



Aggiornamento
Professionale
Settimanale

quaderno

settimanale

Focus settimanale:

- Le dichiarazioni d'intento nella fattura elettronica
- La nuova proroga dell'invio semestrale delle spese sanitarie al Sistema TS
- La plusvalenza da cessione immobiliare derivante dalla riunificazione della nuda proprietà e del diritto di usufrutto – seconda parte
- Le modalità di utilizzo del credito Iva 2021
- Crediti inesistenti e non spettanti: il diverso regime sanzionatorio

Indice:

Flash di stampa



4

L'Agenzia interpreta



8

Il Giudice ha sentenziato



10

.....	10
In breve.....	13
Le dichiarazioni d'intento nella fattura elettronica	13
La nuova proroga dell'invio semestrale delle spese sanitarie al Sistema TS	15
L'Approfondimento – 1	17
La plusvalenza da cessione immobile derivante dalla riunificazione della nuda proprietà e del diritto di usufrutto – seconda parte.....	17
L'Approfondimento – 2	27
Le modalità di utilizzo del credito Iva 2021	27
L'Approfondimento – 3	36
Crediti inesistenti e non spettanti: il diverso regime sanzionatorio	36
L'angolo informatico	44
Le nuove regole dell'agid.....	44

*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



<p>Detrazioni edilizie anche nel caso di acquisto immobiliare</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 07.02.2022</p>	<p>Per beneficiare dei bonus edilizi, i contribuenti possono acquistare unità immobiliari con detrazioni connesse: il bonus per l'acquisto di unità immobiliare ristrutturata, il bonus per l'acquisto o la costruzione di box auto e quello per l'acquisto di un'unità immobiliare antisismica (anche con detrazione al 110%).</p>
<p>Possibilità di cumulo tra agevolazioni fiscali</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 07.02.2022</p>	<p>Il Mef conferma che anche le agevolazioni Pnrr possono sommarsi, cumulativamente, alle altre agevolazioni, a condizione che l'importo totale dei crediti non superi il costo dell'investimento stesso. L'Amministrazione Finanziaria ha confermato questo orientamento attraverso i seguenti provvedimenti: circolare Mef 31.12.2021, n. 33/Rgs, circolare Agenzia delle Entrate 23.07.2021, n. 9/E e risposta a interpello Agenzia delle Entrate 16.09.2021, n. 600.</p>
<p>Modifiche al limite della cessione dei crediti</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 07.02.2022</p>	<p>Il Governo sta studiando delle modifiche al Decreto Sostegni-ter per quanto riguarda il limite delle cessioni dei crediti d'imposta e nello specifico, dovrebbe essere prevista la riapertura della possibilità di più cessioni, ma solamente a soggetti autorizzati da Banca d'Italia.</p>
<p>Cessione dei bonus edilizi anche per spese sostenute nel 2022</p>	<p>ITALIA OGGI 08.02.2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con il comunicato del 3.02.2022, ha precisato che anche le spese sostenute nel 2022 relative ai bonus edilizi e oggetto di cessione possono rientrare nel periodo transitorio del Decreto Sostegni-ter e, quindi, usufruire dell'ulteriore trasferimento "aggiuntivo", a condizione che sia stata trasmessa la comunicazione di opzione per la cessione all'Agenzia delle Entrate entro il 16.02.2022.</p>

Incrementi e decrementi per il super Ace	ITALIA OGGI 08.02.2022	L'Agenzia delle Entrate, ha precisato che la super Ace deve utilizzare le medesime regole previste per determinare la base Ace relativamente alla valorizzazione degli incrementi e i decrementi rilevanti per l'applicazione del coefficiente del 15% nel solo periodo d'imposta 2021.
Invio semestrale delle spese sanitarie	IL SOLE 24 ORE 09.02.2022	È stato pubblicato il D.M. Economia 2.02.2022 che recepisce la proroga all'8.02.2022 dell'invio dei dati delle spese sanitarie relative al 2021 e ridisegna il calendario di quelle relative al 2022, stabilendo che per quest'anno l'invio rimane semestrale; il primo invio dovrà essere effettuato entro il 30.09.2022, il secondo rimane fissato al 31.03.2023.
Cessioni intraUe e modello Inrastat	IL SOLE 24 ORE 10.02.2022	Nel momento in cui la merce è trasferita in un altro Stato membro Ue a titolo non traslativo della proprietà non deve essere rilevata nel modello Intra-1sexies, la cui compilazione è necessaria esclusivamente in tema di call-of stock.
Opzione per il vecchio regime del patent box	IL SOLE 24 ORE 11.02.2022	Le Direzioni regionali dell'Agenzia delle Entrate hanno precisato che considerando quanto previsto dalla legge di Bilancio 2022, è possibile esercitare l'opzione per il vecchio regime del patent box per il quinquennio 2020-2024 fino al 28.02.2022 (per i soggetti con esercizio solare).
Acquisto di case antisismiche con 110%	IL SOLE 24 ORE 11.02.2022	Il Ministero dell'Economia, rispondendo a varie interrogazioni parlamentari in commissione Camera riguardanti l'applicazione della detrazione maggiorata del 110%, ha chiarito che gli acquisti di case antisismiche, per poter beneficiare della detrazione maggiorata del 110%, devono essere effettuati entro e non oltre il 30.06.2022, fatte salve alcune particolari fattispecie. Inoltre Cassa Depositi e Prestiti sospende l'acquisto dei crediti da bonus a seguito del decreto Sostegniter, che, in tema di cessione e sconto in fattura delle detrazioni fiscali, ha disposto il divieto alle cessioni multiple.

Cessione multipla dei crediti fiscali da bonus edilizi	IL SOLE 24 ORE 11.02.2022	Un nuovo decreto legge di prossima emanazione, dovrebbe contenere un intervento correttivo del decreto Sostegni ter in materia di cessione multipla dei crediti fiscali legati ai bonus edilizi. In sostanza, l'operazione dovrebbe essere ammessa per i soggetti vigilati da Bankitalia, per le società dei gruppi bancari e altri operatori che abbiano, nel gruppo, soggetti vigilati.
Cessione del credito e sconto in fattura per costruzione box auto	IL SOLE 24 ORE 11.02.2022	La legge di Bilancio 2022 consente di optare per la cessione del credito o per lo sconto in fattura in relazione alla detrazione del 50% per la realizzazione di autorimesse e posti auto pertinenziali, anche in un contesto condominiale. Tuttavia, se per lo sconto in fattura, la possibilità riguarda le fatture emesse dal 1.01.2022, per la cessione del credito non vi è certezza se possa esserci un effetto retroattivo sulle spese sostenute nel 2020 e nel 2021.
Decreto bonus edilizi	IL SOLE 24 ORE 12.02.2022 ITALIA OGGI 12.02.2022	Nella probabile versione delle norme correttive dovrebbe essere previsto che dopo il periodo transitorio i tecnici abilitati dovranno asseverare la congruità delle spese per gli interventi nel rispetto dei costi. Per quanto riguarda invece la cessione dei crediti si prevede una norma interpretativa autentica sui sequestri per le indagini sulle frodi qualora chi ha acquistato il credito sia ritenuto estraneo alla frode, e metta dunque al riparo da responsabilità chi ha acquistato inconsapevolmente crediti rivelatisi frutto di reato. Riprenderanno infine anche le cessioni multiple dei crediti, ma solo tra istituti vigilati ex art. 106 Tub da Banca di Italia.
Obbligo di pubblicazione dei contributi pubblici al 01.07.2022	IL SOLE 24 ORE 12.02.2022	Con un emendamento approvato in Commissione Affari costituzionali e Bilancio della Camera al Decreto Milleproroghe, il termine previsto al c. 125-ter L. 124/2017, inizialmente stabilito al 1.01.2022 dall'art. 11-sexiesdecies del D.L. 52/2021 è differito al 1.07.2022.

Udienza tributarie
online fino al
30.04.2022

IL SOLE 24 ORE
12.02.2022

Uno degli emendamenti già approvati dalle commissioni Affari costituzionali e Bilancio della Camera in conversione del D.L. 228/2021 prevede che le udienze tributarie saranno online e scritte fino al 30.04.2022.

L'Agenzia interpreta



<p>Invio dichiarazioni senza intermediari</p>	<p>INTERPELLO N. 79 DEL 07.02.2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ritiene necessario che l'attività di consulenza fiscale sia abituale per poter inviare le dichiarazioni tramite il servizio telematico Entratel senza intermediari.</p>
<p>Fusione e riporto delle perdite</p>	<p>INTERPELLO N. 73 DEL 04.02.2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che è possibile il riporto delle perdite fiscali pregresse nel caso di una fusione per incorporazione di una holding. È necessario però che la società interessata dal riporto sia operativa.</p>
<p>Limite del riporto delle perdite fiscali senza compensazione</p>	<p>INTERPELLO N. 74 DEL 04.02.2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che se l'operazione di fusione non produce alcuna compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali pregresse con i redditi dell'altra, è possibile applicare il limite di riporto delle perdite.</p>
<p>Riporto delle perdite per Spac</p>	<p>INTERPELLO N. 75 DEL 04.02.2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che, nel caso di una fusione per incorporazione da parte di una Spac, è possibile disapplicare il limite patrimoniale se i conferimenti a favore della società veicolo possono considerarsi fisiologici nell'ambito della realizzazione dell'operazione rilevante.</p>
<p>Riporto delle perdite senza vantaggio fiscale</p>	<p>INTERPELLO N. 76 DEL 04.02.2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che, nel caso di fusione per incorporazione, si può disapplicare il limite al riporto delle perdite fiscali pregresse se il valore economico della società riportante le perdite risulta superiore al vantaggio fiscale derivante dall'utilizzo in compensazione delle perdite fiscali riportabili con i futuri imponibili fiscali.</p>
<p>In arrivo le lettere di compliance su RW</p>	<p>PROVVEDIMENTO N. 40601</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha anticipato che i detentori di attività finanziarie all'estero non dichiarate nel quadro RW riceveranno dalle Entrate le comunicazioni per la promozione dell'adempimento spontaneo innescate</p>

dallo scambio di informazioni automatico con gli Stati esteri aderenti al sistema Crs.

Ace e conferimento d'azienda

INTERPELLO
N. 82
DEL 09.02.2022

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che non si applica nessuna riduzione della base Ace nel caso di acquisto di azienda intercompany attuato mediante conferimento.

Tardiva interconnessione beni 4.0

INTERPELLO
N. 71
DEL 04.02.2022

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, precisa che l'interconnessione in epoca successiva rispetto all'investimento non può arrivare a comprendere un periodo temporale indefinito, in quanto la tardiva interconnessione deve dipendere da condizioni oggettive che il contribuente è tenuto a documentare e dimostrare, prescindendo perciò da comportamenti discrezionali o strumentali del contribuente.

Esenzione Iva su tendostrutture per effettuare tamponi

INTERPELLO
N. 81
DEL 09.02.2022

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che per le tendostrutture per effettuare i tamponi, in quanto servizi connessi anti Covid, si applica l'esenzione ai fini Iva.

Il Giudice ha sentenziato



Impugnabilità dei ruoli	CORTE COSTITUZIONALE N. 39/2021	La Corte Costituzionale ha confermato la retroattività del D.L. 146/2021, convertito in L. 215/2021, dove è stata introdotta la non autonoma impugnabilità dei ruoli relativi a cartelle non notificate.
Legittimo impedimento all'esibizione documentale	CORTE DI CASSAZIONE N. 3770/2022	La Cassazione ha sancito che, al più tardi in sede di primo ricorso, il soggetto passivo ha la possibilità di fornire prova del legittimo impedimento all'epoca del controllo fiscale e fornire la documentazione richiesta, dimostrando ragioni ostative tali da escludere un suo comportamento doloso. Il deposito tardivo degli atti può anche essere eccepito d'ufficio dal giudice.
Termini di prescrizione nei reati dichiarativi	CORTE DI CASSAZIONE N. 3857/2022	La Cassazione ha ribadito che il termine di prescrizione nei reati dichiarativi decorre dalla dichiarazione originaria e non dalla successiva dichiarazione integrativa, a meno che questa non riporti per la prima volta gli elementi illeciti.
Esenzione da tassa rifiuti solo in casi eccezionali	CORTE DI CASSAZIONE N. 2257/2022	La Cassazione ha sancito che la Tari deve essere versata anche se per un immobile è cessata la locazione e sono state disattivate le utenze, sia che venga adibito a utenza domestica o non domestica.
Commercialista che riceve compensi troppo onerosi da società fallita	CORTE DI CASSAZIONE N. 538/2022	La Cassazione ha affermato che il professionista a cui sono corrisposti compensi ingenti da una società, dichiarata poi fallita, per prestazioni che, seppur giustificate da contratti, afferiscono ad attività troppo generiche e prevedono remunerazioni prive di qualsivoglia canone di ragionevolezza imprenditoriale, risponde del reato di bancarotta per distrazione.

<p>Indebita percezione degli aiuti Covid</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 2125/2022</p>	<p>La Cassazione ha affermato per che il professionista che dichiara il falso per ottenere il prestito anticrisi pandemica, previsto dal decreto liquidità, si configura l'indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato.</p>
<p>Iva su somme aggiuntive per parcheggi</p>	<p>CORTE DI GIUSTIZIA UE C-90/20</p>	<p>La Corte di Giustizia UE ha chiarito che sono soggette a Iva le somme aggiuntive addebitate dalla società di gestione di parcheggi privati ai clienti indisciplinati, in conformità alle condizioni contrattuali, ancorché qualificate penalità secondo il diritto nazionale, in quanto rappresentano il corrispettivo per l'uso della struttura.</p>
<p>Confisca del bene donato ai figli</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 4456/2022</p>	<p>La Cassazione non consente, in caso di reati tributari, di confiscare il bene immobile donato ai figli senza la prova che si tratta di un trasferimento fittizio volto a sottrarre garanzie in danno all'Erario.</p>
<p>Competenza territoriale per reati dichiarativi</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 4461/2022</p>	<p>La Cassazione ha precisato che si fa riferimento al domicilio fiscale del contribuente (per le società è la sede legale) per determinare la competenza territoriale dei reati tributari che si consumano con la presentazione di una dichiarazione.</p>
<p>Contributo frodato assolto da evasione</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 4464/2022</p>	<p>La Cassazione stabilisce l'assoluzione dal reato di evasione fiscale del contribuente quando questo dimostra di essere stato frodato dal commercialista al quale ha affidato il denaro per il pagamento delle imposte.</p>
<p>Accertamento a ex socio</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 4239/2022</p>	<p>La Cassazione ha sancito che non può essere emesso l'accertamento a carico del socio della società a ristretta base se questo è uscito dalla compagine sociale prima della notifica e l'avviso del socio sia privo della motivazione della rettifica.</p>

Diritto alla
detrazione Iva

CORTE DI
GIUSTIZIA UE
C-9/20

La Corte di Giustizia UE ha che il diritto alla detrazione Iva sorge quando l'imposta diviene esigibile e l'unica eccezione riguarda i soggetti passivi che si avvalgono del regime c.d. di cassa, i quali fanno riferimento, per acquisti e vendite, al momento dell'incasso del corrispettivo dai clienti e del pagamento ai fornitori.

In breve

Le dichiarazioni d'intento nella fattura elettronica

Di Francesco Costa

Con il provvedimento del 23 dicembre 2021 l'Agenzia delle Entrate ha individuato i criteri e le modalità di attuazione delle attività di analisi di rischio e di controllo degli esportatori abituali.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che dal 1° gennaio 2022 i soggetti che intendono effettuare acquisti non imponibili ai sensi dell'art. 8 c. 1 lettera c) D.P.R. n. 633/1972 e che trasmettono all'Agenzia delle Entrate per via telematica, dichiarazioni d'intento, sono sottoposti a specifiche procedure di analisi di rischio e di controllo, allo scopo di verificare il possesso dei requisiti per poter essere qualificati esportatori abituali ai sensi dell'art. 1, c. 1, lettera a), D.L. n. 746/1983 convertito con modificazioni dalla Legge n. 17/1984.

Le attività di analisi e di controllo sono effettuate in conformità a particolari criteri di rischio selettivi, elaborati attraverso l'incrocio delle informazioni contenute nelle dichiarazioni d'intento presentate dal contribuente con le informazioni disponibili nelle banche dati in possesso dell'Agenzia delle Entrate e di quelle eventualmente acquisite da altre banche dati pubbliche o private.

La fattura elettronica deve riportare nel campo 2.2.1.14 <Natura> il codice specifico N3.5 "Non imponibili – a seguito di dichiarazioni d'intento", nonché gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione d'intento trasmessa all'Agenzia delle Entrate dall'esportatore abituale.

Con l'introduzione dal 1° gennaio 2022 dei controlli ha comportato l'introduzione di ulteriori informazioni all'interno del file .xml della fatturazione elettronica.

Sono state aggiornate le specifiche tecniche versione 1.7 allegate al Provvedimento 23 dicembre 2021.

Dal 1° gennaio 2022 deve essere compilato il blocco 2.2.1.16 <AltridatiGestionali> per ogni dichiarazione d'intento in questo modo:

Campo	Descrizione campo	Dicitura
2.2.1.16.1	<TipoDato>	INTENTO
2.2.1.16.2	<RiferimentoTesto>	Riportare protocollo di ricezione della dichiarazione d'intento e il suo progressivo separato dal segno "-" o dal segno "/"
2.2.1.16.4	<RiferimentoData>	Riportare data della ricevuta telematica dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate ricorda che l'emissione di una fattura elettronica che riporta la non imponibilità IVA art. 8, c. 1, lettera c), D.P.R. n. 633/1972 e il numero di protocollo di una dichiarazione d'intento non valida comporta lo scarto del file da parte dello SdI

La nuova proroga dell'invio semestrale delle spese sanitarie al Sistema TS

di Alberto De Stefani

Con il decreto del MEF del 02.02.2022 e pubblicato nei giorni scorsi in Gazzetta Ufficiale, è stato riproposto anche per l'anno 2022, l'invio semestrale dei dati relativi alle spese sanitarie e veterinarie dopo le proteste sollevate da parte dell'Associazione nazionale commercialisti e dei Commissari straordinari del CNDCEC. Il precedente decreto del 19.10.2020 aveva invece stabilito che a partire da quest'anno l'invio dei dati sarebbe stato fatto con cadenza mensile.

Lo stesso decreto del 2 febbraio inoltre, conferma quanto già anticipato dall'Agenzia delle Entrate con il provvedimento n. 28825 del 28.01.2021 e consente di inviare le spese sanitarie relative al secondo semestre 2021 entro l'08.02.2022 e non entro il 31.01.2022.

L'articolo 2 comma 2, consente inoltre con riferimento all'invio dei dati delle spese sostenute nel 2021, di inviare entro il 15.02.2022 una eventuale correzione.

Discorso diverso per quanto riguarda invece le spese veterinarie sostenute nel 2021. L'invio di queste deve essere effettuato entro il 16.03.2022. Si ricorda, infatti, che l'art. 7 comma 3-bis del DL 244/2016 aveva prorogato a regime la scadenza dell'invio al 28.02.2022 ma considerando poi quanto stabilito dall'art. 16-bis comma 4 del DL 124/2019, così come previsto per gli altri invii telematici di dati da utilizzare per la precompilazione delle dichiarazioni dei redditi, la data a cui fare riferimento per l'invio è il 16.03.2022.

Per effetto delle ultime modifiche, l'invio dei dati relativi alle spese sanitarie e veterinarie sostenute nel 2022 deve avvenire entro il 30.09.2022 con riguardo al primo semestre 2022 e entro il 31.01.2023 con riguardo invece al secondo semestre. Come per lo scorso anno quindi, dove l'invio dei dati relativi al primo semestre andava effettuato entro il 30.09.2021 come disposto dal DM 23.07.2021 (invece del 31.07.2021), anche quest'anno il primo invio contenente i dati dei primi sei mesi può essere effettuato entro il 30.09.2022.

I soggetti obbligati a rispettare le scadenze del 30.09.2022 per il primo semestre e del 31.01.2023 per il secondo semestre, sono quelli che risultano dagli elenchi speciali ad

esaurimento, istituiti con il decreto del Ministro della Salute del 9 agosto 2019, vale a dire:

- elenchi speciali per lo svolgimento delle attività professionali previste dal profilo della professione sanitaria di: tecnico sanitario di laboratorio biomedico; tecnico audiometrista; tecnico audioprotesista; tecnico ortopedico; dietista; tecnico di neurofisiopatologia; tecnico di fisiopatologia cardiocircolatoria e perfusione cardiovascolare; igienista dentale; fisioterapista; logopedista; podologo; ortottista e assistente di oftalmologia; terapista della neuro e psicomotricità dell'età evolutiva; tecnico della riabilitazione psichiatrica; terapista occupazionale; educatore professionale; tecnico della prevenzione nell'ambiente e nei luoghi di lavoro;
- elenco speciale dei massofisioterapisti, il cui titolo è stato conseguito ai sensi della L. 19 maggio 1971 n. 403. Tali soggetti, infatti, per effetto del DM 16 luglio 2021, sono diventati obbligati ad inviare al Sistema Tessera Sanitaria i dati relativi alle spese sanitarie sostenute a partire dal 1° gennaio 2021, ma in relazione allo scorso anno, in via transitoria, era stato previsto un unico invio annuale.

Per concludere, l'invio dei dati relativi alle spese sanitarie e veterinarie sostenute nell'anno dovrebbe essere con cadenza mensile a partire dal 01.01.2023 e per questo motivo, entro la fine del mese successivo andranno inviati i dati relativi al mese precedente. L'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria continua a basarsi sul criterio di cassa (art. 7 comma 2-bis del DM 19 ottobre 2020), e per questo ciò che rileva è il momento del pagamento, anche se antecedente a quella di emissione del documento fiscale.

L'Approfondimento – 1

La plusvalenza da cessione immobile derivante dalla riunificazione della nuda proprietà e del diritto di usufrutto – seconda parte

di Alessandro Marcolla

PREMESSA

Riprendiamo l'analisi della plusvalenza da cessione immobile, derivante dalla riunificazione della nuda proprietà e del diritto di usufrutto.

La scorsa settimana dopo aver brevemente riepilogato la normativa in materia di plusvalenza da cessione immobile, da parte di soggetti che non svolgono attività d'impresa, ci siamo occupati:

- della cessione dell'immobile a seguito di acquisto dell'usufrutto da parte del nudo proprietario;
- della cessione dell'immobile a seguito del decesso dell'usufruttario;
- della determinazione della plusvalenza.

Di seguito, con il supporto di alcune esemplificazioni pratiche, focalizzeremo l'attenzione, invece:

- sul calcolo della plusvalenza da cessione immobile, nel caso di acquisto a titolo oneroso dell'usufrutto da parte del nudo proprietario;
- sul calcolo della plusvalenza emergente dalla cessione dell'immobile a seguito del decesso dell'usufruttuario;
- sull'acquisizione del diritto di usufrutto a seguito di donazione;
- sulla tassazione della plusvalenza.

LA DETERMINAZIONE DELLA PLUSVALENZA DERIVANTE DALLA CESSIONE DELL'IMMOBILE NEL CASO DELL'ACQUISTO DELL'USUFRUTTO DA PARTE DEL NUDO PROPRIETARIO

In questa particolare ipotesi il contribuente si trova in presenza di due atti di acquisto a titolo oneroso, ovvero l'acquisto della nuda proprietà e l'acquisto dell'usufrutto, che

devono essere trattati separatamente. Tuttavia, al momento della cessione dell'immobile il cedente:

- stipulerà un unico atto di vendita relativo alla piena proprietà;
- incasserà un unico corrispettivo.

Premesso ciò, si osserva che ai fini del calcolo della plusvalenza il corrispettivo incassato dovrà essere:

- suddiviso in due importi distinti, riguardanti rispettivamente il diritto di usufrutto e la nuda proprietà;
- calcolato utilizzando il prospetto dei coefficienti allegati al TUR n. 131/1986.

Di seguito la tabella per il calcolo della nuda proprietà e dell'usufrutto aggiornata all'anno 2022.

Età Usufruttuario	Coefficiente	% Usufrutto	% Nuda Proprietà
da 0 a 20	76,00	95,00	5,00
da 21 a 30	72,00	90,00	10,00
da 31 a 40	68,00	85,00	15,00
da 41 a 45	64,00	80,00	20,00
da 46 a 50	60,00	75,00	25,00
da 51 a 53	56,00	70,00	30,00
da 54 a 56	52,00	65,00	35,00
da 57 a 60	48,00	60,00	40,00
da 61 a 63	44,00	55,00	45,00
da 64 a 66	40,00	50,00	50,00
da 67 a 69	36,00	45,00	55,00
da 70 a 72	32,00	40,00	60,00
da 73 a 75	28,00	35,00	65,00

da 76 a 78	24,00	30,00	70,00
da 79 a 82	20,00	25,00	75,00
da 83 a 86	16,00	20,00	80,00
da 87 a 92	12,00	15,00	85,00
da 93 a 99	8,00	10,00	90,00

Ebbene, con i valori riportati in questa tabella è possibile determinare il valore dell'usufrutto moltiplicando la rendita annua per il coefficiente. Coefficiente che, come possiamo vedere, varia in base all'età del contribuente.

Per calcolare il valore della rendita annua si deve moltiplicare, invece, il corrispettivo percepito dalla cessione per il tasso di interesse legale corrente, che per l'anno 2022 è pari a 1,25%.

Al fine di una migliore comprensione presentiamo un paio di esempi.

Esempio 2

Ipotizziamo che il Sig. Bianchi:

- abbia 47 anni;
- in data 15 febbraio 2019 abbia acquistato la nuda proprietà di un immobile per € 80.000;
- in data 20 maggio 2020 abbia acquistato l'usufrutto dell'immobile, di cui risultava già essere nudo proprietario, per un importo pari a € 100.000;
- in data 4 febbraio 2022 abbia ceduto l'immobile per un corrispettivo pari a € 400.000

Dai dati riportati ricaviamo, anzitutto, che la cessione della nuda proprietà e dell'usufrutto sono avvenuti durante il quinquennio di osservazione. Pertanto, la plusvalenza emergente è oggetto di tassazione, a meno che il Sig. Bianchi, per la maggior parte di questo periodo non abbia adibito l'immobile ad abitazione principale propria o di uno dei suoi familiari.

Detto ciò, determiniamo il valore del diritto di usufrutto.

Come si accennava, per calcolare il valore dell'usufrutto si deve moltiplicare la rendita annua per il coefficiente indicato nella tabella riportata, che varia in base all'età del beneficiario. Di conseguenza, il Sig. Bianchi avendo 47 anni dovrà prendere il coefficiente della tabella indicato nella fascia di età compresa tra 46 e 50, che è pari a 60.

Una volta trovato il coefficiente occorre determinare la rendita annua che si ottiene moltiplicando il prezzo di vendita per il tasso legale di interesse, pari nell'anno 2022 a 1.25%.

$$\text{Rendita annua} = 400.000 \times 1,25\% = 5.000$$

Conoscendo il coefficiente e la rendita annua possiamo calcolare il valore dell'usufrutto che risulta pari a:

$$\text{Valore usufrutto al momento della cessione} = 60 \times 5.000 = 300.000$$

A questo punto per differenza possiamo calcolare il valore della nuda proprietà che è pari a:

$$\text{Valore nuda proprietà} = 400.000 - 300.000 = 100.000$$

Ora, con il valore dell'usufrutto e della nuda proprietà al momento della cessione possiamo quantificare le relative plusvalenze.

La plusvalenza relativa alla vendita del diritto di usufrutto	
Quota del prezzo di vendita relativa al diritto di usufrutto	€ 300.000
Costo di acquisto del diritto di usufrutto	€ 100.000
Plusvalenza diritto di usufrutto	€ 200.000

La plusvalenza relativa alla vendita della nuda proprietà

Quota del prezzo di vendita relativa alla nuda proprietà	€ 100.000
Costo di acquisto della nuda proprietà	€ 80.000
Plusvalenza nuda proprietà	€ 20.000

Si ricorda, infine, che se la nuda proprietà fosse pervenuta al Sig. Bianchi attraverso una donazione si sarebbe dovuto tener conto della situazione del donante per ciò che concerne:

- la verifica del quinquennio di osservazione;
- il costo di acquisto.

Esempio 3

Riprendiamo i dati dell'esempio precedente e supponiamo che la nuda proprietà sia stata acquistata dal Sig. Bianchi il 2 febbraio del 2015.

In questo caso tra l'acquisto della nuda proprietà e la cessione dell'immobile sono trascorsi più di cinque anni. Per questi motivi la plusvalenza relativa alla nuda proprietà non deve essere assoggettata ad alcuna tassazione.

Diversamente, la plusvalenza relativa all'usufrutto rimane soggetta a tassazione.

LA DETERMINAZIONE DELLA PLUSVALENZA DERIVANTE DALLA CESSIONE DELL'IMMOBILE NEL CASO DI DECESSO DELL'USUFRUTTUARIO

Al verificarsi di una ipotesi di tal genere, per capire se la plusvalenza emergente dalla cessione dell'immobile sia da assoggettare a tassazione o meno, occorre fare riferimento al momento dell'acquisto della nuda proprietà.

Di seguito un esempio.

Esempio 4

Riprendiamo ancora una volta i dati dell'esempio 2, ipotizzando che il Sig. Bianchi anziché acquistare a titolo oneroso il diritto di usufrutto, lo abbia ottenuto a seguito del decesso dell'usufruttuario, avvenuto in data 20 maggio 2020.

In questo caso sussiste un unico quinquennio di osservazione che decorre dalla data di acquisto della nuda proprietà, ovvero dal 15 febbraio 2019.

Per questi motivi la cessione dell'immobile effettuata in data 4 febbraio 2022 per un importo pari a € 400.000 genera una sola plusvalenza come riportato nella seguente tabella.

Determinazione della plusvalenza	
Corrispettivo incassato dalla cessione	€ 400.000
valore della nuda proprietà	€ 100.000
Plusvalenza da assoggettare a tassazione	€ 300.000

Si fa presente, che se l'acquisto della nuda proprietà fosse avvenuto in data 2 febbraio 2015, come ipotizzato nell'esempio 3, la cessione dell'immobile avrebbe generato una plusvalenza non tassabile per effetto del decorso del quinquennio di osservazione.

ACQUISIZIONE DEL DIRITTO DI USUFRUTTO A SEGUITO DI DONAZIONE

A norma degli artt. 67, comma 1, lett. b) e 68, comma 1, ultimo periodo del TUIR, per la verifica del quinquennio di osservazione e del prezzo di acquisto, il nudo proprietario che acquisisce il diritto di usufrutto a seguito di donazione deve fare riferimento alla situazione del donante.

Per queste ragioni, ai fini del calcolo della plusvalenza è necessario tener conto:

- della data in cui il donante ha acquistato l'immobile;
- del costo di acquisto sostenuto dal donante.

Di seguito una tabella riepilogativa.

Modalità di acquisto della piena proprietà	La verifica delle condizioni per stabilire la tassabilità o meno della plusvalenza	La determinazione della plusvalenza
<p>Nuda proprietà e diritto di usufrutto sono acquistati a titolo oneroso.</p>	<p>I due atti di acquisto a titolo oneroso devono essere trattati separatamente per:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la verifica del quinquennio di osservazione e della modalità di utilizzo (abitazione principale o meno); • determinare il costo di acquisto. 	<p>Il corrispettivo incassato viene suddiviso in due valori, ovvero il valore della nuda proprietà e il valore del diritto di usufrutto.</p> <p>Una volta determinati questi valori si potrà determinare la plusvalenza relativa alla cessione:</p> <ul style="list-style-type: none"> • della nuda proprietà. Valore ottenuto come differenza tra il corrispettivo della nuda proprietà e il rispettivo costo di acquisto; • del diritto di usufrutto. Valore ottenuto come differenza tra il corrispettivo del diritto di usufrutto e il rispettivo costo di acquisto.
<p>La piena proprietà viene acquisita per decesso dell'usufruttuario.</p>	<p>Si deve prendere a riferimento il solo atto di acquisto riferito alla nuda</p>	<p>La plusvalenza è determinata dalla differenza tra il corrispettivo della</p>

	<p>proprietà per:</p> <ul style="list-style-type: none"> • verificare il quinquennio di osservazione e la modalità di utilizzo dell'immobile (abitazione principale o meno); • determinare il costo di acquisto 	<p>vendita e il costo di acquisto relativo alla nuda proprietà.</p>
--	---	---

LA TASSAZIONE DELLA PLUSVALENZA

Dopo aver accertato la tassabilità della plusvalenza si devono seguire le regole ordinarie, previste per la cessione a titolo oneroso degli immobili.

In particolare, il contribuente in sede di dichiarazione dei redditi indicherà nel quadro **RL**, rigo **RL6** l'importo della plusvalenza, avendo cura di riportare:

- in colonna **1** il corrispettivo incassato dalla cessione dell'immobile;
- in colonna **2** l'importo del costo di acquisto, aumentato di tutti gli altri costi inerenti sostenuti.

Detto ciò, si ricorda che in luogo della tassazione ordinaria il contribuente può optare per quella agevolata, di cui all'art. 1, comma 496 della Legge n. 266/2005¹, così come modificato dal DL n. 262/2006.

In pratica, in deroga all'art. 67, comma 1 del TUIR e previa richiesta da parte del cedente da rendere dinanzi al notaio è possibile chiedere l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui redditi, pari al 26%².

¹ L'art. 1, comma 496 della Legge n. 266/2005 afferma che: "In caso di cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, all'atto della cessione e su richiesta della parte venditrice resa al notaio, in deroga alla disciplina di cui all'art. 67, comma 1, lett. b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al DPR n. 917/1986, e successive modificazioni, sulle plusvalenze realizzate si applica un'imposta, sostitutiva dell'imposta sul reddito, del 20 per cento. A seguito della richiesta, il notaio provvede anche all'applicazione e al versamento dell'imposta sostitutiva della plusvalenza di cui al precedente periodo, ricevendo la provvista dal cedente. Il notaio comunica altresì all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle cessioni di cui al primo periodo, secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore della predetta Agenzia".

Da un punto di vista operativo l'iter da seguire per la tassazione agevolata è il seguente:

- al momento della cessione il cedente ne fa richiesta al notaio;
- ottenuta la richiesta del cedente il notaio provvede alla determinazione, alla riscossione e al versamento dell'imposta sostitutiva all'Agenzia delle Entrate;
- il notaio comunica all'Agenzia delle Entrate i dati di registrazione relativi alla vendita.

Ricordiamo, infine, che se il contribuente sceglie la tassazione agevolata, questi non deve riportare nulla nella dichiarazione dei redditi.

Breve sintesi

- Come stabilito dall'art. 67, comma 1, lett. b), del TUIR costituiscono redditi diversi ***"...Le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso dei beni immobili acquistati o costruiti da non più di 5 anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari"***.
- La plusvalenza emergente dalla cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di 5 anni, con esclusione di quelli ricevuti per successione o adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, è determinata dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto.
- In ipotesi di cessione di un immobile, derivato dall'acquisto, prima della nuda proprietà e successivamente dall'acquisto a titolo oneroso del diritto di usufrutto, occorre considerare distintamente i due atti di acquisto per:
 - ✓ verificare il quinquennio di osservazione e la modalità di utilizzo (abitazione principale o meno);
 - ✓ determinare il costo di acquisto.

Il valore di cessione dovrà, poi, essere scisso tra il valore di vendita del diritto di usufrutto e quello della nuda proprietà, utilizzando il prospetto dei coefficienti allegato al TUR.

² Per le cessioni effettuate finì al 31.12.2019 la percentuale era fissata nella misura del 20%.

- In presenza della cessione di un immobile, derivato dal consolidamento della nuda proprietà con il diritto di usufrutto a causa del decesso dell'usufruttuario, si deve far riferimento alla data di acquisto e al costo di acquisto della nuda proprietà, sia per il calcolo della plusvalenza, che per la verifica della tassabilità della stessa.
- La plusvalenza può essere assoggettata a tassazione:
 - ✓ ordinaria (aliquote ordinarie IRPEF). In tal caso, il contribuente deve compilare il rigo **RL6** del quadro **RL** della dichiarazione redditi **PF**;
 - ✓ sostitutiva. In questo caso, al calcolo, alla liquidazione e al versamento dell'imposta provvede il notaio rogante e il contribuente non dovrà riportare nulla nella dichiarazione dei redditi.

L'Approfondimento – 2

Le modalità di utilizzo del credito Iva 2021

di Alessandro Tatone

PREMESSA

Come ogni anno in questo periodo, si inizia a compilare il modello Iva da cui può emergere un credito relativo al periodo d'imposta 2021 che potrà essere utilizzato in compensazione:

- ✓ fino a € 5.000, senza alcun adempimento aggiuntivo;
- ✓ per importi superiori a € 5.000, previa apposizione del visto di conformità sul mod. IVA 2022.

Come in passato, la compensazione potrà essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione e, come oramai consueto, l'obbligo di asseverazione del credito ai fini della compensazione non vige nei confronti dei soggetti ISA che hanno conseguito – alternativamente - un punteggio:

- a. almeno pari a 8 per il 2020
- b. almeno pari a 8,5 quale media semplice per il 2019 – 2020.

Da ricordare che detto esonero vige per le compensazioni non superiori a €. 50.000; superata detta soglia, per poter continuare ad utilizzare il credito residuo, si renderà necessaria comunque l'apposizione del visto di conformità.

Ma andiamo con ordine.

IL QUADRO GENERALE

Come noto, l'art. 30, DPR n. 633/72 stabilisce che il credito emergente dalla presentazione della dichiarazione IVA annuale può essere utilizzato a partire dal decimo giorno del mese successivo a quello di presentazione della medesima.

Il contribuente può decidere di usare detto credito alternativamente:

1. in via diretta – senza limitazioni - in detrazione nelle liquidazioni periodiche dell'anno successivo (c.d. compensazione verticale);

2. in compensazione nel mod. F24 con il codice tributo “6099” e periodo di riferimento 2021, per il pagamento di tributi, contributi o premi (c.d. compensazione orizzontale).

E' palese che tale ultima fattispecie soggiace ad alcune limitazioni legate all'importo che si intende utilizzare.

In particolare per le compensazioni superiori a € 5.000 annui, è richiesto il rilascio del visto di conformità da parte di un soggetto abilitato a meno che, come premesso, il contribuente abbia conseguito un punteggio di affidabilità ISA almeno pari a 8 per il 2020, ovvero 8,5 quale media semplice dei punteggi per il 2019 – 2020.

In tale ultimo caso il contribuente potrà compensare credito Iva fino a 50.000 senza necessità di asseverazione (c.d. “regime premiale” - Provvedimento 26.4.2021 AdE).

Come previsto dall'art. 4, comma 11-novies, DL n. 3/2015 l'utilizzo in compensazione del credito fino a € 50.000 senza visto di conformità è consentito anche alle “start up” innovative ex art. 25, DL n. 179/2012.

In ogni caso, l'utilizzo del credito in compensazione in violazione dei predetti obblighi, ovvero mediante apposizione del visto di conformità (sottoscrizione da parte dell'organo di controllo) apposto da un soggetto non abilitato, consente all'Amministrazione finanziaria di provvedere al recupero del credito utilizzato, maggiorato degli interessi e delle sanzioni.

La compensazione è infine inibita in caso di iscrizione a ruolo a seguito del mancato pagamento, in tutto o in parte, delle somme dovute per l'utilizzo indebito dei crediti, ivi compresi quelli relativi alle imposte erariali, fino a concorrenza dell'importo dei debiti iscritti a ruolo di ammontare superiore a € 1.500, per i quali sia scaduto il termine di pagamento.

3. In ultima istanza il contribuente può chiedere il rimborso del credito in questione, ma nel caso di specie il buon esito dell'istanza è legato alla sussistenza di specifici presupposti:

1. ammontare del credito oggetto di richiesta superiore a € 2.582,28; sul punto è utile ricordare che:
 - a. verificata tale condizione, sarà possibile richiedere anche solo una parte del credito spettante anche se inferiore al predetto importo minimo;
 - b. tale limitazione non sussiste se la richiesta viene inoltrata per cessazione dell'attività (art. 30 co. 2 DPR 633/72);

- c. indipendentemente dal sussistere della soglia minima sopra richiamata, per il minor credito risultante dalle dichiarazioni annuali relative all'ultimo triennio (art. 30 co. 4 DPR 633/72);
2. il credito oggetto di richiesta deve soddisfare una delle seguenti caratteristiche:
- a. aliquota media delle operazioni attive inferiore a quella degli acquisti: tale requisito è verificato quando vengono effettuate, esclusivamente o prevalentemente, operazioni attive con aliquota media (aumentata del 10%) inferiore all'aliquota media sugli acquisti e importazioni;
- b. operazioni non imponibili superiori al 25% del totale operazioni effettuate: il requisito è ovviamente soddisfatto quando le "operazioni non imponibili, sono superiori al 25% delle operazioni effettuate"; di conseguenza:
- i. per operazioni non imponibili si intendono le cessioni all'esportazione e operazioni assimilate a queste, servizi internazionali ex artt. 8, 8-bis e 9, le operazioni con il Vaticano e San Marino e con organismi internazionali - artt. 71 e 72 -, le cessioni di beni intraUE ex artt. 41 e 58, DL n. 331/93, le cessioni intraUE ed esportazioni di beni estratti da un deposito IVA ai sensi dell'art. 50-bis, co.4, lett. f e g, DL n. 331/93, le prestazioni delle agenzie di viaggio rese fuori dall'UE ex art. 74-ter, le esportazioni di beni usati soggetti al regime del margine;
- ii. per operazioni effettuate si intende il volume d'affari (rigo VE50 del mod. IVA 2021), maggiorato dell'ammontare delle cessioni di beni ammortizzabili e dei passaggi interni (rigo VE40), ivi comprese le operazioni non soggette ad IVA ex artt. da 7 a 7-septies, DPR n. 633/72, fatturate ai sensi dell'art. 21, comma 6-bis, evidenziate a rigo VE34.
- c. acquisti di beni ammortizzabili e spese per studi e ricerche: in tal caso il rimborso spetta limitatamente all'IVA relativa all'acquisto e importazione di beni ammortizzabili, nonché di beni e servizi inerenti studi e ricerche;
- d. prevalenza di operazioni non soggette ad IVA: in tal caso il rimborso può essere richiesto anche dai soggetti che effettuano operazioni fuori campo IVA per mancanza del requisito della territorialità ai sensi degli

artt. da 7 a 7-septies, DPR n. 633/72 in misura superiore al 50% di tutte le operazioni effettuate soggetti non residenti.

Vi sono poi altri soggetti per i quali è prevista la possibilità di chiedere il rimborso dell'Iva, che di seguito si elencano:

SOGGETTI NON RESIDENTI	Identificati direttamente ex art. 35-ter, ovvero per mezzo di un rappresentante fiscale ex art. 17, comma 3, è data facoltà di richiedere rimborso dell'IVA
CONTRIBUENTI FORFETARI 2021	Coloro che passano dal regime ordinario al regime forfetario a prescindere dai predetti requisiti
CESSAZIONE DELL'ATTIVITÀ	E' possibile richiedere il rimborso dell'IVA a credito risultante dalla dichiarazione dell'anno di cessazione, anche di importo inferiore a € 2.582,28 a prescindere dalla sussistenza dei predetti requisiti.
MINORE ECCEDEXA TRIENNIO	Il rimborso può essere richiesto per il minor credito IVA risultante dalle dichiarazioni annuali relative all'ultimo triennio, con eccezione per la parte non chiesta già a rimborso o non compensata nel mod. F24. Qualora il contribuente non richieda a rimborso l'intero ammontare spettante, l'importo residuo, sempreché non utilizzato in compensazione nel mod. F24, concorre a formare la base di riferimento per il triennio successivo. Tale fattispecie non preclude al contribuente che ha acquistato beni ammortizzabili o beni e servizi per studi e ricerche di usufruire anche del rimborso in base a quest'ultima condizione, ovviamente se non già ricompresa nella minore eccedenza del triennio.
IVA "TEORICA" PRODUTTORI AGRICOLI	Il rimborso spetta per l'importo corrispondente all'IVA "teorica" relativa alle operazioni non imponibili effettuate, calcolato applicando le relative percentuali di compensazione, avendo cura di inoltrare la richiesta solo nel caso in cui il credito vantato sia superiore a € 2.582,28. Appurato il superamento di tale limite restrittivo il rimborso potrà essere richiesto anche solo per una parte del credito spettante ed anche inferiore al predetto importo minimo.
SOCIETA' NON OPERATIVE	In linea di principio generale il credito IVA risultante dalla dichiarazione annuale di società non operative non può essere chiesto a rimborso, non può essere utilizzato in compensazione nel mod. F24, né tanto meno ceduto. L'unica destinazione ammessa per detto credito è il riporto nell'anno successivo e l'utilizzo in compensazione verticale (IVA con IVA), a condizione che per 3 periodi consecutivi non risulti "non operativa" e effettui operazioni attive in misura superiore

	all'ammontare dei ricavi presunti. In caso contrario il credito IVA risultante dalla dichiarazione relativa all'ultimo anno del triennio di non operatività verrà definitivamente "perso"
--	---

L'INDICAZIONE DELL'ESONERO VISTO DI CONFORMITÀ IN DICHIARAZIONE

Come abbiamo avuto modo di specificare in precedenza, i soggetti ISA che hanno ottenuto un punteggio di affidabilità almeno pari a 8 per il 2020, ovvero 8,5 quale media semplice per il 2019 - 2020 fruiscono dell'esonero dall'apposizione del visto di conformità per l'utilizzo in compensazione del credito IVA per un importo non superiore a € 50.000 annui.

Ai fini dichiarativi tale facoltà deve essere indicata barrando l'apposita casella "Esonero dall'apposizione del visto di conformità" presente nel riquadro "Firma della Dichiarazione" del mod. IVA 2022.

FIRMA DELLA DICHIARAZIONE	Indicare il numero di moduli <small>Le caselle relative ai quadri compilati sono poste in calce al quadro VL</small>	Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario <input type="checkbox"/>	Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario <input type="checkbox"/>
	Situazioni particolari <input type="checkbox"/>	Codice <input type="checkbox"/>	Esonero dall'apposizione del visto di conformità <input checked="" type="checkbox"/>
		Firma	

LA PRESENTAZIONE DEL MODELLO F24

Come noto l'art. 37, co.49-bis, DL n. 223/2006 impone che la presentazione dei modelli F24 che espongono una compensazione del credito IVA annuale, ovvero trimestrale, avvenga esclusivamente tramite i servizi telematici messi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate (Entratel / Fisconline) a prescindere dall'importo del credito utilizzato.

Sul punto si rammenta che l'Amministrazione finanziaria, dopo aver aggiornato l'elenco dei codici tributo che richiedono l'utilizzo dei predetti servizi telematici, si è riservata la facoltà di sospendere, fino a 30 giorni, l'esecuzione dei mod. F24 relativi a compensazioni "a rischio", considerate tali sulla base criteri stabiliti dal Provvedimento del 28.8.2018, vale a dire:

- ✓ tipologia del debito pagato / credito compensato;
- ✓ coerenza dei dati indicati nel mod. F24;
- ✓ dati presenti nell'Anagrafe Tributaria / resi disponibili da altri Enti pubblici, afferenti al soggetto indicato nel mod. F24;

- ✓ analoghe compensazioni effettuate in precedenza dal soggetto indicato nel mod. F24;
- ✓ pagamento di debiti iscritti a ruolo ex art. 31, comma 1, DL n. 78/2010.

La procedura prevede, in un primo momento, la comunicazione dell'AdE al contribuente dell'avvenuta sospensione del modello F24 mediante apposita ricevuta, contenente anche la data in cui termina il periodo di sospensione.

Successivamente, decorsi 30 giorni dalla presentazione del modello, possono verificarsi due situazioni:

1. credito utilizzato correttamente: il pagamento è eseguito e le relative compensazioni / versamenti sono considerati eseguiti alla data della loro effettuazione;
2. credito non utilizzato correttamente: il modello F24 è come se non fosse mai stato presentato e, di conseguenza, le compensazioni / versamenti si considereranno non effettuati.

LE MODALITÀ DI RICHIESTE DEL RIMBORSO

L'erogazione del rimborso avviene in maniera differenziata a seconda dell'importo, vale a dire:

- ✓ rimborso non superiore a € 30.000, calcolato quale somma delle richieste di rimborso effettuate per l'intero anno: l'erogazione avviene senza prestazione di alcuna garanzia e senza visto di conformità (cfr. Circ. 30.12.2014, n. 32/E AdE e Ris. 3.11.2000, n. 165/E);
- ✓ rimborso superiore a € 30.000: in tal caso la procedura cambia a seconda del profilo soggettivo del richiedente:
 1. nel caso di soggetto richiedente "non a rischio" il rimborso viene erogato previa prestazione di garanzia, ovvero senza garanzia ma previa presentazione:
 - della dichiarazione annuale munita del visto di conformità, ovvero sottoscrizione dell'organo di controllo;
 - della dichiarazione sostitutiva di atto notorio, resa barrando la relativa casella e apponendo la sottoscrizione nell'apposito riquadro presente nel quadro VX del modello IVA 2022, attestante tanto la

sussistenza di specifici requisiti patrimoniali di solidità e continuità aziendale, quanto la regolarità contributiva.

Circa gli specifici requisiti patrimoniali è necessario che il contribuente attesti:

- ✓ che il patrimonio netto non è diminuito di oltre il 40% (non richiesto per i soggetti in contabilità semplificata);
- ✓ che la consistenza degli immobili non si è ridotta di oltre il 40% per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività;
- ✓ che l'attività non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami d'aziende;
- ✓ che nell'anno precedente la richiesta non sono state cedute azioni / quote della società stessa per un ammontare superiore al 50% del capitale sociale (per le società di capitali non quotate); dove per anno precedente si intende quello che si conclude con la data di presentazione della richiesta di rimborso.

Così, ad esempio, a fronte di un'istanza presentata il 10/03/2022 il periodo di osservazione sarà fissato a partire dall'11/03/2021 e fino a detta data.

2. Nel caso di soggetto "a rischio" sarà invece necessario prestare garanzia patrimoniale in favore dell'Amministrazione finanziaria. Specificatamente, si tratta di prestazione obbligatoria richiesta a soggetti passivi:

- a) che esercitano un'attività di impresa da meno di due anni; da tale computo devono ritenersi escluse le start-up innovative ed i lavoratori autonomi;
- b) nei confronti dei quali, nei due anni precedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell'imposta dovuta o del credito dichiarato superiore:
 - 1. al 10% degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;
 - 2. al 5% degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;
 - 3. all'1% degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro;
- c) che presentano la dichiarazione annuale a rimborso priva del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa o non presentano la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà;

- d) che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività.

In ogni caso la garanzia in commento deve essere prestata:

- a) per una durata di tre anni dall'esecuzione del rimborso o, se inferiore, al periodo intercorrente tra la data di effettiva erogazione ed il termine per l'accertamento ex art. 57, DPR n. 633/72;
- b) deve comprendere, oltre all'ammontare dell'imposta, anche i relativi interessi.

Ciò a valere anche con riferimento ai crediti Iva vantati dall'Amministrazione Finanziaria, relativi ad annualità precedenti, ma maturati nel periodo di validità della garanzia.

In termini pratici la garanzia può essere rappresentata indistintamente e/o cumulativamente da:

- ✓ cauzione in titoli di Stato o dallo stesso garantiti;
- ✓ fideiussione rilasciata da una banca o da un'impresa commerciale che, a giudizio dell'Amministrazione Finanziaria, offra adeguate garanzie di solvibilità;
- ✓ polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione.

Per le piccole e medie imprese detta garanzia può essere prestata anche dai consorzi o dalle cooperative di garanzia collettiva dei fidi.

LA PRESENTAZIONE DICHIARAZIONE ANNUALE IVA

Come abbiamo avuto modo di precisare in precedenza, la compensazione del credito IVA 2021 per importi superiori a € 5.000 è possibile a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione del modello IVA 2022 (termine ultimo 30/04/2022) e richiede, in linea di principio, l'apposizione del visto di conformità, salvo l'esonero per i soggetti ISA.

Resta comunque ferma la possibilità di utilizzare in compensazione il credito iva 2021 per importi fino a € 5.000 a partire dal 01/01/2022.

Così, ad esempio, in presenza di un credito Iva 2021 pari a 15.000 €, sarà possibile:

1. utilizzare immediatamente in compensazione orizzontale un importo massimo di €. 5.000, senza attendere la presentazione della dichiarazione annuale;
2. utilizzare l'importo eccedente i 5.000 €. solo dopo che siano trascorsi 10 giorni dalla presentazione del modello IVA 2022 in cui dovrà essere evidentemente apposto il visto di conformità (salvo l'esonero per i soggetti ISA che hanno

conseguito un punteggio di affidabilità almeno pari a 8 per il 2020 / 8,5 quale media semplice per il 2019 - 2020).

Di conseguenza, ipotizzando che un modello IVA 2022, riportante un credito di €. 10.000 venga presentato il 15/03/2022, il contribuente potrà:

1. utilizzare in compensazione il credito Iva a partire dal 1° gennaio 2022 per importi non superiori a € 5.000;
2. a partire dal 25/03/2022 potrà utilizzare la restante parte.

Al contrario, se nel modello Iva 2022 il medesimo credito venisse destinato alla compensazione orizzontale per un importo inferiore a 5.000 €, non vi sarebbero limitazioni temporali al suo utilizzo.

L'UTILIZZO DEL CREDITO RESIDUO 2020

In presenza di un credito IVA 2020 residuo, il contribuente potrà fruirne nel 2022, utilizzando il codice tributo 6099 ed anno di riferimento 2020, fino al momento in cui non sarà riportato nel modello IVA 2022; da quel momento in poi – infatti – il credito in questione sarà riferibile al periodo d'imposta 2021.

Ipotizzando quindi la sussistenza di un credito Iva 2020 di 40.000 €, correttamente asseverato e utilizzato in compensazione orizzontale per 30.000 nel 2021, sarà possibile continuare a fruirne già dall'01/01/2022 con il codice tributo 6099 e l'anno di riferimento 2020.

Ciò fino alla presentazione del modello IVA 2022; da quel momento l'eventuale credito residuo 2020 soggiacerà alle limitazioni dell'importo indicato nel modello IVA 2022 composto, evidentemente, dalla parte residua del credito IVA 2020 e quello maturato nel periodo d'imposta 2021.

Diversamente, in presenza di un credito IVA 2020 di 15.000 €. non asseverato nel modello IVA 2021, al contribuente sarà concessa la compensazione, prima della presentazione del modello IVA 2022, solo per un importo non superiore a 5.000.

La parte eccedente potrà essere utilizzata solo dopo la presentazione del Modello IVA 2022 ed – ovviamente – l'apposizione del visto di conformità.

L'Approfondimento – 3

Crediti inesistenti e non spettanti: il diverso regime sanzionatorio

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, commi 4 e 5, ora punisce differentemente i crediti illegittimamente compensati, a seconda che si tratti di credito non spettante o di credito inesistente. Sotto il profilo sanzionatorio, oltre alla sanzione amministrativa, può subentrare anche una sanzione penale, a seconda dell'ammontare dell'imposta detratta o compensata.

In questo intervento, si approfondiscono le due tipologie di crediti, anche alla luce delle novità introdotte con il D.L. 185/2008. Si analizzano nel dettaglio le differenze applicative, i profili sanzionatori e gli effetti conseguenti su un caso pratico recentemente proposto all'Amministrazione finanziaria mediante proposizione di un interpello.

CREDITI INESISTENTI E NON SPETTANTI: LE 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.

I 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.

LA RISOLUZIONE N. 36 DEL 05.08.2018

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'angolo informatico

Le nuove regole dell'agid

di Daniele Ziantoni

A partire dal 1° gennaio 2022 sono entrati in vigore le nuove linee guida dell'AGID, il cui scopo è quello di modificare ed integrare le procedure già esistenti in merito alla gestione di documenti informatici.

In particolare, oltre all'introduzione di sistemi più flessibili di gestione degli "scheletri" necessari alla creazione di documenti informatici, introduce anche nuove regole in merito alla conservazione degli stessi.

Molte di queste novità non impattano direttamente negli studi professionali o nelle aziende che tendenzialmente vengono seguite dagli studi stessi, ma impattano in modo più profondo sulle aziende che si occupano di creare gli strumenti che vengono messi a disposizione degli studi stessi per la creazione e gestione dei files stessi quali ad esempio le fatture elettroniche.

Tuttavia sono state introdotte alcune nuove o meglio, degli aggiornamenti in alcuni casi, che impattano sulla gestione degli studi stessi.

In questo articolo, andremo ad analizzare l'introduzione di una nuova figura che è il responsabile della conservazione e del relativo registro e la gestione dei cosiddetti fascicoli informatici.

È necessario far presente che l'utilizzo di file di metadati sarà sempre più massiccio, in quanto questi ultimi conterranno una pluralità di informazioni legate ai singoli file. È pertanto necessario preventivare che in un futuro non molto lontano, ad ogni file verrà associato un secondo specifico file che contiene tutte le informazioni di quest'ultimo.

Cosa sono i files metadati?

Senza entrare nel dettaglio tecnico dei dati in essi contenuti, vogliamo comunque fornire un insieme di informazioni che consentano di capire l'importanza di questi ultimi.

I files metadati, hanno lo scopo di contenere tutto un insieme di informazioni, che servono a corredare il contenuto del file ad esso collegato.

Tra le varie informazioni, sono presenti data e ora direzione soggetto produttore del documento (o proprietario) nonché versione di riferimento. Con le nuove linee guida queste informazioni andranno aumentando.

Facciamo due esempi: pensate a quando con il vostro smartphone scattate una fotografia.

Questa foto viene poi salvata nella galleria delle immagini sul proprio dispositivo, se in un secondo momento si vuole cercare di ricordarsi la data e il luogo in cui è stata scattata, a seconda del dispositivo verranno messi in evidenza i dati di quest'ultima.

Pensate ora alle fatture elettroniche, quando la fattura viene creata ed inviata tramite lo SDI a quest'ultima vengono associate determinate informazioni quali appunto data e ora di invio piuttosto che informazioni sul tracciato o sull'intermediario. Queste informazioni non vengono "scritte" all'interno del file fattura, ma vengono inserite in un file appunto metadato che integra e accompagna la fattura stessa. Tant'è che in sede di eventuale contenzioso verrà quasi sempre richiesto anche quest'ultimo.

A chi sono rivolte le nuove norme

Queste nuove norme impattano in realtà su tutti i soggetti che gestiscono in qualsiasi forma i documenti informatici e che gli stessi vengono scambiati tra soggetti diversi.

È ovvio che un soggetto che crea i file a proprio uso e consumo senza che questi abbiano un valore legale, non sarà direttamente toccato da questi aggiornamenti.

C'è una leggera distinzione tra enti pubblici e privati e soggetti di maggiore o minore dimensione; tuttavia per quanto concerne i maggiori adempimenti quali la nomina di un responsabile della conservazione e la gestione del registro stesso riguardano nello stesso modo tutti i soggetti.

Il responsabile della conservazione

Le nuove linee guida dell'AGID, impongono che all'interno di questi soggetti pubblici o privati venga nominata una nuova figura definita appunto "responsabile della conservazione".

Questo soggetto può essere interno o esterno all'azienda ed ha il compito di verificare che tutti i documenti che hanno un'origine di tipo digitale e che come tali devono essere conservati, rispettino appunto tutto il flusso di lavoro e che vengano archiviati secondo le vigenti normative ed entro i termini prestabiliti.

Il responsabile deve avere competenze in materia quindi, se un soggetto come nel caso di molti nostri clienti non ha alcuna competenza di tipo informatico, non potrà autonominarsi.

Per contro, se anche in un'azienda vi sono questi soggetti, ma la conservazione viene effettuata da un'altra figura all'interno di questa azienda, non potrà essere nominato un responsabile interno, ma necessariamente dovrà essere individuata una figura esterna e per l'appunto che sia collegata al soggetto che effettivamente si occupa della conservazione.

Il responsabile ha inoltre il dovere di tenere un registro che consenta alle autorità di verificare l'effettivo monitoraggio dei files oggetto di conservazione; in modo tale che possa attestare che nessun file sia sfuggito al monitoraggio e che, pertanto, l'eventuale mancata conservazione sostitutiva sia dovuta al contribuente.

Inoltre, dovrà fornire un documento nel quale vengono evidenziate le metodologie operative di recepimento del documento, di analisi e trattamento all'interno della struttura (sia essa l'impresa che ha generato il documento, come ad esempio avviene per le fatture sia dello studio che si è occupato della conservazione) e del successivo invio in conservazione.

Come si deve comportare lo Studio?

Oggetto di una prima analisi, è il comportamento che deve adottare lo studio che si occupa di contabilizzare le fatture e chi ha sottoscritto con il cliente l'impegno ad invio in conservazione.

Dobbiamo quindi effettuare delle distinzioni, si precisa che l'analisi di questi casi per semplicità riguarderà solamente le fatture elettroniche, tuttavia si fa presente che oggetto di conservazione sostitutiva non sono solamente le fatture elettroniche, ma moltissimi altri file si veda, ad esempio i registri e libri obbligatori.

CASO 1

Come primo caso prendiamo cliente di Studio che ha affidato a quest'ultimo la consulenza la contabilizzazione e la conservazione delle fatture elettroniche. I dichiarativi come anche i registri vengono ancora stampati su supporti cartacei.

Il cliente quindi, utilizza il programma per la creazione delle fatture elettroniche messo a disposizione dal commercialista e il commercialista stesso a un contratto tra se stesso e la software house, con il quale quest'ultima si impegna a conservare le fatture elettroniche.

Per prima cosa occorre analizzare il contratto tra Studio e Software House e successivamente l'incarico tra Studio e Cliente.

Lo studio in genere, quando firma un contratto per l'acquisto di programmi di fatturazione elettronica da mettere a disposizione ai clienti, firma anche un contratto con il quale la software house si occupa della relativa conservazione.

Tuttavia il cliente ha un contratto tra se stesso e lo studio e non con se stesso e la software house. Infatti i documenti delle fatture elettroniche vengono inviati in conservazione dal commercialista o comunque vengono archiviati in uno spazio a lui intestato.

In questo caso, il responsabile della conservazione sarà un soggetto all'interno dello studio in quanto il cliente ha demandato a quest'ultimo il compito di conservare a norma le fatture elettroniche.

CASO 2

Come secondo caso invece prendiamo il cliente che ha un programma di fatturazione propria che può essere o meno quello della stessa software house del commercialista. In questo caso la regola principale, è che è stato sottoscritto un contratto direttamente tra cliente e software house. In questo caso quindi bisogna fare una seconda analisi ovvero chi si occupa dell'invio in conservazione.

Infatti, sono molti casi in cui il cliente ha il programma per generare le fatture, ma quest'ultimo non effettua l'invio allo SDI, ma avviene appunto tramite il portale del commercialista in questo caso quindi si ritorna agli stessi effetti del primo caso.

Il caso invece, che vogliamo considerare è quello in cui il cliente con il proprio programma genera i file telematici delle fatture elettroniche ed effettua il relativo invio allo SDI. In questo caso quindi, sarà lui stesso il responsabile e dovrà identificare un soggetto interno all'azienda oppure nominare un soggetto esterno.

CASO 3

Il terzo caso prende in analisi l'invio in conservazione da parte dello studio anche dei dichiarativi, ma non dei registri Iva o di libri obbligatori.

In questo caso quindi comunque lo studio dovrà nominare un soggetto interno, in quanto esso stesso sta inviando in considerazione determinati file.

Perché all'inizio abbiamo detto che non si prendevano in considerazione i registri Iva o i libri obbligatori? Perché in conservazione sostitutiva la parte dichiarativa, riguarda solamente la copia dello studio in quanto quella del cliente è stata recapitata via mail oppure messa disposizione nel portale.

Come ovviare questa responsabilità da parte dello Studio

Ovviamente, il soggetto delegato da parte dello Studio ha una grande responsabilità da un punto di vista civilistico, in quanto il mancato rispetto delle linee guida stabilite dall'Agid ha conseguenti sanzioni in capo all'imprenditore che comportano appunto la responsabilità di quest'ultimo.

Come può quindi lo studio evitare che questa responsabilità ricada in capo a se stesso? Ovviamente la risposta non è così facile in quanto, lo studio può sempre contabilizzare le fatture del cliente, e il 90% delle volte è anche responsabile della conservazione.

Se il cliente, non utilizza un programma proprio e con lo stesso effettua l'invio allo SDI, una soluzione potrebbe essere quella di far stipulare un contratto tra la stessa software house dello studio e il cliente stesso.

Infatti, moltissime software house consentono ai clienti dello studio di acquistare direttamente il programma dalla stessa software house in modo tale che il collegamento tra il programma dello studio e quello del cliente rimane il medesimo.

In questo modo lo studio viene "escluso" dal rapporto che c'è tra cliente/utilizzatore del programma e la software house stessa e quindi i file verranno inviati in conservazione direttamente dal cliente e pertanto lo STUDIO non può o meglio potrebbe non essere l'incaricato della conservazione.

Un secondo sistema è quello di far acquistare lo spazio di conservazione direttamente dal cliente. Ad esempio la WKI consente ai clienti dello studio che utilizzano il programma fattura Smart di acquistare il pacchetto di conservazione denominato "conservazione smart" direttamente da loro.

In questo caso, il cliente si occuperà non solo dell'invio delle fatture allo SDI e allo studio dei commercialisti, ma anche dell'invio in conservazione che può avvenire anche in automatico senza dare l'input a fine anno. Il programma fornirà anche un report che consente al cliente di dimostrare i corretti adempimenti.

L'unico vero problema rimane per quei soggetti che non hanno competenze di tipo informatico, si fa presente che il ruolo di "responsabile della conservazione" non può essere ricoperto da chiunque, ma nelle linee guida è specificato che la persona in questione deve avere determinate competenze.

I fascicoli elettronici

Tra le linee guida dell'Agid il concetto di fascicolo digitale ovvero la corretta "collezione" di documenti informatici separati, ma che fanno capo ad un unico adempimento.

Pensate ad esempio alle dichiarazioni dei redditi dove all'interno della cartellina delle singole dichiarazioni sono presenti numerosi documenti che vanno dalla CU agli oneri deducibili e detraibili. Questi file sono in genere scollegati tra di loro, ma fanno capo ad una specifica dichiarazione di uno specifico cliente di uno specifico anno.

Le linee guida, quindi stabiliscono che bisogna creare delle linee che impostino nella metodologia di archiviazione di questi file in modo tale che, come avviene per i documenti contabili, non rimangano sparpagliati per lo studio.

Soprattutto siano una sorta di manuale che gli operatori dell'ente devono seguire per procedere ad una corretta archiviazione. Queste linee guida che sono dettate dal responsabile non devono essere viste come un ulteriore adempimento e costo, ma semplicemente come una digitalizzazione di archivi che già facciamo in formato cartaceo.

Dovranno quindi essere esplicitate all'interno di un documento in modo tale che vi sia un risparmio di tempo sia nella fase di archiviazione, ma anche nella fase di ricerca di documenti stessi.

A parere di chi scrive il dovere redigere una metodologia di archiviazione non deve essere vista come un obbligo ed una perdita di tempo, ma come un'opportunità di formalizzare metodologie di archiviazione che di fatto già esistono e che consentano di riorganizzare l'archivio digitale.

Nulla vieta che il "vecchio archivio" venga salvato in una cartella ad hoc e sempre disponibile e che i file che verranno riorganizzati siano presenti nel nuovo archivio, in fondo in studio già si utilizza del tempo per gli archivi quindi così come viene utilizzato il tempo e l'archivio cartaceo dovrebbe essere utilizzato anche per quello digitale.

Si ricorda, inoltre che la funzione "cerca" consente anche una ricerca molto più veloce del documento in quanto se rinominato secondo le indicazioni in sede di ricerca con l'apposita funzione vi sarà un'estrazione molto più veloce del file.

Le prossime scadenze



16 febbraio 2022

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine entro cui i contribuenti mensili devono operare la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.

VERSAMENTO RITENUTE

Termine per versare le 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.

SOSPENSIONE VERSAMENTI PER COVID - INPS

Versamento della 14^a rata (di massimo 24) del 50% degli importi sospesi da marzo a maggio 2020 (D.L. 34/2020, D.L. 104/2020).

INAIL - AUTOLIQUIDAZIONE

Termine di versamento in unica soluzione o della 1° rata dei premi per il saldo 2021 e l'acconto 2022 e per la comunicazione della riduzione delle retribuzioni presunte esclusivamente con modalità telematica.

INPS – ARTIGIANI E COMMERCianti

Termine per effettuare il versamento della 4° rata del contributo fisso minimo per il 2021.

20 febbraio 2022

ENASARCO

Termine per versare i contributi previdenziali relativi al trimestre ottobre-dicembre 2021.

25 febbraio 2022	MODELLO INTRA Termine per presentare gli elenchi riepilogativi (INTRASTAT) delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese nel mese precedente nei confronti di soggetti UE
28 febbraio 2022	IMPOSTA DI BOLLO Termine per versare l'imposta di bollo sulle fatture relative al 4° trimestre 2021. COMUNICAZIONE LIPE Termine per inviare la liquidazione periodica relativa al 4° trimestre 2021.
