di pratica. Nella maggior parte dei casi si tratta di documenti in pdf/a e firmati digitalmente.

Questo articolo propone, dopo un breve richiamo sulla tipologia di documenti e in cosa consiste la firma digitale, alcuni suggerimenti sul come agevolare lo svolgimento di queste pratiche mediante alcuni strumenti messi a disposizione da infocamere.

Alcune informazioni di base

Come detto ad inizio articolo, durante la redazione delle pratiche camerali viene richiesto di allegare qualche documento.

Il più delle volte il documento da allegare consiste in un documento scansionato che viene poi convertito in PDF/a.

Ricordiamo che il PDF/a è un particolare tipo di file PDF che non consente alcun tipo di modifica.

Dopodiché il file PDF deve essere firmato digitalmente dal soggetto che predispone la pratica, o per meglio dire il soggetto obbligato.

Questo consente alla Camera di Commercio di essere certa di quel documento, in quanto la posizione della firma digitale (per intenderci la trasformazione del file in .P7M) consente di essere sicuri del soggetto che ha firmato detto documento.

Tuttavia il documento in questione può essere modificato anche se firmato digitalmente ed è qui che entra in campo il PDF/a.

Infatti, Adobe, ideatrice di detto formato, ha creato un'apposita estensione che, una volta creata, impedisce la modifica del file.

Così facendo non solo la Camera di Commercio è sicura che il file in formato PDF non sia mai stato modificato, ma è anche certa dell'identità del soggetto che certifica la corrispondenza del file digitale con il documento cartaceo originale.

Non solo, questo sistema tutela anche il soggetto obbligato dando a quest'ultimo la certezza che i file presente all'interno degli archivi camerali non potranno mai essere modificati.

Si ricorda che il soggetto obbligato cambia a seconda della pratica: nel caso delle società di capitali, il soggetto che è obbligato a comunicare la variazione o il deposito di determinati documenti quali, ad esempio il bilancio, è l'amministratore.

Tuttavia l'amministratore non ha né le conoscenze né le capacità per effettuare la pratica, quindi demanda al professionista incaricato la compilazione di dette pratiche.

Il professionista può essere delegato dall'amministratore al deposito di dette pratiche anche se alcune camere di commercio non accettano più la delega cartacea, o meglio il conferimento di delega.

Come firmare digitalmente il file

Per capire come apporre la firma digitale sui documenti che verranno poi depositati, si veda l'articolo già pubblicato in merito alla firma digitale, con il quale sono state fornite alcune indicazioni utili sulla procedura di firma.

Come convertire i file in pdf/a

La conversione in PDF/a avviene grazie all'utilizzo di alcuni programmi molti dei quali liberi.

Su Internet vi è una vasta scelta di programmi che possono essere utilizzati a questo scopo tuttavia si deve far presente che molte volte, i diversi documenti, devono essere uniti in un unico file.

È bene quindi assicurarsi che il programma consenta la trasformazione (o meglio l'unione) di più file e la loro successiva trasformazione in PDF protetto.

ATTENZIONE

Nel web sono presenti molti siti che consentono la trasformazione di file di diverso formato in formato PDF/a. Molti di questi siti lavorano in "cloud" ovvero consentono l'upload di un file per poi restituire dopo l'elaborazione in un server remoto, del file protetto che ne risulta.

Come si può ben immaginare questi file che noi il più delle volte andiamo ad inviare alla Camera di Commercio, sono file che contengono dati sensibili, pertanto a parere di chi scrive se ne sconsiglia l'utilizzo soprattutto per problemi legati alla privacy.

Gli strumenti messi a disposizione da infocamere per la verifica dei file

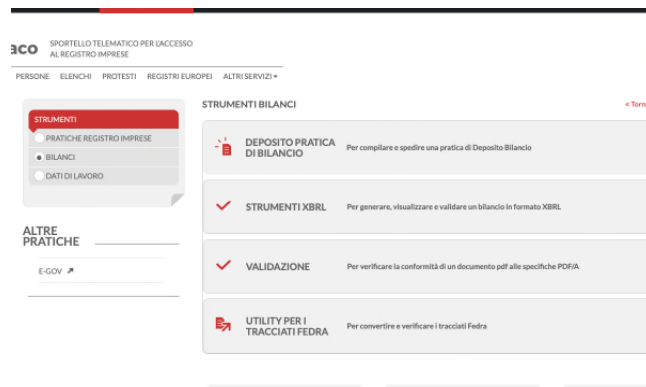
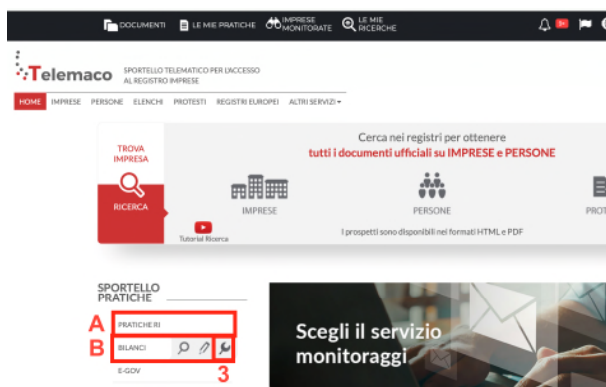
Capita molto spesso che il file risultante dalla trasformazione (o conversione) del file originario, che viene poi depositato alla camera di commercio, contenga degli errori o che lo stesso non sia stato correttamente trasformato.

Questi errori possono essere causati da una errata scansione del documento originario. Questa tipologia di errore è difficilmente rilevabile “a occhio nudo” ed emerge durante i controlli di backoffice da parte della camera di destinazione della pratica.

A questo scopo infocamere ha messo a disposizione nell'area riservata di Telemaco degli strumenti gratuiti che consentono di verificare la conformità dei Files, siano essi file in PDF oppure bilanci in formato XBRL.

Gli strumenti si differenziano a seconda della pratica camerale. Gli strumenti sono raggiungibili al seguente percorso:

1. Accesso a telemaco;
2. Nella home page, nella sezione “sportello pratiche”;
 - 1) Se pratica RI;
 - 2) Se bilancio
3. Cliccare sull'icona della chiave inglese;
4. Nella pagina successiva si vedono gli strumenti messi a disposizione;
5. In particolare nella sezione dedicata ai bilanci potremmo validare sia i file PDF sia i file XBRL;



La guida di infocamere per la compilazione delle pratiche camerali

Infocamere ha messo a disposizione degli utenti, una guida interattiva che assiste nella compilazione delle pratiche camerali fornendo alcune informazioni base, ad esempio sui modelli da utilizzare oppure sugli allegati da inserire e in alcuni casi una guida da seguire passo passo sulle operazioni da compiere.

Inoltre in una sezione dedicata, sono presenti le informazioni sulla necessità o meno di inviare comunicazioni ad altri enti quali INPS ed INAIL.

Il portale viene chiamato SARI - Supporto Specialistico Registro Imprese.

Come raggiungere il sito

Esiste un link di accesso al sito presente nella home page dove vengono riepilogate le CCIAA che hanno aderito a questo servizio.

Di seguito riportiamo il link diretto, basterà cliccare sulla CCIAA di competenza:

<https://supportospecialisticori.infocamere.it/sariWeb/>

Come si può ben vedere non tutte le camere di commercio vi hanno aderito.

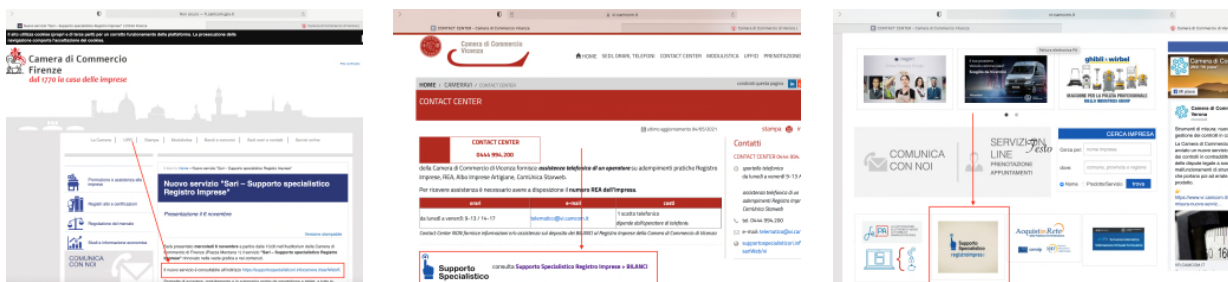
Per quelle che hanno deciso di integrare questo servizio, è stato inserito un link diretto nel sito camerale.

Di seguito inseriamo i link di alcune pagine web delle CCIAA per poterne fornire un'idea.

CCIAA di Verona: <https://www.vr.camcom.it/it>

CCIAA di Vicenza: <https://www.vi.camcom.it/it/cameravi/ContactCenter.html>

CCIAA di Firenze: <http://www.fi.camcom.gov.it/nuovo-servizio-sari---supporto-specialistico-registro-imprese>



Nel prossimo articolo forniremo alcune informazioni sul suo utilizzo e sulle informazioni che se ne possono ricavare.

Le prossime scadenze



20 agosto 2021

IMPOSTE DIRETTE – VERSAMENTO RITENUTE

Termine ultimo per il versamento delle ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine ultimo concesso ai contribuenti mensili e trimestrali per operare la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'eventuale imposta a debito

SOSPENSIONE VERSAMENTI COVID – RIPRESA

Versamento della 8^a rata (di massimo 24) del 50% degli importi sospesi da marzo a maggio 2020 (D.L. 34/2020, D.L. 104/2020).

INPS ARTIGIANI E COMMERCianti

Termine per effettuare il versamento della 2^a rata del contributo fisso minimo per il 2021.

INAIL

Termine per versare il versamento della rata per i datori di lavoro che hanno scelto di rateizzare il premio Inail, relativo al saldo 2020 e all'acconto 2021.

ENASARCO

Termine di versamento, da parte delle case mandanti, dei contributi previdenziali relativi al trimestre aprile-giugno 2021.

25 agosto 2021

ELENCHI INTRASTAT

Termine per presentare telematicamente gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle

prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.
