



Aggiornamento
Professionale
Settimanale

quaderno

settimanale

Focus settimanale:

- Erogazioni pubbliche da indicare nel bilancio 2021
- Prova di consegna nelle cessioni intracomunitarie di beni
- In caso di omessa dichiarazione IMU si applica il cumulo giuridico
- Cessione del credito e sconto in fattura
- La cessione del credito Iva

Indice:

Flash di stampa



4

L'Agenzia interpreta



8

Il Giudice ha sentenziato



.....	13
In breve.....	15
Erogazioni pubbliche da indicare nel bilancio 2021	15
Prova di consegna nelle cessioni intracomunitarie di beni	17
L'Approfondimento – 1	20
In caso di omessa dichiarazione IMU si applica il cumulo giuridico.....	20
L'Approfondimento – 2	30
Cessione del credito e sconto in fattura	30
L'Approfondimento – 3	41
La cessione del credito Iva	41

*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>Scadenza dei termini di accertamento dei periodi 2015-2018</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 21.03.2022</p>	<p>Grazie alla sospensione dei termini per l'emergenza Covid-19, prevista dal D.L. 34/2020 e dal D.L. 18/2020, il 26.03.2022 scadranno definitivamente i termini di accertamento per l'anno d'imposta 2015. Tale sospensione comporterà lo slittamento di 85 giorni dei termini per tutti i periodi d'imposta fino al 2018.</p>
<p>Sanatoria delle cartelle</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 21.03.2022</p>	<p>Con un emendamento al decreto Sostegni ter sono stati riaperti i termini per la rottamazione-ter e saldo e stralcio per i contribuenti decaduti dalle due sanatorie per aver saltato le rate inizialmente dovute per il 2020 e 2021. Il nuovo calendario prevede che entro il 2.05.2022 dovranno essere pagate le rate 2020; entro il 1.08.2022 le rate 2021; entro il 30.11.2022 tutte le rate del 2022.</p>
<p>Decreto energia</p>	<p>ITALIA OGGI 22.03.2022 IL SOLE 24 ORE 22.03.2022</p>	<p>È stato approvato in Consiglio dei Ministri, ed è ora in attesa della relativa pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, il decreto legge per far fronte all'impatto economico generato dalla crisi Ucraina. Tra le novità si legge che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • è possibile fermare i cantieri pubblici nel caso in cui i rincari impediscano la loro esecuzione; • è possibile rateizzare per 24 mesi le bollette di gas e luce di maggio e giugno; • ci saranno dei crediti d'imposta per tutte le imprese, differenziati tra energivore e non energivore; • per un mese, ci sarà il taglio del prezzo di benzina e gasolio per autotrazione; • viene introdotto un esonero contributivo per l'assunzione, con contratto di lavoro a tempo indeterminato, di lavoratori subordinati provenienti da imprese per cui è attivo un tavolo di crisi aziendale; • è previsto un bonus del 20% per l'acquisto di carburante, la rinegoziazione dei mutui agrari e la sostituzione di fertilizzanti chimici di sintesi;

		<ul style="list-style-type: none"> • è previsto un credito d'imposta alle imprese turistico-ricettive, pari al 50% dell'importo versato a titolo di seconda rata Imu 2021, per gli immobili in categoria catastale D/2.
Extra profitti misurati sull'Iva nelle imprese dell'energia	IL SOLE 24 ORE 22.03.2022	Si utilizzeranno le dichiarazioni periodiche Iva per il calcolo dell'extra profitto delle imprese energetiche, che andrà in parte a finanziare le riduzioni previste dal "Decreto energia". La base imponibile su cui calcolare il contributo sarà pari all'incremento tra le operazioni attive e le operazioni passive.
Plafond barriere architettoniche	IL SOLE 24 ORE 22.03.2022	Secondo una risposta delle Entrate a Telefisco 2022, nel caso in cui l'intervento di superamento ed eliminazione delle barriere architettoniche su edifici esistenti viene eseguito come trainato dal supersismabonus, il plafond di € 96.000 è unico.
Bonus edilizi solo con Ccnl settore edile	IL SOLE 24 ORE 22.03.2022	Il D.L. 13/2022 ha stabilito che il superbonus e gli altri bonus edilizi saranno riconosciuti solo se all'atto di affidamento dei lavori è indicato che gli stessi sono eseguiti da imprese che applicano i Ccnl del settore edile. Le norme entrano in vigore a partire dal 27.05.2022 ed interesseranno i lavori edili rientranti nell'allegato X del D. Lgs. 81/2008 di importo superiore a € 70.000.
Incentivi auto 2022	IL SOLE 24 ORE 23.03.2022	<p>È all'esame della Presidenza del Consiglio la bozza di Dpcm, previsto dal D.L. 17/2022, riguardante gli incentivi per l'acquisto di auto e moto. Dovrebbero essere i seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 6.000 euro per l'acquisto con rottamazione di vetture con emissioni di CO2 comprese tra 0 e 20 g/km; • 4.000 euro per le vetture ibride plug-in (emissioni 21-60 g/km); • 2.000 euro per le vetture con emissioni 61-135 g/km.

Riduzione delle accise su carburanti	IL SOLE 24 ORE 23.03.2022	Nonostante il D.L. 21/2022 ha previsto la riduzione delle accise sui carburanti per 30 giorni, non è chiaro se tale riduzione si applichi anche sui carburanti in giacenza e su quelli già immessi in consumo.
Detrazioni fiscali mediante l'app IO	IL SOLE 24 ORE 23.03.2022	Il MEF ha approvato la proposta di modifica alla legge delega fiscale che permette la graduale trasformazione delle detrazioni individuate all'art. 15 Tuir (tra cui le spese mediche) in relazione ad acquisti di specifici beni e servizi, in rimborsi erogati direttamente tramite le piattaforme telematiche, come l'app IO, e non più attraverso la presentazione della documentazione in dichiarazione.
Riforma fiscale	ITALIA OGGI 24.03.2022	Tra le modifiche alla riforma fiscale, concordate tra Ministero dell'Economia e Governo, sono emerse: <ul style="list-style-type: none"> • la conferma del regime forfetario al 15% per partite Iva con ricavi e compensi inferiori a 65.000 euro; • l'esonero dall'applicazione dell'Irap per società di persone e studi associati; • l'aggiornamento dell'aliquota della cedolare secca al 23%, con una fase transitoria che resterà al 21%; • la rivisitazione degli acconti, con prelievi da gennaio a giugno, e della ritenuta d'acconto.
Crediti d'imposta per energivore e gasivore	ITALIA OGGI 24.03.2022	Il D.L. 21/2022 ha aumentato le percentuali dei crediti d'imposta spettanti alle imprese a forte consumo di energia elettrica (25%) e a forte consumo di gas naturale (20%), stanziando inoltre mezzo miliardo in più per calmierare le maggiorazioni dei costi dell'energia consumata nel 2° trimestre 2022.
Sostegni-ter convertito in legge	IL SOLE 24 ORE 25.03.2022	La Camera ha approvato la legge di conversione del Decreto Sostegni ter, che completa così il suo percorso. Nel provvedimento troviamo anche il decreto Frodi, che consente di cedere altre due volte il credito a favore di banche, intermediari finanziari, assicurazioni e società appartenenti a un gruppo bancario.

		Inoltre, è stato prorogato dal 07.04 al 29.04 il termine per trasmettere all'Agenzia delle Entrate la comunicazione delle opzioni di sconto in fattura e cessione dei crediti.
Interventi edilizi eseguiti sulle parti comuni del condominio minimo	ITALIA OGGI 25.03.2022	In una nuova faq dell'Agenzia delle Entrate pubblicata sul proprio sito Internet il 23.03.2022 è stato precisato che è necessario presentare la comunicazione delle spese condominiali entro il 7.04.2022, nel caso in cui un condòmino abbia eseguito la cessione del credito (cessione o sconto), anche in presenza di condominio minimo senza amministratore.
Bonus sociale per le bollette	IL SOLE 24 ORE 25.03.2022	L'art. 6 del decreto Energia ha aumentato a 12.000 euro il limite Isee per i bonus sociali su elettricità e gas in relazione alle bollette da pagare dal 1.04 al 31.12.2022.
Sospensione ammortamenti 2021 e 2022	IL SOLE 24 ORE 26.03.2022	L'art. 5-bis del Decreto Sostegni-ter (D.L. 4/2022), la cui legge di conversione ha avuto il via libera definitivo il 24.03.2022, consente di sospendere gli ammortamenti anche negli esercizi 2021 e 2022.
Bonus IMU per le imprese del comparto turismo	IL SOLE 24 ORE 26.03.2022	Per le imprese del comparto turismo è previsto un nuovo credito d'imposta per ristorare parzialmente il pagamento della seconda rata di acconto Imu 2021, solamente sugli immobili classificati catastalmente in D2 (alberghi e pensioni).

L'Agenzia interpreta



Codice tributo per il bonus energivori	RISOLUZIONE N. 13/E/2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito il codice tributo 6960 al fine dell'utilizzo del credito d'imposta previsto dall'art. 15 D.L. 4/2022 ("Decreto Sostegni-ter").
Bonus manifesti pubblicitari al 100%	PROVVEDIMENTO N. 88902 DEL 18.03.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha chiarito che essendo state richieste somme inferiori al limite di spesa dei 20 milioni di euro, il credito d'imposta fruibile dai titolari di impianti pubblicitari privati o concessi a soggetti privati, destinati all'affissione di manifesti e ad analoghe installazioni pubblicitarie di natura commerciale, spetta nella misura del 100%.
Aliquota Iva per trattamento rifiuti e recupero biogas	INTERPELLO N. 122 DEL 17.03.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che è possibile applicare l'aliquota Iva agevolata del 10% anche ai servizi di costruzione di impianti di trattamento di rifiuti liquidi extra-fognari e ai relativi servizi di gestione e manutenzione, così come per gli impianti di recupero del biogas.
Adeguamento impianti escluso dal bonus Sud	INTERPELLO N. 131 DEL 21.03.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, esclude dal bonus investimenti nel Mezzogiorno (art. 1, cc. da 98 a 108, L. 28.12.2015, n. 208) gli investimenti finalizzati all'adeguamento tecnologico di un impianto e finalizzati all'aumento della produttività del sito produttivo onde evitarne l'interruzione, negando la natura di "investimento iniziale" del programma di spesa rappresentato in interpello.
Differenza su cambi nel concordato preventivo	INTERPELLO N. 138 DEL 21.03.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che le perdite su cambi emerse all'atto della conversione di crediti in valuta estera in titoli partecipativi emessi da una società in concordato preventivo, costituiscono differenze su cambi da realizzo e concorrono alla formazione del reddito imponibile in base alla propria disciplina fiscale, in quanto si applica

		l'esclusione prevista dall'art. 88 del Tuir per le sopravvenienze da esdebitazione.
Indennizzo da clausola di garanzia	INTERPELLO N. 132 DEL 21.03.2022 INTERPELLO N. 139 DEL 21.03.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la prima risposta, ha chiarito che nelle cessioni di partecipazioni, gli indennizzi corrisposti in forza delle clausole di garanzia riducono il costo della partecipazione. Con la seconda risposta invece ha precisato che se la società acquirente riversa la somma alla società partecipata e quest'ultima la contabilizza nel conto economico, si genera un provento tassabile sia ai fini Ires che ai fini Irap.
Riporto perdite nella fusione	INTERPELLO N. 124 DEL 21.03.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, concede la possibilità di riportare le perdite nell'ambito di un'operazione di fusione per incorporazione in cui il soggetto incorporato ha in dote perdite fiscali ed eccedenze Ace.
Remunerazione perdite nel consolidato fiscale	INTERPELLO N. 129 DEL 21.03.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che le modalità di utilizzo e remunerazione delle perdite nell'ambito del consolidato fiscale riguardano aspetti civilistici e non soggiacciono al sindacato del Fisco.
Trasferimenti a fondi speciali per persone disabili	INTERPELLO N. 103 DEL 11.03.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che non si applica l'imposta di successione o di donazione per i conferimenti a favore di fondi speciali costituiti nell'interesse di persone con disabilità grave, anche nell'eventualità in cui il trasferimento di beni da sottoporre a vincolo di destinazione avvenga mortis causa.
Trasferimenti a fondi speciali per persone disabili	INTERPELLO N. 107 DEL 14.03.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che al fine di individuare il momento di effettuazione dell'investimento per fruire del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, occorre fare riferimento alla consegna del bene anche in presenza di ulteriori attività da effettuare in un momento successivo, essendo accessorie e non preponderanti rispetto alla consegna del bene.

Tax credit manifesti pubblicitari	RISOLUZIONE N. 15/E/2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito il codice tributo «6973» per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del credito d'imposta in favore dei titolari di impianti pubblicitari.
Prova la cessione intracomunitaria	INTERPELLO N. 146 DEL 22.03.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che è possibile fornire la prova della cessione intracomunitaria anche tramite strumenti alternativi di tracciabilità dei beni previsti da altre legislazioni, come ad esempio il documento amministrativo elettronico (Daa elettronico o eAd).
Credito d'imposta estero per ritenute erroneamente applicate	INTERPELLO N. 145 DEL 22.03.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha stabilito che le ritenute erroneamente applicate sui redditi prodotti da una società italiana in Kazakistan non possono beneficiare del credito d'imposta estero, ex art. 165 del Tuir.
Superbonus cumulabile con sismabonus	INTERPELLO N. 134 DEL 21.03.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che è possibile fruire del superbonus anche per gli interventi di demolizione e ricostruzione finalizzati all'efficientamento energetico e sismico dell'edificio che ha già subito precedenti interventi antisismici, a condizione che il detto intervento consenta il conseguimento dei limiti prestazionali imposti dalla norma agevolativa.
Pubblicità con geolocalizzazione con digital tax	INTERPELLO N. 149 DEL 22.03.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che i ricavi derivanti dalla pubblicità basata sulla geolocalizzazione vanno assoggettati all'imposta sui servizi digitali di cui all'art. 1, cc. 25-50 della legge di Bilancio 2019.
Utilizzo indennità Covid-19 e temporary framework	INTERPELLO N. 153 DEL 23.03.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che il contribuente ha la possibilità di spostare la data di fruizione e ricadere in un plafond più elevato, semplicemente optando per l'inserimento del credito d'imposta nella dichiarazione dei redditi, anziché utilizzarlo in compensazione.

<p>Il fondo integrativo non dà accesso alla flat tax</p>	<p>INTERPELLO N. 150 DEL 23.03.2022</p>	<p>L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che per il pensionato portoghese che si trasferisce nel Sud Italia, il fondo integrativo inglese non collegato all’età pensionistica esclude l’accesso alla flat tax al 7%.</p>
<p>Cessione del ramo per autorizzazioni e marchi farmaceutici</p>	<p>INTERPELLO N. 151 DEL 23.03.2022</p>	<p>L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che cedere un marchio farmaceutico assieme all’autorizzazione Aic (autorizzazione all’immissione in commercio), al dossier del prodotto e al magazzino, costituisce una cessione di ramo d’azienda.</p>
<p>Cessione del bonus locazioni</p>	<p>INTERPELLO N. 153 DEL 23.03.2022</p>	<p>L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che «non risulta possibile cedere un credito d’imposta per l’importo eccedente il massimale comunitario, perché questo non costituisce un limite alla compensazione del credito d’imposta, ma un limite alla maturazione dell’aiuto».</p>
<p>Erogazione di prestazioni a titolo di Tfr nel modello CU</p>	<p>INTERPELLO N. 154 DEL 23.03.2022</p>	<p>L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che, nel caso di passaggio da regime di indennità equipollente al Tfr, gli importi maturati dal rapporto di lavoro con l’ente pubblico e quelli maturati con l’ente privato devono essere indicati separatamente nel modello Cu.</p>
<p>Sconti concessi dal datore di lavoro ai propri dipendenti</p>	<p>INTERPELLO N. 158 DEL 25.03.2022</p>	<p>L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che gli sconti concessi dal datore di lavoro ai propri dipendenti sono esclusi dall’imponibilità ai fini del reddito di lavoro dipendente se il prezzo corrisposto dal lavoratore sia pari al valore normale dei beni acquistati, da determinarsi al netto dei cosiddetti sconti d’uso.</p>
<p>Regime impatriati e smart working</p>	<p>INTERPELLO N. 157 DEL 25.03.2022</p>	<p>L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che il regime impatriati è compatibile con il lavoratore in south working alle dipendenze di una società straniera.</p>

Cessione di quote rivalutate	INTERPELLO N. 156 DEL 25.03.2022	L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che la cessione di quote effettuata beneficiando della rivalutazione con pagamento del prezzo, differito nel tempo, da parte degli acquirenti mediante i dividendi (tassati) che la società produrrà, non è qualificabile come abusiva.
Compliance dichiarazioni Iva 2018	PROVVEDIMENTO DEL 25.03.2022	L’Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha stabilito le modalità con le quali saranno messe a disposizione dei contribuenti, ai fini dell’eventuale regolarizzazione delle violazioni, gli scostamenti emersi dal raffronto dei dati risultanti dalle dichiarazioni annuali presentate per il 2018 con quelli acquisiti attraverso le comunicazioni dei dati delle fatture emesse e ricevute (ex spesometro) e successivamente attraverso le fatture elettroniche.
Scissione con continuazione dell’attività	INTERPELLO N. 152 DEL 23.03.2022	L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che la scissione è fiscalmente neutrale, se il fine è quello di continuare l’attività imprenditoriale.

Il Giudice ha sentenziato



Tari sui magazzini	CORTE DI CASSAZIONE N. 8222/2022	La Cassazione ha sancito che la produzione di rifiuti speciali non basta a escludere dalla Tari l'intera superficie utilizzata, nel caso del magazzino in cui si producevano rifiuti speciali da imballaggi terziari, smaltiti in via autonoma dall'impresa, ma senza dimostrazione in merito alla parte di area in cui i rifiuti erano prodotti.
Prestazioni di servizi e rimborsi di costi assoggettabili a Iva	CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA C-605/20	La Corte di Giustizia Europea ritiene non fondamentale la ricerca del profitto per determinare l'esistenza di una prestazione di servizi assoggettabile a Iva.
Dichiarazione fraudolenta al momento della presentazione	CORTE DI CASSAZIONE N. 3957/2022	La Cassazione ha sancito che il delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è un reato istantaneo che si perfeziona al momento della presentazione della dichiarazione annuale.
Sanzione penale e amministrativa	CORTE DI CASSAZIONE N. 2245/2022	La Cassazione ritiene legittima la doppia sanzione penale e amministrativa in ambito tributario, purché sia proporzionata nel suo complesso.
Responsabilità per dichiarazione trasmessa da successore	CORTE DI CASSAZIONE N. 9753/2022	La Cassazione ha affermato che, se la dichiarazione è stata presentata dal suo successore, l'ex amministratore non può essere condannato per frode fiscale.
Quadro RW anche con cessione fittizia di partecipazione	CORTE DI CASSAZIONE N. 4815/2022	La Cassazione ritiene necessario compilare il quadro RW anche nel caso di cessione fittizia di una partecipazione societaria italiana a una società con sede all'estero, oltre a versare le sanzioni ex art. 5 D.L. 167/1990 per l'omessa dichiarazione della titolarità delle quote della società, anche se non è stato dimostrato il pagamento del prezzo indicato nell'atto di cessione.

Agevolazione “prima casa”	CORTE DI CASSAZIONE N. 6316/2022	La Cassazione ha stabilito che i benefici “prima casa” possono essere estesi alle pertinenze non ricomprese nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7.
Accoglimento dell’istanza di autotutela	CORTE DI CASSAZIONE N. 7450/2022 N. 8295/2022	La Cassazione ha sancito che la causa di estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere in conseguenza dell'annullamento in via di autotutela dell'atto recante la pretesa fiscale prevale anche su eventuali cause di inammissibilità del ricorso per Cassazione.
Controlli su crediti fiscali senza limiti temporali	CORTE DI CASSAZIONE N. 9559/2022	La Cassazione ha confermato che i termini di decadenza riguardano le sole imposte, non le partite a credito, per le quali il Fisco ha poteri temporali illimitati, in quanto può svolgere operazioni di controllo in occasione della richiesta di rimborso, a prescindere dal momento di formazione del credito.
Attività agricola esercitata separatamente dai coniugi	CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA C-697/20	La Corte di Giustizia Europea ha stabilito che i coniugi che esercitano separatamente l'attività agricola utilizzando i beni dell'unica azienda in comunione possono essere considerati soggetti passivi distinti a fini dell'Iva.

In breve

Erogazioni pubbliche da indicare nel bilancio 2021

Di Francesco Costa

Il termine per l'approvazione del bilancio 2021 coincide con quello della pubblicazione delle informazioni sulle erogazioni pubbliche ricevute (ex art. 1 c. 125-129 della L. 124/2017), da parte delle imprese tenute ad inserire tale informazione nella Nota integrativa.

Questo adempimento va assolto in modalità diversa per ciascun oggetto obbligato. Le associazioni di protezione ambientale, le Onlus, le fondazioni e le cooperative sociali che svolgono attività a favore degli stranieri sono tenute a pubblicare le informazioni relative alle somme erogate dalle Pubbliche Amministrazioni nei propri siti internet o analoghi portali digitali entro il 30 giugno di ogni anno.

La circolare del Ministero del Lavoro e Politiche sociali n. 2/2019 ha osservato che in mancanza del sito internet, è possibile adempiere agli obblighi in esame attraverso la pagina Facebook dell'ente oppure il sito internet della relativa rete associativa.

Per quanto riguarda le imprese bisogna distinguere:

- I soggetti obbligati all'iscrizione nel Registro delle imprese, che devono pubblicare le informazioni sulle erogazioni pubbliche nella Nota integrativa del bilancio d'esercizio e dell'eventuale bilancio consolidato;
- I soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata e i soggetti comunque non tenuti alla redazione della Nota integrativa come imprenditori individuali, società di persone e micro imprese, assolvono tale obbligo mediante pubblicazione delle informazioni su propri siti internet, secondo modalità liberamente accessibili al pubblico, o in mancanza di portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza entro il 30 giugno di ogni anno.

Non è stato chiarito se nel caso le imprese tenute ad inserire l'informativa sul sito internet decidano di redigere la Nota integrativa in via facoltativa, l'obbligo di trasparenza possa essere assolto all'interno della Nota stessa oppure se le informazioni debbano comunque essere riportate sul sito web.

Per l'ambito oggettivo dell'informativa cioè sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti in denaro o in natura non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o

risarcitoria, lo stesso non sembra comprendere le misure di sostegno all'economia concesse in considerazione dell'emergenza epidemiologica.

La circolare del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali n. 6/2021 ha chiarito che rientra tra i vantaggi aventi "carattere generale" e quindi non soggetto agli obblighi di pubblicazione, anche il contributo del cinque per mille.

Bisogna ricordare che gli obblighi di informativa riguardano gli importi effettivamente erogati, ai fini della rendicontazione occorre applicare il criterio di cassa con possibile disallineamento in riferimento alle imprese rispetto agli importi rilevati in bilancio che seguono il criterio di competenza.

Si evidenzia che tra le informazioni da riportare vi sono i dati identificativi del soggetto beneficiario in caso di pubblicazione su portali di terzi soggetti, i dati identificativi del soggetto erogante, l'importo dell'erogazione ricevuta, il periodo amministrativo di incasso e una breve descrizione della causale dell'attribuzione.

Gli obblighi di pubblicazione non si applicano comunque nel caso in cui l'importo delle erogazioni sia inferiore a 10.000 euro nel periodo considerato, limite che deve essere riferito secondo la circolare del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali 2/2019 al totale dei vantaggi ricevuti e non alla singola erogazione.

Si ricorda inoltre, che gli obblighi riguardano gli importi erogati nell'esercizio finanziario precedente; pertanto, nel 2022 devono essere rendicontate le somme erogate nel 2021.

Per quanto riguarda le imprese l'obbligo di pubblicazione nella nota integrativa deve essere adempiuto in sede di approvazione del bilancio relativo al 2021. Nel caso il bilancio sia approvato nel termine di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale ai sensi degli artt. 2364 c. 2 e 2478-bis c. 2 c.c., anche la pubblicazione delle erogazioni pubbliche viene conseguentemente differita.

Prova di consegna nelle cessioni intracomunitarie di beni

di Alberto De Stefani

L'articolo 45-*bis* del Regolamento UE di esecuzione n. 282/2011 del 15.03.2011, poi modificato dal Regolamento di esecuzione (UE) 2018/1912 del 4.12.2018, individua gli oneri documentali nell'ambito delle cessioni intracomunitarie di beni di cui all'articolo 138 della Direttiva Iva. Anche la Commissione Europea ha fornito chiarimenti in merito, tramite le Note Esplicative sui "quick fixes 2020", pubblicate nel dicembre 2019.

A partire dal 01.01.2020 è stata introdotta una presunzione relativa circa l'avvenuto trasporto di beni in ambito comunitario, tramite il paragrafo 1 dell'articolo articolo 45-*bis*. Nella lettera a) del paragrafo veniva affrontato il caso in cui i beni vengono spediti/trasportati dal cessionario o da un terzo per suo conto, mentre la lettera b) disciplinava l'esatto opposto, vale a dire quando a farsi carico del trasporto è il committente o un terzo per suo conto.

Con il caso disciplinato dalla lettera a), il cedente deve attestare che i beni sono stati spediti/trasportati da lui o da altri soggetti da lui autorizzati e deve produrre almeno due dei documenti previsti dal paragrafo 3, lettera a) relativi al trasporto e spedizione dei beni, ossia: un documento o una lettera CMR firmato dal trasportatore, una polizza di carico, una fattura di trasporto aereo o una fattura emessa dallo spedizioniere. I documenti oltre a essere non contraddittori tra loro, devono anche provenire da due soggetti diversi.

Il cessionario ha però un'alternativa, in quanto ha la possibilità di presentare, oltre alla medesima dichiarazione secondo cui i beni sono stati spediti o trasportati da lui o da terzi per proprio conto, uno dei documenti sopra citati (paragrafo 3, lettera a) e aggiungere uno dei documenti previsti dalla successiva lettera b), vale a dire:

- Una polizza assicurativa sulla spedizione/trasporto o dei documenti bancari che provano l'avvenuto pagamento per la spedizione o il trasporto dei beni;
- documenti ufficiali che confermano l'arrivo dei beni nello Stato membro di destinazione, rilasciati da una pubblica autorità (es. notaio);

- una ricevuta rilasciata da un depositario nello Stato membro di destinazione che confermi il deposito dei beni in tale Stato membro.

Questo è quanto previsto nella lettera a), vale a dire quando è il cessionario a farsi carico del trasporto. Le cose cambiano e si complicano invece quando il trasporto viene effettuato dall'acquirente oppure da un terzo per suo conto (lettera b).

Il cessionario italiano deve farsi rilasciare, da parte del committente UE, una dichiarazione scritta dove sono riportati i seguenti dati: lo Stato membro di destinazione dei beni, la data del rilascio, il nome e l'indirizzo dell'acquirente, la quantità e la natura dei beni ceduti, la data e il luogo del loro arrivo, l'identificazione della persona che ha accettato i beni per conto dell'acquirente e infine, se si tratta di mezzi di trasporto, il numero identificativo del mezzo.

Insieme a questa dichiarazione, il cedente deve produrre, come nel precedente caso:

- almeno due dei documenti relativi al trasporto delle merci previsti dalla lettera a) del paragrafo 3 dell'articolo 45-bis, non provenienti dallo stesso soggetto;
- uno dei documenti previsti dalla lettera a) e uno dei documenti relativo agli altri mezzi di prova indicati nella lettera b) del paragrafo 3.

È chiaro che tutta questa documentazione agevola senz'altro il soggetto che si fa carico del trasporto e decide di affidarlo ad un corriere in quanto può contare sia sulla fattura dello spedizioniere, sia sul fatto che la spedizione sia stata pagata.

Diversamente, quanto la spedizione è gestita dal cliente intra-Ue come, ad esempio, in caso di cessioni con resa *ex-works*, la fattispecie dell'articolo 45-bis non è facilmente applicabile. Non è invece possibile applicare questa previsione nei casi in cui viene effettuata una cessione Intra-Ue dove il trasporto o la spedizione vengono organizzati dal cedente o cessionario con mezzi propri (Note esplicative *quick fixes* 2020, par. 5.3.5).

Il paragrafo 2 dell'articolo 45-bis prevede che le Autorità fiscali dei Paesi Ue possono adottare ulteriori norme o prassi nazionali eventualmente più flessibili rispetto la previsione dell'articolo 45-bis. Inoltre, il contribuente può sempre dimostrare l'avvenuta

operazione anche tramite altri elementi oggettivi, nel caso in cui non riesca a raccogliere la documentazione necessaria prevista dalla disposizione unionale.

Sulla base di questo principio, l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 12/E/2020 ha stabilito infatti che è possibile continuare ad applicare la normativa nazionale in tutte le circostanze in cui non sia possibile applicare la presunzione dell'articolo 45-*bis*. Spetta comunque all'Amministrazione finanziaria a valutare se i documenti prodotti siano in grado di provare l'avvenuto trasporto all'interno dei confini europei.

Infine, con la risposta n. 101/2022, confermando quindi questa previsione, l'Agenzia delle Entrate accetta come mezzi di prova anche l'estrazione dal sito web del trasportatore della movimentazione della merce, rilevata con sistema satellitare GPS nei vari punti di sosta fino alla consegna, unita alla lettera di vettura del trasporto aereo (AWB) ed un documento di riepilogo di spedizione giornaliero rilasciato dallo spedizioniere.

L'Approfondimento – 1

In caso di omessa dichiarazione IMU si applica il cumulo giuridico

di Alessandro Marcolla

PREMESSA

Con la recente ordinanza n. 18447 del 30.6.2021 la Suprema Corte, affrontando la questione dell'applicabilità del cumulo giuridico in presenza di omessa dichiarazione ICI per più annualità consecutive, ha chiarito che in questi casi trova applicazione l'istituto del cumulo giuridico, di cui all'art 12, comma 5 del Dlgs n. 472/1997¹ e non quello del cumulo materiale.

Con questa decisione si consolida sempre più l'orientamento di legittimità che vede con favore l'applicazione del cumulo giuridico. Un istituto riconosciuto dalla Corte di Cassazione² e applicabile nei casi di reiterazione dell'illecito da parte di uno stesso soggetto.

Di seguito l'analisi della tematica.

IL CASO DI SPECIE

I massimi giudici con l'ordinanza n. 18447 in tema di ICI hanno introdotto il seguente principio di diritto ***“l'omessa presentazione della dichiarazione per più periodi, fino al regolare adempimento, oltre a comportare l'applicabilità delle sanzioni per ciascuna annualità, non osta all'applicazione del regime della continuazione previsto dall'art. 12, comma 5, Dlgs n. 472/1997, venendo in rilievo condotte che, traducendosi nel reiterato ostacolo alla determinazione dell'imponibile e alla***

¹ L'art. 12, comma 5 del Dlgs n. 472/1997 afferma che: “Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo. Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate”.

² Si vedano in tal senso l'ordinanza n. 18423 del 12.7.2018, l'ordinanza n. 13486 del 18.5.2019 e la sentenza n. 13068 del 30.6.2020.

liquidazione dell'imposta con riferimento allo stesso tributo, sono tra loro oggettivamente e strettamente collegate".

Il tutto trae origine da un contenzioso tributario in cui una Srl impugnava due avvisi di accertamento tramite i quali Roma Capitale aveva accertato una maggior imposta per gli anni 2010 e 2011 per omessa dichiarazione ICI.

Osserviamo anzitutto che i principi giurisprudenziali espressi con questa sentenza di legittimità possono ritenersi validi anche per l'IMU, dato che l'apparato sanzionatorio di questi due tributi è il medesimo.

Premesso ciò, evidenziamo che a promuovere il ricorso in Cassazione è stato l'ente Roma Capitale denunciando l'errata e falsa applicazione dell'art. 12, comma 5 del Dlgs n. 472/1997 e dell'art. 14, comma 1 del Dlgs n. 504/1992³ da parte del giudice della CTR, che aveva applicato l'istituto del cumulo giuridico e non quello del cumulo materiale in presenza di più omissioni della dichiarazione ICI riferite a differenti periodi d'imposta.

Secondo Roma Capitale, infatti, il concetto di "**stessa indole**", di cui al comma 5, avrebbe dovuto essere interpretato dal giudice di merito tenendo conto di quanto stabilito dai precedenti commi 1 e 2 dello stesso art. 12 del Dlgs n. 472/1997. Disposizioni in base alle quali "**1. È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da 1/4 al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.**

2. Alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo".

La CTR, quindi, non avrebbe dovuto qualificare come violazioni della "**stessa indole**" le infrazioni che non fossero state anche formali o che, comunque, potessero presupporre una ipotesi di progressione.

In buona sostanza, per Roma Capitale l'omessa dichiarazione ICI per più periodi d'imposta non poteva costituire una violazione formale, perché:

³ L'art. 14, comma 1 del Dlgs n. 540/1992 prevede che: "Per l'omesso o tardivo pagamento dell'imposta si applica la soprattassa pari al 20 per cento dell'ammontare dell'imposta non versata o tardivamente versata, ridotta al 10 per cento se il ritardo non supera cinque giorni".

- per incorrere in un'infrazione di tal genere occorreva commettere un illecito che andasse ad incidere sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione anche periodica del tributo;
- non si riscontrava il requisito della progressione/continuazione data la mancanza di un collegamento tra le omissioni.

Contrariamente, però, la Suprema Corte ha rigettato il ricorso di Roma Capitale e richiamando precedenti orientamenti di legittimità ha ritenuto applicabile l'istituto del cumulo giuridico con conseguente applicazione di un'unica sanzione.

SENTENZA N. 18447/2021 – LE MOTIVAZIONI DELLA CORTE DI CASSAZIONE

I giudici di legittimità ritengono applicabile al caso di specie l'applicazione del cumulo giuridico, di cui all'art. 12, comma 5 del Dlgs n. 492/1997. Una disposizione che prevede che **“Quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo”**. Questo, infatti, è quanto si ricava dall'ordinanza n. 18447/2021 in commento.

Detto ciò, osserviamo che relativamente al cumulo giuridico la recente giurisprudenza di legittimità ha chiarito che il ricorso a questo istituto è consentito:

- in ipotesi di continuazione dell'illecito;
- quando con più azioni vengono commesse più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o possono pregiudicare la determinazione dell'imponibile o la liquidazione anche periodica di un tributo.

A ben vedere, infatti, la Suprema Corte con:

- la sentenza n. 29966/2019 aveva affermato che **“.... quando la commissione degli illeciti continua ripetutamente in relazione al medesimo tributo, ma in più periodi d'imposta, la continuazione della violazione rientra nella disciplina del comma 5, con conseguente irrogazione della sanzione base aumentata dalla metà al triplo”**;
- le sentenze n. 8829/2019 e n. 728/2021, a cui aderisce anche l'ordinanza in commento, aveva precisato che in materia di ICI la continua omessa dichiarazione fino al regolare adempimento, oltre a comportare l'applicabilità delle sanzioni per ciascuna annualità, non esclude l'utilizzo del cumulo giuridico, ex art.12, comma 5 del Dlgs n.

472/1997, perché trattasi di violazioni della “**stessa indole**”, riguardanti una condotta reiterata. Così recita, infatti, la Corte di Cassazione “**Infatti, pur non venendo in rilievo, nella specie, delle violazioni solo formali, è evidente come le condotte in esame (i.e.: omessa dichiarazione Ici), traducendosi nel reiterato ostacolo alla determinazione dell'imponibile e alla liquidazione dell'imposta con riferimento, negli anni, allo stesso tributo, siano fra loro oggettivamente e strettamente collegate**”.

Per tutte queste ragioni, gli ermellini rigettano il ricorso di Roma Capitale, dichiarando legittima l'applicazione del cumulo giuridico e senza necessità di approfondire ulteriormente ritengono evidentemente corretta l'irrogazione di una sanzione più favorevole rispetto a quella applicabile tramite il cumulo materiale.

L'UTILIZZO DELL'ISTITUTO DEL CONCORSO NELLE SANZIONI TRIBUTARIE

Per poter capire e condividere la scelta operata dalla Suprema Corte con l'ordinanza n.18447/2021 si devono analizzare attentamente i principi espressi dall'art. 12 del Dlgs n. 472/1997. Una norma che disciplina il “**concorso di violazioni e continuazione**” e che introduce e regola, anche per le sanzioni tributarie, l'istituto del cumulo giuridico.

In effetti l'art. 12 del Dlgs n. 472/1997 per l'ipotesi di “**concorso di violazione e continuazione**” in campo tributario prevede, in linea di principio, l'applicazione di una sanzione unica e ridotta, cosiddetta “**cumulo giuridico**”, sostitutiva di quella derivante dalla somma delle sanzioni relative ai singoli illeciti, cosiddetta “**cumulo materiale**” dimodoché:

- sia “**punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da 1/4 al doppio chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni, anche relative a tributi diversi**” (comma 1, prima parte, art. 12 del Dlgs n. 492/1997);
- venga applicata la stessa sanzione a “**chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo**” (comma 2, art. 12 del Dlgs n. 492/1997).

In buona sostanza, quindi, si realizza:

- **concorso formale** quando con una sola azione od omissione:
 - ✓ si commettono più violazioni della stessa norma, cosiddetto “**concorso formale omogeneo**”;
 - ✓ si violano più disposizioni relative a tributi diversi, cosiddetto “**concorso formale eterogeneo**”;
- **concorso materiale** quando con più azioni od omissioni si commettono più violazioni formali della stessa disposizione, cosiddetto “**concorso materiale omogeneo**”.

Assodato ciò, evidenziamo, inoltre, che mentre il concorso formale può riguardare tutte le violazioni che riguardano un'unica azione od omissione, il concorso materiale comprende, invece, solo quelle violazioni che si possono qualificare “**formali**”, ovvero non idonee a incidere sulla determinazione dell'imponibile o sulla liquidazione anche periodica del tributo.

Sono questi, pertanto, i motivi che consentono:

- di comprendere le violazioni sostanziali tra le previsioni del comma 2, quando dette violazioni sono connotate dal vincolo della progressione;
- di applicare alle violazioni sostanziali distinte sanzioni per ciascuna violazione, quando dette violazioni risultano prive del vincolo della progressione.

LA CONTINUAZIONE DELL'ILLECITO

Abbiamo appena appreso che in caso di continuazione della violazione si applica l'istituto del cumulo giuridico.

Più precisamente:

- il cumulo giuridico viene applicato quando con più azioni si commettono più violazioni che nella loro progressione pregiudicano o possono pregiudicare la determinazione dell'imponibile o la liquidazione, anche periodica del tributo;
- ai fini dell'applicazione della sanzione non si tiene conto delle singole violazioni commesse, ma rileva esclusivamente la violazione più grave. Pertanto, tutte le condotte illecite confluiscono in un unico periodo d'imposta e viene irrogata un'unica sanzione (la più grave) aumentata da 1/4 al doppio.

Sempre con riferimento all'unica sanzione applicabile occorre osservare, però, che l'art.

12 prevede l'irrogazione della sanzione più grave sia in ipotesi di violazioni riferite a uno o più tributi, che nel caso di violazioni riguardanti uno o più periodi d'imposta. Ebbene, in quest'ultimo caso l'aumento della sanzione è previsto dalla metà al triplo.

Appurato ciò, rileviamo, inoltre, che:

- per beneficiare del cumulo giuridico la continuazione della stessa violazione e il concorso di più violazioni devono riguardare sempre lo stesso soggetto. Pertanto, non è possibile irrogare un'unica sanzione quando le violazioni sono state commesse da persone fisiche diverse;
- a norma del comma 5 dell'art. 12 del Dlgs n. 472/1997, se l'Ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga tutte le sanzioni corrispondenti alle violazioni commesse deve, quando vi provvede successivamente, determinare una sanzione complessiva che tiene conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Come chiarito, infatti, dall'Agenzia delle Entrate nel documento di prassi n. 180/E/1998 ***“l'istituto della continuazione opera anche al di là delle violazioni constatate e contestate purché quelle ulteriori che vengano a conoscenza dell'ente impositore siano anteriori all'atto che ne consacra la constatazione ancorché siano state commesse in epoca successiva a quella in cui sono state commesse le violazioni già contestate”***.

Sempre nella stessa circolare, al fine di una migliore comprensione, l'Ufficio propone l'esempio ***“di un verbale di constatazione redatto in data 30 dicembre 1997 nel quale siano state constatate violazioni riferite agli esercizi 1994 e 1995, successivamente contestate con l'atto previsto dall'art. 16. Ove risultino in seguito violazioni legate da vincolo di continuazione commesse nel 1996, dovrà comunque esser determinata una sanzione unica che tenga conto anche di queste ultime”***.

L'APPLICAZIONE DEL CUMULO GIURIDICO IN IPOTESI DI CONTINUAZIONE DI VIOLAZIONI RIFERITE AI TRIBUTI LOCALI

L'istituto del cumulo giuridico può essere utilizzato anche per le violazioni riguardanti i tributi locali. Ciò che rileva, infatti, è dimostrare che l'Ente abbia irrogato più atti di liquidazione della sanzione.

Già nel 2012 la Suprema Corte con la sentenza n. 3265/2021 aveva rilevato che il cumulo giuridico poteva essere applicato all'ICI.

In quell'occasione i massimi giudici avevano legittimato l'operatività dell'art. 12, comma 5 del Dlgs n. 472/1997 in ambito ICI, dato che l'art. 16 del Dlgs n. 473/1997 prevede espressamente che **“Alle violazioni delle norme in materia di tributi locali si applica la disciplina generale sulle sanzioni amministrative per la violazione delle norme tributarie, compresa la disciplina transitoria concernente i procedimenti in corso”**. Dati questi presupposti per la Cassazione era, quindi, fuor di dubbio che il cumulo giuridico venisse applicato all'ICI e in tal modo veniva ribadito il consolidato orientamento di legittimità espresso nelle precedenti pronunce⁴.

Più recentemente:

- la CTR Lazio con la sentenza n. 2328/IV/2020, seppur riferendosi all'ipotesi di omessa denuncia di occupazione degli immobili ai fini Tarsu, ha chiarito che **“Nel caso in cui il contribuente ometta di presentare al Comune la denuncia di occupazione di un immobile, tale condotta integra la violazione della medesima disposizione di legge ripetuta nel tempo per più annualità consecutive e non, invece, la violazione di distinte disposizioni di legge autonomamente sanzionabili. Pertanto, l'ente impositore può legittimamente sanzionare il contribuente per l'omessa presentazione della dichiarazione applicando, quale criterio di quantificazione, il principio del cumulo giuridico della sanzione amministrativa di cui all'art. 12, comma 1, Dlgs n. 472/1997”**;
- la Corte di Cassazione nel dirimere un contenzioso in ambito ICI, riguardante il maggior valore di aree suscettibili di edificazione di proprietà di una società, accoglieva il ricorso del contribuente che denunciava la violazione dell'art. 12 del Dlgs n. 472/1997 e dell'art. 62 del Dlgs n. 546/1997⁵ per omessa applicazione del cumulo giuridico, ed emetteva l'ordinanza n. 18423/2018 precisando che **“In tema di sanzioni amministrative per violazioni tributarie, l'istituto della continuazione, sancito dall'articolo 12, comma 5, D.Lgs. 472/1997 è applicabile anche all'ICI”**⁶.

⁴ Si vedano a tal riguardo le sentenze di Cassazione n.19650/2008, n. 15554/2009, n. 16051/2010 e n. 16526/2010.

⁵ L'art. 62 del Dlgs n. 546/1997 stabilisce che: “1. Avverso la sentenza della commissione tributaria regionale può essere proposto ricorso per cassazione per i motivi di cui ai numeri da 1 a 5 dell'art. 360, primo comma, del codice di procedura civile.

2. Al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili con quelle del presente decreto.

2-bis. Sull'accordo delle parti la sentenza della commissione tributaria provinciale può essere impugnata con ricorso per cassazione a norma dell'articolo 360, primo comma, n. 3, del codice di procedura civile”.

⁶ In senso conforme si vedano anche le sentenze di Cassazione n. 3265/2012 e n. 26077/2015.

Sempre in ambito ICI la Suprema Corte nella sentenza n. 8199/2021, ribadendo quanto enunciato nella precedente pronuncia n. 8849/2010, ha evidenziato, inoltre, che **“l’obbligo, posto dall’art. 10, comma 4, Dlgs n. 504/1992, di denunciare il possesso ovvero di dichiarare le variazioni degli immobili già dichiarati qualora incidenti sulla determinazione della imposta, non cessa allo scadere del termine fissato dal Legislatore con riferimento all’inizio del possesso ma permane finché la dichiarazione (o denuncia) non sia presentata e determina, per ciascun anno di imposta, un’autonoma violazione punibile ai sensi del citato art. 14, comma 1, Dlgs n. 504/1992 (i.e. sanzione per l’omessa presentazione della dichiarazione o denuncia)”**.

Dalla lettura di questa pronuncia emerge chiaramente come per la Cassazione sia sbagliato ritenere che la violazione per omessa denuncia riguardi solo il periodo d’imposta di riferimento, perché detta violazione viene sanzionata solo in presenza di una valida dichiarazione, che può essere presentata anche in un periodo d’imposta successivo.

Per questi motivi in ipotesi di omessa dichiarazione ICI, ovvero di omessa dichiarazione IMU⁷, l’obbligo di presentazione si rinnova di anno in anno e la violazione si reitera, venendo sanzionata anche per le annualità successive, fino a quando non viene presentata una regolare dichiarazione.

Sono queste, quindi, le argomentazioni poste alla base del ragionamento operato dalla Cassazione nell’ordinanza n. 18447/2021 per giustificare l’applicazione del cumulo giuridico al caso di omessa dichiarazione ICI.

A parere dei massimi giudici, infatti, per ogni anno successivo a quello in cui è avvenuta l’omissione della dichiarazione ICI si è verificata una omissione dichiarativa sanzionabile e, pertanto, trattandosi di violazioni della **“stessa indole”** risulta applicabile il cumulo giuridico.

⁷ Stante lo stesso apparato sanzionatorio le considerazioni fatte per l’ICI valgono anche per l’IMU.

OMESSO VERSAMENTO DEL TRIBUTO E CUMULO GIURIDICO

Come noto l'art. 12 del Dlgs n. 472/1997 ha reso obbligatorio e non più facoltativo, come previsto dalla previgente disciplina, di cui all'art. 8 della Legge n. 2/1929, l'utilizzo del cumulo giuridico in ipotesi di reiterazione dell'illecito tributario.

Ebbene, nella sentenza n. 21570/2016 la Suprema Corte affrontando il caso dell'omesso versamento di tributi riguardanti periodi d'imposta diversi ha chiarito che, seppur con maggior vigore, vi è l'obbligo di procedere al cumulo giuridico delle sanzioni.

Più precisamente, pronunciandosi in merito ad un caso di omesso versamento di acconti e saldi IVA, IRPEG e IRAP, la corte di Cassazione:

- ha confermato l'applicazione dell'art. 13 del Dlgs n. 471/1997. Una norma che al primo comma prevede l'applicazione della sanzione tributaria per ritardato o omesso versamento in materia di imposte dirette a ***“Chi non esegue, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, detratto in questi casi l'ammontare dei versamenti periodici e in acconto, ancorché non effettuati, è soggetto a sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato...”***;
- ha riconosciuto l'applicazione del cumulo giuridico delle sanzioni.

In merito all'applicazione del cumulo giuridico al caso di specie i massimi giudici osservano che:

- avendo la funzione di attenuare il maggior peso derivante dal cumulo materiale, garantendo al contribuente l'applicazione di una sanzione inferiore rispetto alla somma delle sanzioni irrogabili per ciascuna infrazione commessa⁸, è errato ritenere, come sostenuto dall'Amministrazione Finanziaria, che l'omesso versamento di più tributi rientri nel ***“concorso formale eterogeneo”***⁹;
- il contribuente ha commesso più violazioni sia formali, che sostanziali, tra loro connesse e continuative, che non riguardano un singolo atto.

Sono queste, pertanto, le ragioni che hanno spinto la giurisprudenza di legittimità a riconoscere la continuazione della violazione nell'ipotesi di omesso versamento di più

⁸ Si veda la sentenza di Cassazione n. 7163/2002.

⁹ Ricordiamo che il ***“concorso formale eterogeneo”*** si realizza quando con un'unica azione od omissione si violano più disposizioni relative a tributi diverse.

tributi. In definitiva, pur mancando un cumulo formale, sussistono, comunque, più violazioni tra loro connesse, per le quali in attuazione del principio del “*favor rei*” è possibile applicare il cumulo giuridico ex art. 12 del Dlgs n. 472/1997.

Assodato ciò, possiamo concludere affermando che la fattispecie appena esaminata può essere estesa anche in ambito IMU, dato che anche in questo campo le irregolarità possono facilmente reiterarsi di anno in anno. Si pensi in tal senso al caso della rettifica del valore immobiliare o dell'utilizzo di agevolazioni successivamente revocate dal Comune.

L'Approfondimento – 2

Cessione del credito e sconto in fattura

di Gianfranco Costa

PREMESSA

In questi due anni abbiamo visto una quantità di modifiche ed integrazioni alle disposizioni inerenti i crediti d'imposta sugli interventi edili che spesso mette in dubbio l'operatività dei contribuenti e dei loro consulenti. Rammentiamo altresì il moltiplicarsi degli adempimenti e la necessità per gli asseveratori e per gli attestatori di verificare di aver dato seguito a tutto quanto richiesto.

Vediamo allora di fare il punto della situazione cercando di ricostruire le evoluzioni e capire, con ciò, le integrazioni intervenute.

Sconto in fattura e cessione del credito

Ricordiamo che l'articolo 121 consente di usufruire di alcune agevolazioni fiscali in materia edilizia ed energetica a mezzo di sconto sui corrispettivi, o di cessione dei crediti d'imposta ad altri soggetti, comprese banche e intermediari finanziari. Sostanzialmente all'originaria opportunità di scontare in 10 anni i crediti d'imposta sorti per interventi edilizi ora si aggiunge l'opportunità di acquisire immediatamente della liquidità da parte del soggetto che ha effettuato lavori nel proprio immobile mediante la cessione del credito d'imposta oppure di evitare il pagamento (totale o parziale in base al tipo di intervento) del fornitore con l'istituto dello "sconto in fattura".

Le opportunità alternative all'utilizzo diretto in dichiarazione del credito d'imposta, sono, quindi:

1. un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo dovuto, che viene anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi, il quale può recuperarlo sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti;

2. per la cessione di un credito d'imposta di pari ammontare, originariamente cedibile in successione ulteriore ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari, con trasformazione della detrazione in credito di imposta solo all'atto della cessione ad altri soggetti.

L'opzione si può esercitare anche in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori. In particolare, per gli interventi di cui all'articolo 119 richiamato (cd. ecobonus, sismabonus, incentivi per il fotovoltaico e per l'installazione di colonnine elettriche, che danno diritto ad un credito d'imposta del 110%) gli stati di avanzamento dei lavori non possono essere più di due per ciascun intervento complessivo e ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30% del medesimo intervento.

La possibilità di cedere il credito d'imposta è stata prevista anche per gli interventi di:

- a) recupero del patrimonio edilizio (di cui all'articolo 16-bis c. 1 lettere a) e b) TUIR: manutenzione, restauro e ristrutturazione edilizia sulle parti comuni dell'edificio o sulle singole unità immobiliari;
- b) efficienza energetica (di cui all'articolo 14, DL 63/2013 e di cui ai c. 1 e 2 dell'articolo 119 del decreto Rilancio);
- c) adozione di misure antisismiche (di cui all'articolo 16, commi da 1-bis e 1-ter a 1-septies del D.L. 4 giugno 2013, n. 63, e di cui al comma 4 del citato articolo 119);
- d) recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti (cd. bonus facciate) ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'articolo 1, comma 219, della legge di Bilancio 2020 (27 dicembre 2019, n. 160), ivi compresi i lavori di rifacimento della facciata, che non siano di sola pulitura o tinteggiatura esterna, e che riguardino interventi influenti dal punto di vista termico o interessino oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio;
- e) installazione di impianti fotovoltaici, di cui al già menzionato articolo 16-bis, comma 1, lettera h) TUIR e di cui ai commi 5 e 6 dell'articolo 119 del decreto Rilancio;
- f) installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici (di cui all'articolo 16-ter del D.L. n. 63 del 2013 e di cui al comma 8 dell'articolo 119);
- g) superamento ed eliminazione di barriere architettoniche di cui all'articolo 119-ter DL 34/2020.

Ricordiamo che il cessionario potrà utilizzare i crediti acquistati solamente in compensazione e ripartirla secondo la spalmatura che avrebbe potuto fruire il

contribuente. In sostanza il cessionario dei crediti d'imposta compenserà in 5 anni i crediti da superbonus e in 10 anni i crediti d'imposta riferibili ai crediti d'imposta minori (50%, 65%, 90%, ecc).

La regola generale sull'incapienza va anche in capo al cessionario: la quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere usufruita negli anni successivi e non può essere richiesta a rimborso.

Le modalità attuative erano state demandate dal legislatore all'Agenzia delle entrate la quale ha emanato il provvedimento 8 agosto 2020 e il provvedimento 29 luglio 2021.

Successivamente, il DL 15/2021 ha rafforzato i presidi per la fruizione di alcuni crediti d'imposta e delle detrazioni per lavori edilizi, anche attraverso lo sconto in fattura e la cessione del credito. In sintesi, le disposizioni del predetto decreto-legge:

- hanno esteso l'obbligo del visto di conformità anche al caso in cui il Superbonus sia utilizzato in detrazione nella dichiarazione dei redditi, fatta eccezione per il caso in cui la dichiarazione è presentata direttamente dal contribuente, attraverso l'utilizzo della dichiarazione precompilata predisposta dall'Agenzia delle entrate o tramite il sostituto d'imposta che presta l'assistenza fiscale;
- hanno previsto che per stabilire la congruità dei prezzi, da asseverarsi da un tecnico abilitato, occorre fare riferimento anche ai valori massimi stabiliti, per talune categorie di beni, con decreto del Ministro della transizione ecologica;
- hanno introdotto l'obbligo del visto di conformità anche in caso di opzione per la cessione del credito o sconto in fattura relativa alle detrazioni fiscali per lavori edilizi diversi da quelli che danno diritto al Superbonus 110% e l'obbligo di asseverazione della congruità di prezzi, da operarsi a cura dei tecnici abilitati;
- hanno riconosciuto all'Agenzia delle Entrate la possibilità di sospendere, per un periodo non superiore a trenta giorni, l'efficacia delle comunicazioni telematiche necessarie per l'esercizio dell'opzione della cessione del credito e dello sconto in fattura, nei casi in cui vengano riscontrati particolari profili di rischio;
- hanno chiarito i poteri dell'Agenzia delle entrate nell'ambito dei controlli su Superbonus, sconto in fattura, cessione del credito e sulle agevolazioni e i contributi a fondo perduto, da essa erogati, introdotti a seguito dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, consentendo all'Agenzia di esercitare i poteri di accertamento e controllo

delle imposte dei redditi e dell'IVA, consentendo di emanare un atto di recupero per gli importi dovuti e non versati.

Ecco che, quindi, arriva l'Agenzia delle Entrate per rendere operative le nuove disposizioni e per fornire la sua interpretazione, mediante:

- il 12 novembre 2021, il nuovo modello per comunicare l'opzione per la cessione o lo sconto in fattura per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio;
- il 29 novembre 2021, la Circ. AE n. 16/E, contenente i chiarimenti sulle misure antifrode introdotte dal menzionato decreto-legge n. 157;
- il provvedimento del 1° dicembre 2021, con la definizione dei criteri e delle modalità per la sospensione delle comunicazioni delle cessioni, anche successive alla prima, e delle opzioni inviate all'Agenzia delle entrate.

Arriva quindi la Legge di Bilancio 2022 (articolo 1, comma 29, legge n. 234 del 2021) la quale interviene con le seguenti proroghe:

- agli anni 2022, 2023 e 2024 la facoltà dei contribuenti di usufruire delle detrazioni fiscali concesse per gli interventi in materia edilizia ed energetica, alternativamente, sotto forma di sconto in fattura o credito d'imposta cedibile anche a banche e intermediari finanziari;
- al 31 dicembre 2025 la facoltà di optare per la cessione del credito o per lo sconto in fattura, in luogo della detrazione fiscale, per le spese sostenute per gli interventi coperti dal cd. Superbonus.

Alcune disposizioni del DL 157/2021, contestualmente abrogato, sono state trasfuse nella legge di Bilancio 2022, prevedendo specifiche novità.

In particolare, è stato chiarito che rientrano tra le spese detraibili anche quelle sostenute per sia per il rilascio del visto di conformità che quelle afferenti le asseverazioni e attestazioni previste obbligatoriamente dalla normativa; chiaramente il credito d'imposta si genera nella percentuale a cui si riferisce l'intervento effettuato.

La legge di bilancio, però, ha introdotto delle esclusioni dall'obbligo di visto conformità e delle attestazioni di congruità. Si intende tutti gli interventi che godono dei crediti d'imposta minori di importo complessivo non superiore a 10.000 euro ed agli interventi di "edilizia libera". Per "edilizia libera" si intendono gli interventi che non richiedono la presentazione di SCIA o CILA elencate in apposito glossario. Mi permetto, però, di

rappresentare la necessità di verificare la normativa locale circa la necessità di presentare una comunicazione di pratica edilizia secondo precetti locali (comunali o regionali); in tal caso non si è più dinnanzi ad edilizia libera.

Una deroga alla deroga è rappresentata dal “bonus facciate” per il quale è sempre e comunque necessario sia il visto di congruità delle spese che il visto di conformità.

L'ultimo intervento è stato operato dall'articolo 28 del DL 4/2022 (Sostegni-ter), il quale ha ulteriormente modificato la disciplina dello sconto in fattura e della cessione dei crediti d'imposta in materia edilizia ed energetica, oppure riconosciuti da provvedimenti emanati per fronteggiare l'emergenza da COVID-19, escludendo la facoltà di successiva cessione da parte dei primi cessionari.

Per i crediti che alla data del 7 febbraio 2022 erano stati precedentemente oggetto di cessione o sconto in fattura, veniva consentita esclusivamente una ulteriore cessione ad altri soggetti. Sono nulli i contratti di cessione conclusi in violazione delle disposizioni recate dall'articolo in commento.

Con Provvedimento del 3 febbraio 2022, l'Agenzia delle entrate ha emanato le disposizioni di attuazione degli articoli 119 e 121 del DL 34/2000, inerente l'esercizio delle opzioni relative alle detrazioni spettanti per gli interventi di ristrutturazione edilizia, recupero o restauro della facciata degli edifici, riqualificazione energetica, riduzione del rischio sismico, installazione di impianti solari fotovoltaici e infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici.

II DL 13/2022

Il D.L. 25 febbraio 2022, n. 13, recante “Misure urgenti per il contrasto alle frodi e per la sicurezza nei luoghi di lavoro in materia edilizia, nonché sull'elettricità prodotta da impianti da fonti rinnovabili, entrato in vigore il 26 febbraio 2022, interviene ulteriormente sulla disciplina dell'utilizzo delle agevolazioni fiscali per interventi edilizi mediante sconto in fattura e cessione del credito.

In particolare, l'articolo 1, comma 1, del D.L. n. 13/2022, va ad abrogare il comma 1 dell'articolo 28 del decreto Sostegni-ter (n. 4 del 2022), che, come sopra anticipato, prevedeva che:

- nel caso di contributo sotto forma di sconto sul corrispettivo anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi, i fornitori possono recuperarlo sotto forma di credito d'imposta, cedibile dai medesimi, senza facoltà di successiva cessione ad altri soggetti; nel caso si trasformino le detrazioni in crediti d'imposta, questi ultimi possano essere ceduti una volta sola;
- per i crediti d'imposta COVID-19, sia consentita una sola cessione.

Il successivo comma 2 lettera a), n 1, sostituisce integralmente la lettera a) del comma 1 dell'articolo 121 del decreto Rilancio.

La novità sta nel fatto che, nel caso di contributo sotto forma di sconto sul corrispettivo anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi, in luogo di consentire di recuperarlo sotto forma di credito d'imposta cedibile una sola volta, vengono permesse due ulteriori cessioni (in totale, dunque, tre cessioni).

Tuttavia sussiste la condizione che le ultime due cessioni vengano effettuate a favore di banche e intermediari finanziari vigilati e iscritti all'apposito albo (previsto dall'articolo 106 del TUB), di società appartenenti a un gruppo bancario (anch'esso iscritto all'albo di cui all'articolo 64 del predetto TUB) o ancora di imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia (ai sensi del D. Lgs. 7 settembre 2005, n. 209, codice delle assicurazioni private – CAP), ferma restando l'applicazione delle norme in materia di antiriciclaggio previste dall'articolo 122-bis, comma 4, del decreto Rilancio per ogni cessione intercorrente tra i predetti soggetti, anche successiva alla prima.

Si ricorda che il comma 4 prevede che gli intermediari bancari e finanziari (soggetti obbligati individuati all'articolo 3 D.Lgs. 231/2007 in materia di riciclaggio) che intervengono nelle cessioni comunicate non procedono all'acquisizione del credito in tutti i casi in cui ricorrono i presupposti di cui agli articoli 35 e 42 del predetto decreto n. 231 del 2007, ossia nei casi di invio di segnalazione di operazione sospetta e di obbligo di astensione nell'impossibilità oggettiva di effettuare l'adeguata verifica della clientela. Ai fini dell'individuazione delle operazioni sospette, oggetto dell'obbligo di comunicazione all'UIF-Unità di Informazione Finanziaria per l'Italia, è necessario tener conto dei rischi connessi con: “i) l'eventuale natura fittizia dei crediti stessi; ii) la presenza di cessionari dei crediti che pagano il prezzo della cessione con capitali di possibile origine illecita; iii) lo svolgimento di abusiva attività finanziaria da parte di soggetti privi delle prescritte

autorizzazioni che effettuano plurime operazioni di acquisto di crediti da un'ampia platea di cedenti”

Vi è poi una ulteriore modifica contenuta nel comma 1, lettera a), n 2, dove viene modificato l'articolo 121, comma 1, lettera b) del DL. 34/2020.

Le modifiche rendono possibile, dopo la prima cessione, due ulteriori cessioni, ma solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo, di società appartenenti a un gruppo bancario o di imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia.

Anche per tale ipotesi resta ferma l'applicazione delle norme antiriciclaggio richiamate dall'articolo 122-bis, comma 4, per ogni cessione, anche successiva alla prima. Anche in tal caso, dunque, sono possibili in tutto tre cessioni.

Arriva poi una restrizione nelle cessioni con l'introduzione del nuovo comma 1-quater all'articolo 121 del decreto Rilancio. Infatti viene previsto che, le cessioni successive alla prima non possono essere parziali, ma il credito deve essere ceduto totalmente.

A tal fine, al credito verrà attribuito un codice identificativo univoco, da indicare nelle comunicazioni delle eventuali cessioni successive alla prima che dovranno essere effettuate secondo le previsioni del provvedimento dell’Agenzia delle Entrate.

Le nuove norme sul divieto di cessione parziale e sul codice identificativo si applicheranno alle comunicazioni della prima cessione o dello sconto in fattura inviate all'Agenzia delle entrate a partire dal 1° maggio 2022.

L’Agenzia delle Entrate, con la FAQ del 17.03.2022, ha fornito dei chiarimenti sugli aspetti temporali delle modifiche che si evidenziano nel sottostante prospetto:

EVENTO	TIPO	ULTERIORI CESSIONI
Prima cessione o sconto	Prima cessione o sconto comunicata all'AE entro il 16.02.2022	Il credito può essere ceduto una sola volta a chiunque (jolly) e poi due volte a soggetti “qualificati” (banche, intermediari finanziari, ecc.)
	Prima cessione comunicata all'AE	Il credito può essere ceduto due volte a

	dal 17.02.2022	soggetti "qualificati"
	Sconto comunicato all'AE dal 17.02.2022	Il credito può essere ceduto una volta a chiunque e poi due volte a soggetti "qualificati"
Cessioni successive alla prima	Cessioni successive alla prima comunicate all'AE entro il 16.02.2022	Il credito può essere ceduto una sola volta a chiunque (jolly) e poi due volte a soggetti "qualificati"
	Cessioni successive alla prima comunicate all'AE entro il 16.02.2022 e cessione jolly comunicata dal 17.02.2022	Il credito può essere ceduto due volte a soggetti "qualificati"

Nuovi termini di comunicazione

Il Parlamento è poi intervenuto durante la conversione in legge del decreto Sostegni ter, prorogando i termini relativi alla comunicazione cessione del credito o sconto in fattura e dichiarazione precompilata.

La norma originaria prevedeva che i crediti riferiti alle spese sostenute nel 2021 potessero essere ceduti entro il 16 marzo 2022. A seguito delle modifiche sulla incedibilità successiva alla prima dei crediti è il Governo aveva allungato al 7 aprile 2022 il termine di trasmissione. A seguito delle nuove e ulteriori modifiche, viene previsto che, per le spese sostenute nel 2021, nonché per le rate residue non fruite delle detrazioni riferite alle spese sostenute nel 2020, la comunicazione per l'esercizio delle opzioni di sconto sul corrispettivo o cessione del credito, relative alle detrazioni spettanti per gli interventi di ristrutturazione edilizia, recupero o restauro della facciata degli edifici, riqualificazione energetica, riduzione del rischio sismico, installazione di impianti solari fotovoltaici e infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici possa essere trasmessa all'Agenzia delle Entrate, entro il 29 aprile 2022. Dopo tale data, la rata di competenza del periodo d'imposta 2021 potrà essere utilizzata esclusivamente in dichiarazione e nel limite di capienza delle imposte senza, cioè, poter chiedere a rimborso l'eventuale eccedenza.

Lo slittamento dei termini di trasmissione delle cessioni dei crediti modifica anche il termine per la messa a disposizione delle precompilate. Il nuovo termine entro il quale l'Agenzia delle entrate rende disponibile telematicamente la dichiarazione precompilata relativa ai redditi prodotti nell'anno precedente è il 23 maggio 2022, rispetto all'originario 30 aprile stabilito in via generale dall'art. 1, comma 1, D.Lgs. 21 novembre 2014, n. 175.

Codici tributo per la compensazione

I cessionari per poter utilizzare in compensazione i crediti acquistati hanno necessita dei relativi codici tributo. Questi sono stati istituiti con la Risoluzione 14 marzo 2022 n. 12/E, dell'Agenzia delle entrate ed elencati nel sottostante prospetto.

Affinché i crediti possano essere utilizzati in compensazione, oppure ulteriormente ceduti secondo le disposizioni vigenti, è necessario che il fornitore o il cessionario confermino l'esercizio dell'opzione, utilizzando le funzionalità della “Piattaforma cessione crediti” disponibile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Attraverso la medesima piattaforma, in alternativa all'utilizzo in compensazione tramite modello F24, i fornitori e i cessionari possono cedere i crediti ad altri soggetti, secondo le disposizioni vigenti. I successivi cessionari utilizzeranno i crediti in compensazione secondo gli stessi termini, modalità e condizioni che erano applicabili al cedente, dopo l'accettazione della cessione effettuata tramite la Piattaforma stessa.

In fase di elaborazione dei modelli F24 ricevuti, sulla base dei dati risultanti dalle comunicazioni delle opzioni e dalle eventuali successive cessioni, l'Agenzia delle Entrate effettua controlli automatizzati allo scopo di verificare che l'ammontare dei crediti utilizzati in compensazione da ciascun soggetto non ecceda l'importo della quota disponibile per ciascuna annualità, pena lo scarto del modello F24.

Lo scarto è comunicato al soggetto che ha trasmesso il modello F24, tramite apposita ricevuta consultabile mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.

Importante è ricordare che nel campo “anno di riferimento” del modello F24, deve essere indicato l'anno in cui è utilizzabile in compensazione la quota annuale del credito, nel formato “AAAA”.

Facendo un esempio, per le spese sostenute nel 2021, in caso di utilizzo in compensazione della prima quota del credito, nel modello F24 dovrà essere indicato come anno di riferimento il “2022”; conseguentemente, per le rate successive, si indicherà il relativo anno (2023 per la seconda, 2024 per la terza, e così di seguito).

Da ultimo va ricordato che i codici tributo sopra riportati (RM 12-2022) vanno utilizzati per identificare i crediti derivanti dalle opzioni per la prima cessione o per lo sconto comunicate all'Agenzia delle Entrate a decorrere dal 17 febbraio 2022.

Diversamente, per i crediti derivanti dalle opzioni comunicate fino al 16 febbraio 2022, i codici tributo da utilizzare saranno quelli istituiti con la Ris. AE 28 dicembre 2020 n. 83/E.

	Comunicazioni fino al 16/2/2022	Comunicazioni dal 17/2/2022
“CESSIONE CREDITO - SUPERBONUS art. 119 DL n. 34/2020 - art. 121 DL n. 34/2020 ”	6921	7701
“CESSIONE CREDITO - ECOBONUS art. 14 DL n. 63/2013 e IMPIANTI FOTOVOLTAICI art. 16-bis, comma 1, lett. h), del TUIR - art. 121 DL n. 34/2020 ”	6922	7702
“CESSIONE CREDITO - SISMABONUS art. 16 DL n. 63/2013 - art. 121 DL n. 34/2020 ”	6923	7703
“CESSIONE CREDITO - COLONNINE RICARICA art. 16-ter DL n. 63/2013 - art. 121 DL n. 34/2020 ”	6924	7704
“CESSIONE CREDITO - BONUS FACCIATE art. 1, commi 219 e 220, legge n. 160/2019 - art. 121 DL n. 34/2020 ”	6925	7705
“CESSIONE CREDITO - RECUPERO PATRIMONIO EDILIZIO art. 16-bis, comma 1, lett. a), b) e d), del TUIR - art. 121 DL n. 34/2020 ”	6926	7706
“CESSIONE CREDITO - ELIMINAZIONE BARRIERE ARCHITETTONICHE art. 119-ter DL n. 34/2020 - art. 121		7707

DL n. 34/2020 ”		
“SCONTO - SUPERBONUS art. 119 DL n. 34/2020 - art. 121 DL n. 34/2020 ”		7711
“SCONTO - ECOBONUS art. 14 DL n. 63/2013 e IMPIANTI FOTOVOLTAICI art. 16-bis, comma 1, lett. h), del TUIR - art. 121 DL n. 34/2020 ”		7712
“SCONTO - SISMABONUS art. 16 DL n. 63/2013 - art. 121 DL n. 34/2020 ”		7713
“SCONTO - COLONNINE RICARICA art. 16-ter DL n. 63/2013 - art. 121 DL n. 34/2020 ”		7714
“SCONTO - BONUS FACCIATE art. 1, commi 219 e 220, legge n. 160/2019 - art. 121 DL n. 34/2020 ”		7715
“SCONTO - RECUPERO PATRIMONIO EDILIZIO art. 16-bis, comma 1, lett. a), b) e d), del TUIR - art. 121 DL n. 34/2020 ”		7716
“SCONTO - ELIMINAZIONE BARRIERE ARCHITETTONICHE art. 119-ter DL n. 34/2020 - art. 121 DL n. 34/2020 ”		7717

L'Approfondimento – 3

La cessione del credito Iva

di Federico Camani

PREMESSA

I crediti emergenti dalle dichiarazioni annuali e, dal 1° gennaio 2020, dalle liquidazioni trimestrali (vedasi modello Iva TR), possono essere ceduti ad altri contribuenti solo in assenza di atti di contestazione o di irrogazione delle sanzioni ancorché non definitivi, ovvero di carichi pendenti iscritti a ruolo a titolo definitivo.

La cessione del credito Iva deve avvenire con atto pubblico o con scrittura privata autenticata da Notaio, il quale deve effettuare la comunicazione di cessione all'Amministrazione finanziaria entro 30 giorni dalla stipula dell'atto.

L'Ufficio, contestualmente alla richiesta di cessione del credito, effettua i necessari controlli per verificare la sussistenza del credito medesimo in capo al cessionario e, di conseguenza al cedente. Sul punto, si precisa che il cessionario è solidalmente responsabile con il cedente, anche se i controlli contabili sono da effettuarsi in carico al cedente, quale effettivo titolare dell'originario credito successivamente oggetto di cessione.

L'Ufficio può sospendere la cessione (o il rimborso) del credito Iva qualora ravvisi la presenza di debiti erariali notificati antecedentemente la stipula dell'atto di cessione. Tale sospensione non opera quando il contribuente presenti idonea garanzia ai sensi dell'articolo 38-bis, D.P.R. 633/72, ovvero quando si sia in presenza di atti annullati in tutto o in parte, o di sentenze non definitive.

LA POSIZIONE DEL DEBITORE CEDUTO

L'istituto della cessione del credito è disciplinato dagli articoli 1260 e seguenti del Codice Civile. La cessione del credito verso persone fisiche, persone giuridiche o pubblica amministrazione, può avvenire a titolo gratuito o dietro il pagamento di un corrispettivo, senza che sia necessario il consenso del debitore eventualmente ceduto.

Quest'ultimo principio è stato affermato dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 27883/2013. Nel caso di specie, la società Alfa ("cedente") in stato di fallimento aveva ceduto un credito Iva alla società Beta ("cessionaria"), maturato in ambito prefallimentare. L'amministrazione finanziaria ("debitore ceduto"), nel rivalersi verso la cessionaria quale nuova titolare del debito dovuto all'amministrazione stessa, negava il rimborso Iva richiesto dalla società Beta, chiedendo anzitempo la compensazione di detto credito con i propri debiti vantati. I debiti venivano contestati con alcune cartelle esattoriali notificate al cessionario in data successiva a quella in cui è stata siglata l'istanza di cessione. Il ricorso dell'Amministrazione proposto in terzo grado di giudizio veniva respinto. Di fatto, la Corte di Cassazione ha chiarito che in materia di Iva, anche se la cessione del credito Iva non è stata accettata espressamente dal debitore ceduto, ovvero dall'Amministrazione, ma è stata solo notificata a questi, alla stessa Amministrazione viene preclusa la possibilità di compensare con tale debito Iva i propri controcrediti verso il contribuente-cedente "sorti" in una data posteriore alla notificazione della cessione del credito. Quindi, l'Amministrazione finanziaria è legittimata a negare la liquidazione del rimborso Iva al cessionario, eccependo la compensazione di tale proprio debito Iva con altri propri controcrediti fiscali verso il cedente, purché questi siano "sorti" prima della notifica della cessione del credito Iva.

In altre parole, qualora il debitore del creditore cedente (c.d. debitore ceduto) non abbia espresso il proprio consenso alla cessione del credito, tale circostanza non inficia la validità della cessione. In particolare, qualora si sia in presenza di una istanza di rimborso Iva, l'amministrazione finanziaria non può negare il rimborso se la contestazione dei suoi controcrediti nei confronti del cessionario vengono notificati in un momento successivo alla cessione. Pertanto, all'amministrazione è concessa la possibilità di compensare i propri debiti con i crediti del cessionario solo se sorti antecedentemente alla data in cui è stata stipulata l'istanza di cessione.

Peraltro, la cessione del credito lascia inalterati i rapporti esistenti tra il creditore cedente e il debitore ceduto, i quali si trasferiscono al nuovo creditore cessionario. Osservava la Corte di Cassazione con la sentenza n. 21375/2020 che *"deve, invero, osservarsi che la cessione del credito - come si evince dalla norma dell'articolo 1263, cod. civ. - lascia inalterati i termini e le modalità del rapporto sostanziale da cui il credito ceduto trae origine. Ciò comporta che, a seguito della cessione, il debitore ceduto diviene obbligato verso il cessionario allo stesso modo in cui era tale nei confronti del suo creditore originario. Di conseguenza, il debitore ceduto potrà opporre al cessionario tutte le*

eccezioni opponibili al cedente, sia quelle attinenti alla validità del titolo costitutivo del credito, sia quelle relative ai fatti modificativi ed estintivi del rapporto anteriori alla cessione medesima (Cassazione n. 5757/2001; e n. 13/2012)".

LA CESSIONE DEL CREDITO IVA

Questo preambolo in quanto la cessione di un credito Iva vantato nei confronti dell'amministrazione finanziaria deve essere preventivamente segnalato all'amministrazione stessa, mediante raccomandata, PEC o brevi mani.

La cessione del credito Iva può essere anche parziale, tuttavia non è ammesso il frazionamento di un credito Iva nei confronti di più cessionari. Tale circostanza è ammessa nel caso in cui un contribuente, con un saldo Iva a credito eccedente il limite massimo rimborsabile, voglia cedere la parte di credito non rimborsabile ad un altro contribuente affinché quest'ultimo possa riscuoterla nei modi ordinari. Questo può accadere nelle dinamiche di gruppo, qualora una società del gruppo stesso disponga di ingenti crediti Iva eccedenti la soglia del rimborso, i quali possono essere ceduti ad altre società collegate per essere richiesti a rimborso nei termini ordinari.

La cessione deve risultare da atto pubblico o da scrittura privata autenticata da notaio, contenente l'esatta individuazione delle parti e, nella specie, l'importo a credito ceduto. L'atto di cessione viene registrato telematicamente dal notaio entro 30 giorni dalla stipula. Il contratto di cessione di crediti va ricondotto nell'ambito dell'articolo 2, comma 3, lettera a), D.P.R. 633/1972, in base al quale non sono considerate cessioni di beni quelle che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro. Tale inquadramento comporta l'esclusione dell'operazione dal campo Iva, con conseguente applicazione dell'imposta di registro nella misura proporzionale dello 0,50%. È questo, in estrema sintesi, il chiarimento fornito dall'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 278/E/2008.

Una volta avvenuta la notifica della cessione del credito, l'atto acquista efficacia nei confronti dell'Agenzia delle entrate e quindi il pagamento deve avvenire nei confronti del cessionario.

Tanto premesso, con la Risoluzione 103/E/2006, Agenzia delle entrate, si è chiarito che *"in tale circostanza può essere separatamente ceduta a terzi l'eccedenza di credito che deve rimborsare l'ufficio dopo il rimborso della quota di competenza del concessionario. Occorre comunque rispettare il principio secondo cui la cessione, anche parziale del*

credito Iva, non può alterare l'originario rapporto obbligatorio di diritto pubblico esistente tra l'Amministrazione Finanziaria ed il cedente del credito. In particolare, si precisa che la quota di credito Iva rimborsabile dall'ufficio non può essere, a sua volta, ulteriormente frazionata tra più cessionari, potendosi ammettere solo la sua cessione unitaria. Ciò anche al fine di rispettare il principio dettato dall'articolo 5, comma 4-ter, del decreto legge 14 marzo 1988, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 154, secondo cui, agli effetti dell'articolo 38-bis del D.P.R. n. 633 del 1972, "... in caso di cessione del credito risultante dalla dichiarazione annuale deve intendersi che l'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto possa ripetere anche dal cessionario le somme rimborsate, salvo che questi non presti la garanzia prevista nel secondo comma del suddetto articolo fino a quando l'accertamento sia diventato definitivo. Restano ferme le disposizioni relative al controllo delle dichiarazioni, delle relative rettifiche e all'irrogazione delle sanzioni nei confronti del cedente il credito".

Indipendentemente dall'avvenuta successione nella titolarità del credito Iva, le questioni tributarie a esso connesse restano dunque ancorate al sottostante rapporto contribuente-cedente/Amministrazione finanziaria da cui origina il credito Iva ceduto. Di fatto, sarebbe impossibile procedere a verifiche contabili in capo al cessionario quando il credito ceduto tragga origine dalla contabilità tenuta dal cedente.

È quanto espressamente chiarito nella risoluzione n. 103/E/2006, di cui si riporta, ancora una volta, il significativo passaggio: *"occorre comunque rispettare il principio secondo cui la cessione, anche parziale, del credito Iva non può alterare l'originario rapporto obbligatorio di diritto pubblico esistente tra l'Amministrazione finanziaria e il cedente del credito"*.

E naturalmente risulta legittimo l'esercizio di un potere di controllo di eventuali situazioni debitorie sorte in capo al contribuente cedente, nel presupposto che l'Amministrazione finanziaria rimanga estranea al rapporto cedente/cessionario finalizzato esclusivamente al trasferimento della titolarità del credito Iva. Questo è quanto espressamente chiarito dalla stessa Amministrazione finanziaria, nella circolare n. 223/1988 dell'allora Mef e nella circolare n. 71/1989 del medesimo Ministero, in cui venne posto in evidenza che, nel caso di cessione del credito Iva, l'ufficio avrebbe dovuto continuare a esercitare i propri poteri di controllo, di accertamento e di irrogazione delle eventuali sanzioni nei confronti del soggetto cedente. Infatti, la cessione del credito Iva – che si perfeziona senza il consenso dell'ufficio/debitore, come precedentemente menzionato – non può

comportare una modifica peggiorativa della posizione originaria dell'Amministrazione finanziaria, così che quest'ultima deve essere legittimata a opporre al cessionario tutte le eccezioni che poteva far valere nei confronti del contribuente cedente, inclusa quella dell'esistenza di carichi pendenti in capo al cedente. Diversamente, i carichi pendenti del cedente (o già definitivamente accertati) sarebbero facilmente aggirabili.

IL RIMBORSO IVA E IL CONTROLLO DEI CARICHI PENDENTI

In alcune fattispecie, vi è la necessità di richiedere a rimborso l'eccedenza a saldo di Iva generatasi dalla relativa dichiarazione annuale. Questo può accadere quando, per esempio, un contribuente pone in essere operazioni attive non imponibili e, allo stesso tempo, operazioni passive "nazionali" soggette ad aliquote ordinarie. Ecco che, in assenza di imposte a debito da compensare, il contribuente si ritroverebbe con una eccedenza d'imposta non utilizzabile, eventualmente da richiedere a rimborso.

Il rimborso Iva è disciplinato dall'articolo 30, D.P.R. 633/72; l'esecuzione dei rimborsi dall'articolo 38-bis, medesimo decreto.

Il contribuente può richiedere in tutto o in parte il rimborso dell'eccedenza Iva desumibile dalla dichiarazione Iva annuale, se di importo superiore a 2.582,28 Euro (fatto salvo il caso in cui l'attività sia cessata), quando:

- esercita esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni soggette ad imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni, computando a tal fine anche le operazioni a norma dell'articolo 17, D.P.R. 633/72. In questo caso, il calcolo dell'aliquota media sugli acquisti e sulle vendite viene effettuato prendendo a riferimento l'ammontare dell'imposta assolta su tali acquisti e/o vendite, diviso per il loro relativo imponibile, al netto di eventuali acquisti o cessioni di beni strumentali;
- effettua operazioni non imponibili di cui agli articoli 8, 8-bis e 9 per un ammontare superiore al 25% dell'ammontare complessivo di tutte le operazioni effettuate;
- effettua acquisti o importazioni di beni strumentali e/o servizi e beni per studi o ricerche, limitatamente all'imposta assolta sulle predette attività;
- effettua prevalentemente operazioni non soggette all'imposta per effetto degli articoli da 7 a 7-septies, D.P.R. 633/72;

- effettua operazioni in reverse charge, ai sensi dell'articolo 17 (sono incluse le operazioni effettuate in articolo 41, D.lgs. 331/93).

Il contribuente, inoltre, può chiedere a rimborso la minore delle eccedenze detraibili, così come risultante dalle dichiarazioni annuali Iva degli ultimi 3 anni.

Di fatto, poi, i rimborsi sono eseguiti secondo due modalità:

- per gli importi richiesti a rimborso superiori al minimo ma inferiori o uguali a 30.000 euro, non è richiesto né il visto di conformità né la dichiarazione del contribuente con cui si attesta il rispetto di determinati requisiti di carattere patrimoniale ed economico;
- per gli importi richiesti a rimborso superiori a 30.000 euro, è obbligatoria l'apposizione del visto di conformità o la sottoscrizione alternativa del contribuente; inoltre, è necessaria la compilazione della dichiarazione sostitutiva di atto notorio con cui vengono attestati:
 - la consistenza del patrimonio netto, che rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo anno, non deve essere diminuito di oltre il 40%;
 - la consistenza degli immobili che, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo anno, non deve essere diminuita di oltre il 40%;
 - la prosecuzione dell'attività, la quale non deve aver subito interruzioni o riduzioni per effetto di operazioni straordinarie;
 - la consistenza delle azioni o quote della società che, rispetto all'anno precedente, non devono essere diminuite di oltre il 50% del capitale sociale;
 - la regolarità contributiva.

Detto ciò, il credito emergente dalla dichiarazione annuale Iva può essere richiesto a rimborso. Tuttavia, qualora il beneficiario del credito Iva volesse rinunciare al suo rimborso per cedere il credito medesimo ad un altro soggetto oppure chiedere a rimborso solo una parte di detto credito, cedendo a terzi il rimanente, è previsto che l'agenzia delle entrate possa eseguire alcuni controlli preventivi volti a verificare l'esistenza e la validità estrinseca e formale della cessione.

Sempre in tema antielusivo, i controlli dell'Agenzia delle entrate possono effettuarsi, come accennato poc'anzi, a carico sia del contribuente cedente (titolare del credito

originario) sia del contribuente cessionario. Infatti, nell'eventualità in cui, successivamente all'erogazione del rimborso, si accerti la non debenza delle somme rimborsate, ai fini del recupero delle stesse, l'Amministrazione finanziaria può rivalersi direttamente anche nei confronti del cessionario del credito Iva (responsabilità solidale del cessionario), fatta salva la necessità di effettuare i controlli contabili in capo al cedente, quale originario titolare del credito stesso.

In particolare, l'articolo 5, comma 4-ter, D.L. 70/1988, convertito con modificazioni in L. 154/1988, ha previsto che *“agli effetti dell'articolo 38-bis, D.P.R. 633/1972, in caso di cessione del credito risultante dalla dichiarazione annuale, o del quale è chiesto il rimborso in sede di liquidazione trimestrale deve intendersi che l'ufficio dell'Iva possa ripetere anche dal cessionario le somme rimborsate”*.

Peraltro, si ricorda che la possibilità di cedere il credito Iva risultante dalla liquidazione trimestrale è stato inserito a opera dell'articolo 12-sexies, D.L. 34/2019, convertito con modificazioni in L. 58/2019. Precedentemente, era prevista esclusivamente la cessione dei crediti Iva indicati nella dichiarazione Iva annuale e non anche dei crediti emersi in sede di liquidazione Iva trimestrale e chiesti a rimborso tramite l'apposito Modello TR (risoluzione n. 49/E/2006). Sono cedibili i crediti Iva trimestrali dei quali sia chiesto il rimborso a decorrere dal 1° gennaio 2020.

Quanto alla possibilità di cedere un credito Iva “futuro”, ovvero non ancora maturato e definitivo nonché trascritto nella dichiarazione annuale/modello TR, nella risposta a interpello n. 469/E/2020, e con i chiarimenti resi con la risoluzione n. 279/E/2002 e con la risposta alla consulenza giuridica n. 1/E/2019, applicabili a tutte le ipotesi di cessione del credito tributario “futuro”, è stato chiarito che *“nel rispetto dei principi di certezza e trasparenza dei rapporti tributari tra il contribuente e l'Amministrazione, già enunciati con la citata risoluzione n. 279/E/2002, si è dell'avviso che la notifica dell'atto di cessione del credito all'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente in base al domicilio fiscale del contribuente, vada effettuata dopo la presentazione della dichiarazione/modello in cui confluisce il credito futuro ceduto e chiesto a rimborso, perché è solo da tale data che il credito Iva spettante diviene certo e definito, cristallizzandosi nella scelta operata dal contribuente tra le alternative in proposito offerte dall'ordinamento (riporto del credito anche al fine del suo utilizzo in compensazione o richiesta di rimborso)”*.

In sintesi:

- è possibile richiedere a rimborso un credito Iva emergente dalla dichiarazione annuale Iva o dal modello trimestrale di liquidazione periodica TR;
- è possibile cedere in tutto o in parte detto credito “*certo e definitivo*”, lasciando aperta o meno la responsabilità del cedente, a seconda che la cessione avvenga pro solvendo o pro soluto;
- la cessione del credito comporta l’assunzione delle piene responsabilità del cessionario nei confronti dei debitori ceduti, quale nuovo beneficiario del credito medesimo;
- la scrittura privata autenticata o l’atto pubblico che certificano la cessione del credito devono essere comunicati all’Agenzia delle entrate entro 30 giorni; l’Ufficio, a sua volta, effettua i dovuti controlli ed, eventualmente, si avvale della possibilità di sospendere la cessione del credito qualora ravvisi l’esistenza di atti di contestazione o di irrogazione delle sanzioni, con data antecedente quella di stipula dell’atto di cessione.

Proprio in merito a quest’ultimo punto, è utile precisare che, in presenza di una richiesta di rimborso o di cessione del credito comunicata all’Amministrazione finanziaria, l’Ufficio si avvale dei poteri conferitegli per verificare l’effettiva sussistenza del credito d’imposta (controllo effettuabile previo riscontro delle scritture contabili e delle dichiarazioni presentate, da cui si evince il calcolo del credito d’imposta) e l’eventuale presenza o meno di atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni, nonché di carichi pendenti iscritti a ruolo.

Su questo, ai sensi della risoluzione n. 192/E/1997, onde evitare il ripetersi di comportamenti fraudolenti, è stato consigliato agli Uffici, ogni qual volta venga loro notificata una cessione di credito, di provvedere, qualora ritengano che possano sussistere perplessità in ordine all’autenticità dei documenti prodotti, a informare il cedente della sussistenza delle predette perplessità, con lettera raccomandata prima dell’emissione dell’ordinativo di pagamento, dando carico al cedente stesso di riscontrare, entro il termine di 30 giorni dal ricevimento della raccomandata, la comunicazione dell’ufficio. In questo modo, qualora la cessione sia stata posta in essere con documenti falsi all’insaputa del cedente, lo stesso, a seguito della comunicazione dell’ufficio, può impedire la liquidazione del rimborso avvertendo tempestivamente l’ufficio medesimo.

Infatti, ai sensi dell'articolo 23, D.lgs. 472/97, *“nei casi in cui l'autore della violazione o i soggetti obbligati in solido, vantano un credito nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, il pagamento può essere sospeso se è stato notificato atto di contestazione o di irrogazione della sanzione o provvedimento con il quale vengono accertati maggiori tributi, ancorché non definitivi. La sospensione opera nei limiti di tutti gli importi dovuti in base all'atto o alla decisione della Commissione Tributaria ovvero dalla decisione di altro organo”*. Peraltro, ai sensi del secondo comma, di cui all'articolo 23, D.lgs. 472/97, il provvedimento definitivo sospende automaticamente il rimborso d'imposta e autorizza l'Ufficio ad eseguire una compensazione fra il credito a rimborso e il debito erariale.

Infine, si precisa che la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 2320/2020, ha sottolineato l'importanza della garanzia prevista dall'articolo 38-bis, D.P.R. 633/72, nei casi in cui si sia in presenza di carichi pendenti o atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni, anche non definitivi. Sul punto, la Corte ha sottolineato che la presenza di una garanzia quale quella fideiussoria preclude la possibilità, per l'Ufficio, di sospendere il rimborso Iva e la conseguente compensazione con i debiti erariali. Come sottolineato dalla predetta sentenza, *“in caso di richiesta di rimborso di un credito Iva, l'Amministrazione finanziaria, che abbia chiesto e ottenuto garanzia dal contribuente in base al D.P.R. 633/1972, articolo 38-bis, comma 1, non può fare uso, durante il periodo di vigenza di detta garanzia, degli strumenti cautelari, rispetto a essa alternativi, previsti dal D.lgs. 472/1997, articolo 23, comma 1 e del R.D. 2440/1923, articolo 69”*. La garanzia richiesta dall'ufficio deve garantire la solvibilità dei debiti iscritti a ruolo ovvero degli importi a debito contestati dall'ufficio; è possibile presentare una cauzione in titoli di stato, una fideiussione bancaria oppure una polizza fideiussoria a totale copertura dell'importo a debito.

La stessa clausola può applicarsi nel caso in cui gli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni siano stati annullati in tutto o in parte, oppure vi sia una sentenza, ancorché non definitiva, che sospenda in tutto in parte il carico pendente iscritto a ruolo. Anche in questo caso, l'Ufficio non può sospendere l'irrogazione del rimborso o la sua successiva cessione, ammesso e concesso che il contribuente non sia in possesso di una sentenza certa e definitiva.

Le prossime scadenze



30 marzo 2022

CONTRATTI DI LOCAZIONE

Termine per versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili, con decorrenza 1° del mese, e di quella inerente ai rinnovi ed alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca

31 marzo 2022

MODELLO EAS

Termine di invio telematico del modello EAS nel caso in cui nel 2021 si siano verificate variazioni dei dati precedentemente comunicati.

7 aprile 2022

OPZIONE BONUS EDILIZI

Termine per comunicare le opzioni relative alle spese 2021 (e alle spese 2020 per le rate successive alla prima), salvo proroga.

16 aprile 2022

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.

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

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

25 aprile 2022

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. Entro lo stesso termine devono essere presentati anche gli elenchi relativi alle cessioni intracomunitarie del trimestre precedente.
