



Aggiornamento  
Professionale  
Settimanale

**quaderno**

**settimanale**

**Focus settimanale:**

- **La cessazione dell'attività non è un grave motivo di recesso alla locazione**
- **Rimborsi chilometrici casa-lavoro: Cassazione e Agenzia delle Entrate a confronto**
- **Consulenza giuridica n. 3 – I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate in tema di corrispettivi telematici – prima parte**
- **Riforma della giustizia tributaria**
- **Gli interpelli dell'Agenzia delle Entrate del mese di agosto**

## Indice:

### Flash di stampa



4

### L'Agenzia interpreta



8

### Il Giudice ha sentenziato



9

In breve.....	12
La cessazione dell'attività non è un grave motivo di recesso alla locazione.....	12
Rimborsi chilometrici casa-lavoro: Cassazione e Agenzia delle Entrate a confronto.....	14
L'Approfondimento – 1 .....	16
Consulenza giuridica n. 3 – I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate in tema di corrispettivi telematici – prima parte .....	16
L'Approfondimento – 2 .....	25
Riforma della giustizia tributaria.....	25
L'Approfondimento – 3 .....	36
Gli interPELLI dell'Agenzia delle Entrate del mese di agosto .....	36

*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](http://www.sercontel.it) mail: [info@sercontel.it](mailto:info@sercontel.it)

## Flash di stampa



Onere della prova nel processo tributario	IL SOLE 24 ORE 12.09.2022	Con la pubblicazione della L. 130/2022, è stabilito che deve essere l'Agenzia delle Entrate a provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Sarà a carico del contribuente, invece, l'onere della prova per le liti di rimborso.
Riversamento credito d'imposta ricerca e sviluppo	ITALIA OGGI 13.09.2022	I soggetti che hanno indebitamente compensato il credito d'imposta per ricerca e sviluppo potranno presentare l'istanza per accedere formalmente alla procedura agevolata del riversamento spontaneo dell'indebito entro il 30.09.2022. Il provvedimento del 4.07.2022 ha stabilito la modulistica da utilizzare mentre per il versamento, invece, dovranno essere utilizzati i codici tributo istituiti con la risoluzione n. 34/E/2022.
Credito d'imposta energia con richiesta al fornitore	IL SOLE 24 ORE 13.09.2022	Le imprese non energivore che non hanno cambiato fornitore dal 2019, possono usufruire del credito d'imposta "caro energia" richiedendo il calcolo direttamente al fornitore del servizio.
Rimborso Iva assolta in altro Stato UE	ITALIA OGGI 12.09.2022	Il termine per chiedere il rimborso dell'Iva pagata sugli acquisti e sulle importazioni soggetti all'imposta in un Paese membro diverso da quello di residenza del contribuente, effettuati nel 2021, scade il 30 settembre.
30% dei lavori per superbonus e adempimenti entro il 30.09	IL SOLE 24 ORE 13.09.2022	Il direttore dei lavori dovrà certificare e inviare una dichiarazione "tempestivamente via Pec o raccomandata al committente e all'impresa" attestando l'esecuzione del 30% dei lavori sulle villette e unità indipendenti, agevolati con il 110%, allo scopo di intercettare la proroga del superbonus dal 30.06 al 31.12.2022, entro il 30 settembre.
Riforma della giustizia tributaria	ITALIA OGGI 12.09.2022	La riforma della giustizia tributaria sarà in vigore dal 16.09.2022.

Conversione del decreto Aiuti-bis	IL SOLE 24 ORE 14.09.2022	<p>La legge di conversione del Decreto Aiuti-bis ha ottenuto il via libera del Senato. Tra le novità si segnala:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la riapertura della possibilità di cedere i crediti da bonus edilizi,</li> <li>• la proroga fino al 31.12.2022 dello smart working generalizzato, anche senza accordo individuale, a favore dei lavoratori fragili e i genitori di under 14;</li> <li>• la ripartizione tra le Regioni delle risorse aggiuntive per il riconoscimento del bonus psicologo;</li> <li>• l'aumento a 1.000 euro del tetto per l'impignorabilità delle pensioni.</li> </ul>
Installazione di vetrate amovibile inclusa nell'edilizia libera	ITALIA OGGI 14.09.2022	<p>Un emendamento presentato alla legge di conversione del D.L. 115/2022 (Decreto Aiuti-bis) ha inserito nell'articolo del testo unico dell'edilizia che disciplina gli interventi in edilizia libera anche l'installazione delle vetrate amovibili.</p>
Cancellazione limitazione ricorsi pendenti al 15.07.2022	IL SOLE 24 ORE 14.09.2022	<p>Un emendamento inserito nel "Decreto Aiuti-bis" abroga la previsione contenuta nella L. 130/2022. Per questo motivo, rientrano nella definizione delle controversie pendenti in Cassazione tutti i procedimenti per i quali risulta notificato il ricorso entro il 16.09.2022.</p>
Comunicazione dati al Sistema tessera sanitaria	ITALIA OGGI 14.09.2022	<p>Con D.M. 2.02.2022 il Ministero dell'economia e delle Finanze ha definito il nuovo scadenziario per l'invio al portale tessera sanitaria dei dati relativi alle spese sanitarie. Entro il 30.09.2022, devono essere inviati i dati delle spese sostenute nel 1° semestre 2022 mentre entro il 31.01.2023 quelli delle spese sostenute nel 2° semestre 2022. Dal 2023 invece le spese devono essere inviate entro la fine del mese successivo.</p>
Numero SAL nella comunicazione cessione/sconto bonus edilizi	ITALIA OGGI 14.09.2022	<p>L'Agenzia delle Entrate, tramite una (Faq), ha precisato che per le comunicazioni delle opzioni per la cessione e/o lo sconto dei bonus edilizi, nel campo in cui è necessario riportare il numero di stati di avanzamento dei lavori (SAL), allo stato</p>

		attuale è possibile indicare solo valori da 1 a 9.
Definizione ricorsi in Cassazione notificati entro il 16.09.2022	ITALIA OGGI 15.09.2022	Un emendamento alla legge di conversione del D.L. 115/2022, approvato dalla Camera consente la definizione dei ricorsi in Cassazione se notificati entro il 16.09.2022.
Cessione di vecchi crediti derivanti da bonus edilizi	IL SOLE 24 ORE 15.09.2022	Durante la conversione del Decreto Aiuti-bis sono stati presentati degli emendamenti in tema di responsabilità in caso di circolazione di crediti derivanti dai bonus edilizi.
Limitazione della responsabilità per cessione di bonus edilizi	IL SOLE 24 ORE 16.09.2022	L'emendamento presente nella legge di conversione al "Decreto Aiuti-bis" prevede un perimetro ristretto della responsabilità solidale, limitata ai soli casi di dolo e colpa grave del cessionario o del fornitore.
Responsabilità solidale limitata nei bonus edilizi con adempimenti postumi	IL SOLE 24 ORE 16.09.2022	Le nuove regole sulla responsabilità solidale, inserite nella legge di conversione del decreto Aiuti bis, si applicano ai crediti per i quali sono stati rilasciati i visti di conformità, le asseverazioni e le attestazioni, previsti dal decreto Rilancio.
Agevolazioni per installazione del fotovoltaico per le imprese	IL SOLE 24 ORE 16.09.2022	Per il 2022 è riconosciuto un credito d'imposta del 6% per le imprese che effettuano investimenti in impianti fotovoltaici nel 2022.
Bonus 200€ per autonomi e professionisti	IL SOLE 24 ORE 16.09.2022	La Corte dei conti ha autorizzato il bonus 200 euro per autonomi e professionisti. Si attende ora la pubblicazione del provvedimento in Gazzetta Ufficiale.
Credito d'imposta per il settore agricolo nel Decreto Aiuti ter	IL SOLE 24 ORE 17.09.2022	Il Decreto Aiuti ter ha esteso al 4° trimestre 2022 il credito di imposta al 20% per il carburante agricolo.
Definizione liti in Cassazione	IL SOLE 24 ORE 17.09.2022	Il provvedimento di approvazione del modello di domanda e delle relative istruzioni emanati il 16.09.2022 dall'Agenzia delle Entrate, afferma che per

		la definizione delle liti in Cassazione è possibile scomputare dalle somme dovute anche gli interessi e le sanzioni già versate a titolo provvisorio e non solo le imposte.
Proroga della sanatoria per regolarizzazione credito d'imposta R&S	IL SOLE 24 ORE 17.09.2022	Il Decreto Aiuti ter stabilisce lo slittamento al 31.10.2022 del termine per presentare la domanda per regolarizzare l'indebito utilizzo del bonus ricerca e sviluppo.
Credito d'imposta per imprese turistico ricettive	IL SOLE 24 ORE 17.09.2022	Il modulo di autodichiarazione per fruire del credito d'imposta del 50% per l'Imu versata, a titolo di seconda rata 2021, per gli immobili rientranti nella categoria catastale D/2 nei quali è gestita l'attività turistica, è stato pubblicato il 16.09.2022 sul sito dell'Agenzia delle Entrate.
Bonus lavoratori dipendenti e pensionati nel Decreto Aiuti ter	IL SOLE 24 ORE 17.09.2022	Previsto un nuovo bonus a lavoratori e a pensionati: € 150 erogati a novembre solamente a chi ha un reddito nell'anno 2021 fino a € 20.000 (retribuzione fino a € 1.538 a novembre nel caso dei dipendenti). Anche per i professionisti e autonomi è previsto un nuovo bonus, con una rimodulazione degli importi della prima una tantum: € 350 a chi ha redditi nell'anno 2021 fino a € 20.000, € 200 a chi ha redditi superiori e fino a € 35.000.
Sconti potenziati per il "caro bollette" nel Decreto Aiuti ter	ITALIA OGGI 17.09.2022	È stato potenziato il tax credit contro il caro bollette. Tra le misure si segnala l'aumento della misura del credito d'imposta per i consumi di gas che per le energivore sale al 40% ed è previsto anche per ottobre e novembre 2022. Per la componente "luce" il credito di imposta è del 30% e si abbassa il requisito della potenza disponibile del contatore per l'accesso al bonus da 16,5 kW a 4,5 kW: anche bar e ristoranti possono beneficiarne. Rimane inalterato il requisito che prevede la concessione del bonus solo alle imprese che abbiano riscontrato un incremento del costo per kWh superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito medesimo periodo dell'anno 2019.

## L'Agenzia interpreta



<p><b>Riorganizzazione aziendale e abuso del diritto</b></p>	<p>INTERPELLO N. 450 – 451 DEL 09.09.2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con le risposte, ha precisato che se risultano essere parte integrante di un più ampio progetto di riorganizzazione aziendale, le operazioni preliminari di compravendita e donazione, volte alla precostituzione dei requisiti richiesti dall'art. 177, c. 2-bis del Tuir, non costituiscono operazioni in abuso del diritto.</p>
<p><b>Compensazione crediti agevolativi per non residente</b></p>	<p>INTERPELLO N. 453 DEL 09.09.2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito alcuni aspetti in merito alle modalità di compensazione dei crediti agevolativi.</p>
<p><b>Codici tributo per acquisti di energia</b></p>	<p>RISOLUZIONE N. 49/E DEL 16.09.2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito i codici tributo per l'utilizzo, con modello F24, dei crediti d'imposta concessi alle imprese, a parziale compensazione delle spese sostenute per l'acquisto di energia, gas e carburante, dal Decreto Aiuti bis.</p>
<p><b>Detrazione per barriere architettoniche</b></p>	<p>INTERPELLO N. 455 - 456 DEL 09.09.2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che un'associazione sportiva dilettantistica che intende effettuare interventi di rimozione di barriere in un palazzetto dello sport può usufruire del bonus, sulla base della convenzione attraverso la quale gestisce il palazzetto. Con la seconda risposta, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito che il bonus può essere sfruttato anche da un'associazione di promozione sociale.</p>

## Il Giudice ha sentenziato



<p><b>Impugnazione con conoscenza del debito tributario senza regolare notifica</b></p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 26523/2022</p>	<p>La Cassazione ha sancito che la conoscenza di un debito tributario, avvenuta tramite un atto non ricompreso tra quelli specificatamente indicati nell'art. 19 D.Lgs. 546/1992, non integra acquiescenza al ricorso presentato avverso un atto ricevuto successivamente e ricompreso tra quelli impugnabili di cui al citato art. 19.</p>
<p><b>Dividendi a società estera ante 2008</b></p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 26681-26684/2022</p>	<p>La Cassazione ha chiarito che i dividendi italiani erogati a soggetti esteri nei periodi d'imposta 2005, 2006 e 2007 subiscono la ritenuta ridotta dell'1,65% anziché quella piena del 27% o quella convenzionale del 15%.</p>
<p><b>Rettifica nelle operazioni estere infragruppo</b></p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 26695/2022</p>	<p>La Cassazione chiarisce che nella rettifica delle operazioni infragruppo, l'Amministrazione Finanziaria non ha l'obbligo di applicare il metodo del confronto del prezzo, in quanto ha la possibilità di utilizzare il margine netto della transazione.</p>
<p><b>Imposta sulle successioni e donazioni per trust</b></p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 25327/2022</p>	<p>La Cassazione, considerando che con l'istituzione di un trust non si verificano effetti traslativi, ha affermato che al momento della registrazione dell'atto non è dovuta l'imposta sulle successioni e donazioni, ma solo l'imposta fissa.</p>
<p><b>Ricorso contro gli estratti di ruolo</b></p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 26283/2022</p>	<p>La Cassazione, affrontando il tema dell'impugnabilità degli estratti di ruolo, a seguito della riforma apportata dall'art. 3-bis D.L. 146/2021, ha chiarito che per i giudizi attualmente pendenti sarà il contribuente a dover dimostrare che, al momento dell'impugnazione dell'atto, fosse già sussistente un pregiudizio.</p>
<p><b>Iva chirurgia estetica</b></p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 26906/2022</p>	<p>La Cassazione, accogliendo il ricorso delle Entrate ha chiarito che il diritto all'esenzione sorge quando la prestazione può essere considerata</p>

		medica, poiché tesa a riparare inestetismi, sia congeniti sia insorti in seguito a incidente o malattia, tali da essere fonte di oggettivo disagio per il paziente.
Sospensione dell'attività per fatture false	CORTE DI CASSAZIONE N. 33645/2022	La Cassazione, ha confermato la sospensione dall'attività professionale della contabile coinvolta in associazione a delinquere e concorso in false fatturazioni.
Reato presupposto per autoriciclaggio	CORTE DI CASSAZIONE N. 32571/2022	La Cassazione, in tema di autoriciclaggio, sostiene che il criterio da seguire ai fini dell'individuazione della condotta dissimulativa è quello della idoneità "ex ante", sulla base degli elementi di fatto sussistenti nel momento della sua realizzazione, a ostacolare l'identificazione della provenienza delittuosa del bene.
Condanna al risarcimento del danno per la pretesa fiscale temeraria	CORTE DI CASSAZIONE N. 26920/2022	La Cassazione ha stabilito che se la pretesa erariale si rivela temeraria, il Fisco può essere condannato a risarcire il contribuente.
Agevolazione prima casa	CORTE DI CASSAZIONE N. 27088/2022	La Cassazione ha stabilito che il marito separato che acquista un altro immobile, in quanto il primo è assegnato alla ex coniuge, non ha diritto alle agevolazioni "prima casa".
Nullità della sospensione di rimborsi Iva	CORTE DI CASSAZIONE N. 27165/2022	La Cassazione ha stabilito che i provvedimenti di sospensione dei rimborsi d'imposta vanno adeguatamente motivati. Non è sufficiente indicare che è in corso una verifica.
Esterovestizione societaria	CORTE DI CASSAZIONE N. 26538/2022	La Cassazione ha sancito che l'esterovestizione societaria va rilevata nel caso in cui è funzionale a una condotta abusiva del suo utilizzo, non potendo essere contestata quando una compagine sceglie uno Stato estero per un legittimo risparmio di imposta.

---

Tassazione  
corrispettivo pagato  
dal donatario

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 25858/2022

La Cassazione ritiene che il corrispettivo pagato da un donatario a un terzo potenziale erede del donante non è fiscalmente esente ed è qualificato come reddito assimilato a lavoro dipendente.

---

## In breve

### **La cessazione dell'attività non è un grave motivo di recesso alla locazione**

---

*Di Francesco Costa*

In un contratto di locazione ad uso diverso dall'abitativo, i motivi per un recesso dal contratto di locazione per essere considerati gravi devono consistere in avvenimenti sopravvenuti alla costituzione del rapporto, estranei alla volontà del conduttore ed imprevedibili, tali da rendere gravosa per quest'ultimo la sua prosecuzione e devono essere precisati nella comunicazione inviata al locatore. La cessazione dell'attività, senza la specificazione delle ragioni che l'hanno determinata, impedisce di valutarne l'idoneità ai fini del recesso. Infatti, la cessazione dell'attività nei locali presi in locazione non è sufficiente a motivare i gravi motivi richiesti dall'art. 27 comma 8 della L. 392/78. Tale principio è stato espresso anche dall'ordinanza della Cassazione n. 26618.

Nelle locazioni ad uso diverso dall'abitativo, al conduttore è riconosciuta la facoltà di recesso anticipato:

- quando le parti hanno introdotto tale possibilità (art. 27 comma 7 della L. 392/78);
- qualora ricorrano gravi motivi, con preavviso di almeno sei mesi da comunicarsi con lettera raccomandata (art. 27 comma 8 della L. 392/78).

Da diverso tempo la giurisprudenza afferma che i "gravi motivi" devono consistere in fatti estranei alla volontà del conduttore, imprevedibili e sopravvenuti alla costituzione del rapporto e tali da rendere oltremodo gravosa per il conduttore la persistenza del rapporto (Cass. nn. 23639/2019, 5803/2019, 11075/2003).

Il conduttore che intende recedere è tenuto a specificare i gravi motivi contestualmente alla dichiarazione di recesso, anche se questo non è previsto espressamente dalla normativa.

Nel caso oggetto di decisione, il conduttore esercitava il recesso da due locazioni relative ad altrettanti immobili indicando, quale grave motivo giustificatore, la "cessazione dell'attività in essi esercitata". Il recesso dal contratto era contestato dal locatore, che riteneva la motivazione non sufficiente a integrare i "gravi motivi" richiesti dalla norma,

evidenziando anche la mancata dimostrazione da parte del conduttore della sussistenza di questi motivi.

La Cassazione, ha innanzitutto, precisato che il conduttore, pur non avendo l'onere di provare le ragioni di fatto, di diritto o economiche che giustificano la decisione di recedere dal contratto, è comunque tenuto a specificare i motivi da cui nasce il recesso nella comunicazione inviata al locatore: tale specifica è adatta al perfezionamento della dichiarazione di recesso e consente al locatore di contestarne i motivi, perciò va escluso che il conduttore possa esplicitare successivamente le ragioni della decisione assunta.

Inoltre, con riferimento all'integrazione dei gravi motivi, la Corte ha ribadito che questi devono essere determinati da avvenimenti sopravvenuti alla costituzione del rapporto, estranei alla volontà del conduttore e imprevedibili, tali da rendere gravosa la prosecuzione.

Inoltre, l'indicazione del conduttore costituisce una mera dichiarazione di volontà di cessare l'attività commerciale in quei locali, riconducibile ad una sua libera scelta imprenditoriale e non ad un fatto estraneo alla sua volontà e questa non è idonea ad integrare i "gravi motivi" di cui all'art. 27 comma 8 della L. 392/78.

Quello che sostiene la Cassazione, è che la cessazione dell'attività negli immobili non può, da sola e in assenza di indicazioni più specifiche nella comunicazione di recesso, intendersi come cessazione dell'attività d'impresa, ma va intesa come conclusione dell'attività fino a quel momento svolta, attribuibile a discrezionali scelte imprenditoriali non motivate da ragioni obiettive, imprevedibili e sopravvenute.

## Rimborsi chilometrici casa-lavoro: Cassazione e Agenzia delle Entrate a confronto

di Alberto De Stefani

L'articolo 51, c.5 del TUIR, che disciplina le spese sostenute dai lavoratori dipendenti, stabilisce che le indennità erogate per le trasferte fuori dal territorio comunale, al netto delle spese di viaggio e trasporto, concorrono a formare il reddito per la parte che eccede l'importo di 46,48 euro al giorno (77,47 euro per le trasferte all'estero). Il limite risente dell'eventuale rimborso delle spese di vitto e alloggio: se queste vengono riconosciute, l'importo è ridotto di 2/3, mentre se viene rimborsato solo il vitto o solo l'alloggio, il limite è ridotto di 1/3. È più corretto considerare il rimborso una somma forfetaria, che permette di non tassare i rimborsi fino al raggiungimento delle quote stabilite.

Nel caso di trasferte o missioni fuori dal territorio comunale, la norma consente il rimborso analitico delle spese documentate (vitto, alloggio, trasporto), senza tassazione, per l'importo giornaliero di 15,49 euro (25,82 per l'estero). Concorrono invece alla formazione del reddito imponibile le spese ed i rimborsi per trasferte eseguite all'interno del territorio comunale. In poche parole, la norma distingue le trasferte eseguite all'interno del territorio comunale rispetto a quelle eseguite fuori dal Comune.

Come confermato dal MEF nella circolare n. 326/1997, per determinare se di trasferta effettivamente si tratta, occorre individuare la sede di lavoro, che normalmente è la sede dell'azienda, e non la residenza del lavoratore. La circolare non affronta però il tema dell'eventuale rimborso per le spese sostenute dal lavoratore nel tratto casa-lavoro.

Su questo tema, mentre l'Agenzia delle Entrate si è sempre opposta nel ritenere tale tragitto una trasferta, la Cassazione invece ha più volte sostenuto il contrario.

Nella recente ordinanza n. 22634 depositata il 28 luglio scorso, la Cassazione, ribadendo quanto già sostenuto nelle pronunce n. 40860/2021 e 6793/2015, ha affrontato il caso di un medico specialista che riteneva non imponibili i rimborsi chilometrici relativi al tragitto casa-lavoro, sostenendo che le spese di viaggio sostenute per svolgere il proprio lavoro presso gli ambulatori esterni non concorrono alla formazione del reddito di lavoro se parametrati al chilometraggio percorso ed al costo del carburante rilevato. Diverso invece il pensiero dell'Agenzia delle Entrate, la quale ha sostenuto che lo spostamento casa-

lavoro non si può considerare trasferta, in quanto tale spostamento non riguarda la sfera lavorativa.

Gli Ermellini sostengono che questi rimborsi hanno la finalità di risarcire il lavoratore delle spese sostenute per poter svolgere il proprio lavoro. Avendo quindi natura risarcitoria e non retributiva, non possono essere tassati, mentre l'Amministrazione sostiene che le detrazioni d'imposta riconosciute al dipendente hanno proprio lo scopo di rimborsarlo per gli oneri sostenuti per la produzione di reddito (spese sostenute per recarsi al lavoro). È parere di molti che questa affermazione dovrebbe essere quantomeno rivista.

# L'Approfondimento – 1

## Consulenza giuridica n. 3 – I chiarimenti dell' Agenzia delle Entrate in tema di corrispettivi telematici – prima parte

---

di *Alessandro Marcolla*

### PREMESSA

Con il provvedimento n. 228725/2021 l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che dal 1.1.2022 tutti i contribuenti devono utilizzare il tracciato telematico, versione 7.0 di giugno 2020, per inviare i dati dei corrispettivi giornalieri.

Evidenziamo subito che il nuovo tracciato telematico, oggetto di più rinvii a causa delle difficoltà generate dall'emergenza pandemica Covid-19, poteva essere utilizzato in via facoltativa dai contribuenti anche prima del 1.1.2022.

Solo a partire da questa data, però, l'utilizzo del nuovo tracciato telematico 7.0 diventa:

- obbligatorio per tutti i soggetti interessati;
- comporta l'applicazione di sanzioni in caso di mancato adeguamento.

Detto ciò, osserviamo che l'aggiornamento al nuovo tracciato si è reso necessario per trattare in modo più efficiente alcune tipologie di operazioni. Si pensi in tal senso:

- alla gestione dei buoni pasto, degli omaggi, degli arrotondamenti per i pagamenti in contanti;
- alla distinzione tra cessione di beni e prestazione di servizi;
- ai casi in cui il commerciante opera con più codici ATECO.

Si deve anche rilevare che le modifiche apportate al "**layout**" del documento commerciale sono state pensate per renderne più agevole la lettura e la compilazione. Si pensi anche in questo caso alla particolarità di alcune operazioni quali: buoni pasto, omaggi, etc..

Sempre sulla questione segnaliamo, infine, che con la consulenza giuridica n. 3/E/2022 l'Ufficio ha fornito ulteriori indicazioni di carattere generale su temi legati al corretto utilizzo delle nuove specifiche tecniche. Precisazioni che assieme all'analisi della normativa in materia saranno oggetto di approfondimento nel prosieguo della trattazione.

## CHIARIMENTI DI CARATTERE GENERALE

In merito al documento commerciale l'Amministrazione Finanziaria ritiene che:

- questo deve essere rilasciato al momento dell'ultimazione della prestazione di servizi, ovvero al momento della consegna dei beni venduti;
- il suo contenuto, aggiornato alle specifiche rilasciate con il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 21137/2019, deve riportare espressamente l'indicazione:
  - ✓ del corrispettivo pagato in contanti;
  - ✓ del corrispettivo pagato per il tramite di mezzi elettronici (carte di credito, carte di debito, carte prepagate);
  - ✓ del corrispettivo non pagato.

Un altro interessante aspetto riguarda, invece, l'obbligo di emettere il documento commerciale all'atto della ultimazione della prestazione dei servizi, ovvero all'atto della consegna dei beni venduti.

Ebbene, a parere di alcuni autori, questa circostanza condiziona anche il termine per emettere la fattura, qualora s'intenda utilizzare questo strumento in luogo dei corrispettivi telematici.

È noto, infatti, che più di qualche contribuente, per evitare l'acquisto e la messa in funzione di un registratore telematico (RT), ha optato per l'utilizzo della fattura elettronica anche per operazioni che potevano esserne esentate perché rientranti tra quelle assoggettabili alla normativa sui corrispettivi telematici.

Ecco, quindi, che in situazioni di tal genere il momento del rilascio della fattura risulta vincolato alle stesse regole fissate per il rilascio del documento commerciale. Così, ad esempio, il meccanico che ripara un automezzo non può riconsegnare il mezzo riparato al cliente senza prima aver emesso la fattura. Fattura che ricordiamo deve essere emessa anche se non è stato incassato alcun corrispettivo.

Osserviamo, inoltre, che relativamente al tema dell'obbligatorietà di utilizzo delle specifiche tecniche, versione 7.0, con decorrenza 1.1.2022 e alla conseguente applicazione delle sanzioni in caso di mancato adeguamento, l'Agenzia delle Entrate ha rilevato che **"... in riferimento alle precisazioni richieste dall'istante sul punto, deve dirsi che file in versione 6.0 trasmessi dal 1° gennaio 2022 potranno essere accolti**

***se riferiti a operazioni di data precedente e se trasmessi nei termini legislativamente previsti (12 giorni dall'effettuazione dell'operazione). Ove la trasmissione avvenisse oltre i predetti termini si avrebbe – di fatto – una omessa trasmissione e, fatte salve eventuali ulteriori violazioni, a fronte di una corretta liquidazione dell'Iva dei corrispettivi sottesi, ciò comporterà l'applicazione del già citato art. 11, comma 2-quinquies, Dlgs n. 471/1997 e della relativa sanzione. Tale sanzione, come indicato nella norma di riferimento, si applica «per ciascuna trasmissione. Non si applica l'art. 12 del Dlgs n. 472/1997 (così l'art. 11, comma 2-quinquies del Dlgs n. 472/1997)».***

Sempre sul tema delle sanzioni applicabili in caso di mancato adeguamento alla nuova normativa evidenziamo, infine, che:

- l'art. 11, comma 2-quinquies del Dlgs n. 471/1997<sup>1</sup> prevede, in presenza di una corretta liquidazione dell'IVA, l'applicazione di una sanzione fissa in misura pari di € 100,00 per ogni omessa/tardiva trasmissione;
- il contribuente in caso di violazione non può usufruire del cumulo giuridico, di cui all'art. 12 del Dlgs n. 472/1997<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> L'art. 11, comma 2-quinquies del Dlgs n. 471/1997 afferma che: "Per l'omessa o tardiva trasmissione ovvero per la trasmissione con dati incompleti o non veritieri dei corrispettivi giornalieri di cui all'art. 2, commi 1, 1-bis e 2, del Dlgs n. 127/2015, se la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo, si applica la sanzione amministrativa di euro 100 per ciascuna trasmissione. Non si applica l'art. 12 del Dlgs n. 472/1997".

<sup>2</sup> L'art. 12 del Dlgs n. 472/1997, prevede che: "1. È punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto 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.  
3. Nei casi previsti dai commi 1 e 2, se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto.  
4. Le previsioni dei commi 1, 2 e 3 si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi.  
5. 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.  
6. Il concorso e la continuazione sono interrotti dalla constatazione della violazione.  
7. Nei casi previsti dal presente articolo la sanzione non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni.  
8. Nei casi di accertamento con adesione, di mediazione tributaria e di conciliazione giudiziale, in deroga ai commi 3 e 5, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta. La

**OPERAZIONI ESCLUSE, NON SOGGETTE, NON IMPONIBILI ED ESENTI**

Le operazioni escluse, non soggette, non imponibili, ed esenti devono essere riportate nel blocco “**4 – 4.1.2 <Natura>**”, utilizzando uno dei seguenti codici natura:

- “**N1**” per le operazioni escluse;
- “**N2**” per le operazioni non soggette;
- “**N3**” per le operazioni non imponibili;
- “**N4**” per quelle esenti.

Premesso ciò osserviamo che al fine di offrire una lettura più chiara delle nuove disposizioni, l'Ufficio nella consulenza giuridica n. 3/E/2022 ha fornito alcuni chiarimenti in relazione ad alcune particolari casistiche che tratteremo di seguito.

**OPERAZIONI ESCLUSE DALL'IVA****Beni ceduti a titolo di sconto**

È noto che per le cessioni di beni a titolo di sconto l'esclusione dall'IVA “**sussiste a condizione che le medesime siano previste nelle pattuizioni originarie, ovvero che non abbiano a oggetto beni ad aliquota più elevata rispetto a quella relativa ai beni oggetto della cessione principale**”.

Risultano, quindi, assoggettate ad imposta solo “**le cessioni a titolo di sconto, premio o abbuono pattuite successivamente alla contrattazione originaria**”.

Per queste ragioni, l'Amministrazione Finanziaria ha confermato che al verificarsi delle condizioni richiamate le cessioni a titolo di sconto:

- rientrano “**nella sfera di applicazione della richiamata disposizione contenuta nell'art. 15, n. 2) del DPR n. 633/1972**”;
- devono essere trasmesse utilizzando il codice natura “**N1**”.

Alternativamente, l'Ufficio consente di utilizzare la procedura di codifica che riportiamo nel seguente esempio.

---

**sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento e alla definizione agevolata ai sensi degli articoli 16 e 17 del presente decreto non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni”.**

## Esempio 1

Ipotizziamo di dover vendere i seguenti tre beni:

- Bene A, IVA 10%, importo € 100,00;
- Bene B, IVA 10%, importo € 80,00;
- Bene C, IVA 10%, importo € 30,00;

Sul bene C è previsto uno sconto di - € 30,00.

Dati questi valori abbiamo un totale complessivo di € 180,00 ( 100 + 80 + 30 – 30) di cui IVA € 16,36<sup>3</sup>.

Diversamente, in presenza di cessioni a titolo oneroso di beni soggetti ad aliquota più elevata il codice natura “**N1**” non può essere utilizzato perché il valore normale di questi beni deve obbligatoriamente rientrare nella base imponibile del tributo.

## Imballaggi e recipienti soggetti a restituzione

Come stabilito dall’art. 15 del DPR n. 633/1972<sup>4</sup> gli addebiti e gli accrediti di somme versate a titolo di cauzione per imballaggi a rendere non concorrono a formare la base imponibile IVA. A tal fine si rende necessaria, però, la distinta indicazione di questi elementi nella fattura o nel documento commerciale.

Premesso ciò, occorre aggiungere che se allo scadere del termine pattuito per la restituzione gli imballaggi, questi non vengono restituiti, sull’ammontare della relativa somma deve essere calcolata l’IVA.

Diversamente, in ipotesi di regolare restituzione si deve procedere nel seguente modo:

<sup>3</sup> Per trovare l’IVA occorre procedere con lo scorporo nel seguente modo:  
 $180/1,10 = 163,64$  che è l’imponibile. Da cui  $180 - 163,64 = 16,36$  che è l’IVA.

<sup>4</sup> L’art. 15 del DPR n. 633/1972 stabilisce che: “Non concorrono a formare la base imponibile:

- 1) le somme dovute a titolo di interessi moratori o di penalità per ritardi o altre irregolarità nell’adempimento degli obblighi del cessionario o del committente;
- 2) il valore normale dei beni ceduti a titolo di sconto, premio o abbuono in conformità alle originarie condizioni contrattuali, tranne quelli la cui cessione è soggetta ad aliquota più elevata;
- 3) le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, purché regolarmente documentate;
- 4) l’importo degli imballaggi e dei recipienti, quando ne sia stato espressamente pattuito il rimborso alla resa;
- 5) le somme dovute a titolo di rivalsa dell’imposta sul valore aggiunto.

Non si tiene conto, in diminuzione dell’ammontare imponibile, delle somme addebitate al cedente o prestatore a titolo di penalità per ritardi o altre irregolarità nella esecuzione del contratto”.

- emissione di un documento commerciale con il codice natura “**N1**” da predisporre al momento dell’acquisto;
- emissione di un documento commerciale al momento della restituzione del vuoto con codice natura “**N1**” e causale “**VR**”.

Per quanto riguarda, invece, le procedure di resa e di annullo resta invariata la necessità che le stesse **“forniscano gli elementi che servono a correlare la restituzione del bene o l’annullo dell’operazione ai documenti probanti l’acquisto originario, quindi, in particolare, il codice identificativo del documento attestante l’operazione originaria, qualora il cliente lo produca al momento del reso”**.

Sempre su questo tema segnaliamo, infine, che:

- le nuove specifiche tecniche 7.0 consentono al contribuente di emettere un documento per annullo o reso;
- il cliente potrebbe documentare l’acquisto dei vuoti a rendere anche con altri elementi, si pensi ad esempio alla ricevuta del POS.

Ecco che per simili evenienze l’Agenzia delle Entrate ritiene che l’esercente possa riportare nel documento commerciale di reso gli estremi della ricevuta del POS o alternativamente un codice generico.

In pratica si deve operare come riportiamo di seguito: in sostituzione della matricola del dispositivo si deve inserire nel documento di reso/annullo una di queste sigle descrittive:

- ✓ “**POS**” in ipotesi di ricevuta POS;
- ✓ “**VR**” in presenza di vuoti a rendere;
- ✓ “**ND**” in altri casi residuali. Si pensi ad esempio al reso/annullo di uno scontrino fiscale emesso dal misuratore fiscale o ad un documento commerciale web emesso tramite la procedura online, etc..

## Tassa di soggiorno

Relativamente alla **“tassa di soggiorno”** l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che **“il gestore della struttura ricettiva, pur divenendo responsabile dell’imposta, non assume mai la veste di soggetto passivo della stessa, che permane in capo ai clienti della struttura sottoposti alla rivalsa”**.

Per queste ragioni:

- la tassa di soggiorno risulta esclusa dall'IVA ai sensi dell'art. 15, comma 1, n. 3) del DPR n. 633/1972;
- gli importi in questione devono essere valorizzati con il codice natura "**N1**".

### **Contributo regionale e provinciale (controllo fumi)**

Per mancanza del presupposto oggettivo<sup>5</sup> il contributo regionale e provinciale (controllo fumi) è estraneo al campo di applicazione dell'IVA.

Pertanto, il contributo regionale e provinciale, ex art. 10, comma 3, lett. c) del DPR n. 74/2013<sup>6</sup>, addebitato al cliente assieme alle prestazioni di manutenzione degli impianti di riscaldamento a caldaia, non concorre a formare la base imponibile del servizio di manutenzione perché dovuto a titolo di ristoro. Il contributo viene, infatti, versato dalla ditta in nome e per conto del proprietario dell'impianto.

Trattasi, quindi, di un importo:

- escluso dalla base imponibile ai sensi dell'art. 15, comma 1, n. 3) del DPR n. 633/1972;
- che deve essere riportato utilizzando il codice natura "**N1**".

### **OPERAZIONI NON SOGGETTE AD IVA**

<sup>5</sup> Il presupposto oggettivo IVA richiede che l'operazione effettuata dal contribuente rientri fra le cessioni di beni e le prestazioni di servizi.

<sup>6</sup> L'art. 10, comma 3, lett. c) del DPR n. 74/2013 afferma che: "Nel disciplinare la materia, le Regioni e le Province autonome, tenendo conto delle peculiarità del territorio, del parco edilizio e impiantistico esistente, delle valutazioni tecnico-economiche concernenti i costi di costruzione e di gestione degli edifici, delle specificità ambientali, del contesto socio-economico e di un corretto rapporto costi-benefici per i cittadini, possono:

c) assicurare la copertura dei costi necessari per l'adeguamento e la gestione del catasto degli impianti termici, nonché per gli accertamenti e le ispezioni sugli impianti stessi, mediante la corresponsione di un contributo da parte dei responsabili degli impianti, da articolare in base alla potenza degli impianti, secondo modalità uniformi su tutto il territorio regionale".

## Cessioni gratuite di beni

Le cessioni gratuite di beni che riguardano uno dei seguenti casi sono considerate, a norma dell'art. 2, comma 2, n. 4) del DPR n. 633/1972<sup>7</sup>, operazioni non soggette ad IVA.

In particolare, non sono soggette ad IVA le cessioni gratuite di:

- beni di costo unitario inferiore a € 50,00 euro, la cui produzione o il cui commercio non rientrano nell'attività propria dell'impresa;
- beni per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta, ex art. 19 del DPR n. 633/1972<sup>8</sup>, anche se per effetto dell'opzione di cui all'art. 36-bis del DPR n. 633/1972<sup>9</sup>.

<sup>7</sup> L'art. 2, comma 2, n. 4) del DPR n. 633/1972 prevede che: "Costituiscono inoltre cessioni di beni:

- 4) le cessioni gratuite di beni ad esclusione di quelli la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa se di costo unitario non superiore ad euro cinquanta e di quelli per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'art. 19, anche se per effetto dell'opzione di cui all'art. 36 bis".

<sup>8</sup> L'art. 19 del DPR n. 633/1972 stabilisce che: "1. Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'art. 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'art. 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assoluta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

2. Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'art. 19 bis 2. In nessun caso è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni o servizi utilizzati per l'effettuazione di manifestazioni a premio.

3. La indetraibilità di cui al comma 2 non si applica se le operazioni ivi indicate sono costituite da:

- a) operazioni di cui agli articoli 8, 8 bis e 9 o a queste assimilate dalla legge, ivi comprese quelle di cui agli artt. 40 e 41 del DL n. 331/1993, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 427/1993;

a-bis) le operazioni di cui ai numeri da 1) a 4) dell'art. 10, effettuate nei confronti di soggetti stabiliti fuori della Comunità o relative a beni destinati ad essere esportati fuori della Comunità stessa;

b) operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato le quali, se effettuate nel territorio dello Stato, darebbero diritto alla detrazione dell'imposta;

c) operazioni di cui all'art. 2, terzo comma, lett. a), b), d) ed f);

d) cessioni di cui all'art. 10, numero 11), effettuate da soggetti che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento;

d-bis) le cessioni di beni di cui all'articolo 10, terzo comma;

e) operazioni non soggette all'imposta per effetto delle disposizioni di cui al primo comma dell'art. 74, concernente disposizioni relative a particolari settori.

e-bis) le operazioni inerenti e connesse all'organizzazione ed all'esercizio delle attività di cui all'art. 10, numeri 6) e 7), e le prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative a dette operazioni.

4. Per i beni ed i servizi in parte utilizzati per operazioni non soggette all'imposta la detrazione non è ammessa per la quota imputabile a tali utilizzazioni e l'ammontare indetraibile è determinato secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati. Gli stessi criteri si applicano per determinare la quota di imposta indetraibile relativa ai beni e servizi in parte utilizzati per fini privati o comunque estranei all'esercizio dell'impresa, arte e professione.

Operativamente dette operazioni devono essere indicate nei documenti commerciali con il codice natura **“N2”**.

Diversamente, risultano esenti da imposta e, quindi, da valorizzare con il codice natura **“N1”** le cessioni gratuite di beni poste in essere nei confronti di:

- **“enti pubblici, associazioni riconosciute o fondazioni aventi esclusivamente finalità di assistenza, beneficenza, educazione, istruzione, studio o ricerca scientifica e alle Onlus”;**
- **“popolazioni colpite da calamità naturali o catastrofi dichiarate tali ai sensi della Legge n. 996/1970, o Legge n. 225/1992”.**

---

5. Ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, il diritto alla detrazione dell'imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all'art. 19 bis. Nel corso dell'anno la detrazione è provvisoriamente operata con l'applicazione della percentuale di detrazione dell'anno precedente, salvo conguaglio alla fine dell'anno. I soggetti che iniziano l'attività operano la detrazione in base ad una percentuale di detrazione determinata presuntivamente, salvo conguaglio alla fine dell'anno. La disposizione di cui al presente comma non si applica alle operazioni di cui all'art. 10, numeri 6) e 7), e alle prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative a dette operazioni.

5-bis. Per i soggetti diversi da quelli di cui alla lettera d) del comma 3 la limitazione della detrazione di cui ai precedenti commi non opera con riferimento all'imposta addebitata, dovuta o assolta per gli acquisti, anche intracomunitari, di oro da investimento, per gli acquisti, anche intracomunitari, e per le importazioni di oro diverso da quello da investimento destinato ad essere trasformato in oro da investimento a cura degli stessi soggetti o per loro conto, nonché per i servizi consistenti in modifiche della forma, del peso o della purezza dell'oro, compreso l'oro da investimento”.

<sup>9</sup> L'art. 36-bis del DPR n. 633/1972 afferma che: “Il contribuente che ne abbia data preventiva comunicazione all'ufficio è dispensato dagli obblighi di fatturazione e di registrazione relativamente alle operazioni esenti da imposta ai sensi dell'art. 10, tranne quelle indicate ai numeri 11), 18) e 19), e al terzo comma dello stesso articolo, fermi restando l'obbligo di fatturazione registrazione delle altre operazioni eventualmente effettuate, l'obbligo di registrazione degli acquisti e gli altri obblighi stabiliti dal presente decreto, ivi compreso l'obbligo di rilasciare la fattura quando sia richiesta dal cliente.

Nell'ipotesi di cui al precedente comma il contribuente non è ammesso a detrarre dall'imposta eventualmente dovuta quella relativa agli acquisti e alle importazioni e deve presentare la dichiarazione annuale, compilando l'elenco dei fornitori, ancorché non abbia effettuato operazioni imponibili.

La comunicazione di avvalersi della dispensa dagli adempimenti relativi alle operazioni esenti dev'essere fatta nella dichiarazione annuale relativa all'anno precedente o nella dichiarazione di inizio dell'attività ed ha effetto fino a quando non sia revocata e in ogni caso per almeno un triennio. La revoca deve essere comunicata all'ufficio nella dichiarazione annuale ed ha effetto dall'anno in corso”.

# L'Approfondimento – 2

## Riforma della giustizia tributaria

---

di Gianfranco Costa

### PREMESSA

La legge 130/2022 di riforma della giustizia e del processo tributario è una delle innovazioni che erano chieste all'Italia ed inserita per conseguire dei previsti dal PNRR.

Lo spirito innovatore è volto al miglioramento della qualità delle sentenze tributarie ed alla compressione dei tempi dei giudizi di legittimità.

Va rilevato come molti interventi, a parere di chi scrive, siano di natura formale. Chiaramente altri hanno efficacia sostanziale.

Il Legislatore, come accade di sovente in questi ultimi anni, ha poco coraggio e poca dimestichezza con gli istituti giuridici contenuti nel nostro ordinamento. Non è capace di comprendere la conflittualità rimaste in auge dove uno dei giudicati è l'emanazione del Ministero da cui dipende la Magistratura tributaria.

Ciò detto, vediamo di analizzare le novità principali introdotte.

### ORDINAMENTO GIUDIZIARIO TRIBUTARIO

La prima norma di carattere formale è contenuta nell'articolo 1 il quale va a correggere le disposizioni dei decreti n. 545 e n. 546 del 1996 statuendo che le "Commissioni Tributarie" si chiameranno "Corti di Giustizia Tributaria".

Per quanto riguarda i Giudici tributari, rimarranno quelli in ruolo al 1/1/2022. Poi ne verranno assunti di nuovi fino a raggiungere un organico di 448 unità per le Corti tributarie di primo grado e di 128 unità per quelle di secondo grado.

La norma stabilisce, ovviamente, le modalità operative e le competenze per le nuove assunzioni.

Per quanto attiene alle retribuzioni, ai magistrati tributari reclutati per concorso si applicano le disposizioni in materia di trattamento economico previsto per i magistrati ordinari.

Le incompatibilità sono individuate nel Regio decreto 30/1/1941, n. 12, al capitolo I del primo titolo.

Viene individuato anche il limite di età dei Giudici. Infatti, il nuovo articolo 11 del D.Lgs. 31/12/1992, n. 545, i componenti degli organi di giustizia tributaria, indipendentemente dalle funzioni svolte, dal 1/1/2027 cessano dall'incarico al compimento del 70° anno di età.

Fino al 31 dicembre 2026, è prevista una “scaletta” dell’anzianità al fine della cessazione dell’incarico:

- a) il 1/1/2023 cessano coloro che hanno compiuto 74 anni di età entro il 31/12/2022, ovvero al compimento del 73° anno di età nel corso dell’anno 2023;
- b) il 1/1/2024 cessa chi ha compiuto 73 anni di età entro il 31/12/2023, ovvero al compimento del 73° anno di età nel corso dell’anno 2024;
- c) il 1/1/2025 la cessazione avviene per chi ha compiuto 72 anni di età entro il 31/12/2024, ovvero al compimento del 72° anno di età nel corso dell’anno 2025;
- d) il 1/1/2026 se hanno compiuto 71 anni di età entro il 31/12/2025, ovvero al compimento del 71° anno di età nel corso dell’anno 2026.

### **MAGISTRATI TRIBUTARI**

Viste le scadenze per raggiunti limiti di età, vediamo ora chi può accedere alla Magistratura tributaria. Con la modifica dell'articolo 4 del D.Lgs. 31/12/1992, n. 545 (che ricordiamo essere la norma che governa la magistratura ed il funzionamento degli organi della Giustizia tributaria) e con l’inserimento degli articoli *4/bis*, *4/ter* e *4/quarter*, vengono individuate le regole di selezione dei magistrati tributari.

In primo luogo il candidato deve essere in possesso di una laurea in Giurisprudenza ovvero in Scienze dell’economia o in Scienze economico-aziendali o di titoli degli ordinamenti previgenti a questi equiparati.

Stabilità che il titolo di studio è idoneo, viene poi statuito che non possono partecipare al concorso coloro che sono stati dichiarati non idonei nel concorso per 3 volte.

Il concorso si articola in una prova scritta e in una prova orale:

- la prova scritta consiste nello svolgimento di due elaborati teorici rispettivamente vertenti sul diritto tributario e sul diritto civile o commerciale, nonché in una prova teorico-pratica di diritto processuale tributario. La prova scritta può aver luogo contemporaneamente in Roma e in altre sedi: in questo caso, la commissione esaminatrice espleta le sue funzioni in Roma, mentre nelle altre sedi opera un Comitato di Vigilanza. Entrambi gli organi sono nominati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previa delibera del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.
- la prova orale verte su diritto tributario e diritto processuale tributario, diritto civile e diritto processuale civile, diritto penale, diritto costituzionale e diritto amministrativo, diritto commerciale e fallimentare, diritto dell'Unione Europea, diritto internazionale pubblico e privato, contabilità aziendale e bilancio ed elementi di informatica giuridica, e comprende un colloquio in una lingua straniera, indicata dal candidato all'atto della domanda di partecipazione al concorso, scelta fra inglese, spagnolo, francese e tedesco.

Il concorso si svolgerà con cadenza annuale e sarà bandito con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previa deliberazione conforme del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, che determinerà il numero dei posti messi a concorso.

Al fine di dare attuazione alle disposizioni del PNRR, il Ministero dell'Economia e delle Finanze è autorizzato ad assumere 100 unità di magistrati tributari per l'anno 2023 e 68 unità per ciascuno degli anni 2024, 2025, 2026, 2027, 2028, 2029 e 2030, per un totale di 476 unità.

I primi 3 bandi di concorso prevedono una riserva di posti nella misura del 30% a favore dei giudici tributari presenti alla data del 1/1/2022 nel ruolo unico, diversi dai giudici ordinari, amministrativi, contabili o militari, in servizio o a riposo, che siano in possesso dei seguenti requisiti:

- laurea in giurisprudenza o in economia e commercio conseguita al termine di un corso universitario di durata non inferiore a 4 anni;
- presenza nel ruolo unico da almeno 6 anni;
- non essere titolari di alcun trattamento pensionistico.

Fino ad un massimo di 100 magistrati ordinari, amministrativi, contabili o militari, non collocati in quiescenza, presenti nel ruolo unico e collocati nello stesso ruolo da almeno 5 anni, possono optare per il definitivo transito nella giurisdizione tributaria.

### **TIROCINIO FORMATIVO**

Per dare qualità tecnico-pratica ai nuovi Magistrati, l'articolo 4/*quinquies* del D.Lgs. 31/12/1992, n. 545 viene previsto un tirocinio formativo di almeno 6 mesi presso le Corti di Giustizia Tributaria.

Il tirocinio formativo si concretizzerà nella partecipazione all'attività giurisdizionale relativa alle controversie rientranti nella rispettiva competenza in composizione collegiale.

Con delibera del Consiglio di Presidenza saranno individuati i magistrati affidatari, le modalità di affidamento e i criteri per il conseguimento del giudizio di idoneità.

In caso di valutazione negativa, il tirocinio viene svolto per un nuovo periodo della durata di 6 mesi.

Al termine del secondo tirocinio e all'esito della relativa scheda valutativa, il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria delibera nuovamente.

Qualora per la seconda volta vi sia una deliberazione negativa, vi sarà la cessazione del rapporto di impiego del Magistrato tributario in tirocinio.

### **AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE**

Così come i professionisti sono tenuti all'aggiornamento professionale continuo, allo stesso modo l'articolo 5/*bis* del D.Lgs. 31/12/1992, n. 545 prevede e disciplina la formazione continua e l'aggiornamento professionale dei giudici e dei magistrati tributari.

Saranno tenuti a frequentare corsi di carattere teorico-pratico da tenere, previa convenzione, anche presso le Università accreditate.

I criteri, le modalità e la periodicità della organizzazione dei corsi saranno definiti con regolamento del Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria.

### **IL CONTROLLO SUI MAGISTRATI**

Dal 1/1/2023 nel Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria viene istituito, con carattere di autonomia e indipendenza, l'Ufficio Ispettivo, cui sono attribuiti poteri di

vigilanza nei confronti del personale giudicante da esercitare con il supporto della Direzione della Giustizia Tributaria del Dipartimento delle Finanze presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

### **UFFICIO DEL MASSIMARIO**

Dal 1/1/2023 viene istituito presso il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria l'Ufficio del Massimario Nazionale, che provvede a rilevare, classificare e ordinare in massime le decisioni delle Corti di Giustizia Tributaria di secondo grado e le più significative tra quelle emesse dalle Corti di Giustizia Tributaria di primo grado.

L'Ufficio del Massimario Nazionale si avvale delle risorse e dei servizi informatici del sistema informativo della fiscalità del Ministero dell'Economia e delle Finanze, mentre le massime redatte alimentano la banca dati della giurisprudenza di merito gestita dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

### **CORTE DI CASSAZIONE TRIBUTARIA**

Presso la Corte di Cassazione viene istituita una sezione civile incaricata esclusivamente della trattazione delle controversie in materia tributaria. Tale previsione è contenuta nell'articolo 3 della legge 130/2022.

Al fine di stabilizzare gli orientamenti di legittimità e di agevolare la rapida definizione dei procedimenti pendenti, il Primo Presidente della Corte di Cassazione adotta provvedimenti organizzativi adeguati, favorendo l'acquisizione di una specifica competenza da parte dei magistrati assegnati alla sezione tributaria.

### **IL PROCESSO TRIBUTARIO**

Fin qui abbiamo analizzato la parte organizzativa della Giustizia Tributaria. Passiamo ora a vedere le modifiche che sono state introdotte nel processo.

### **SOSPENSIONE DELL'ATTO IMPUGNATO**

L'articolo 47 del D.Lgs. 546/1992 in materia di sospensione dell'atto impugnato dal contribuente, viene modificato dagli articoli 2 e 4. Viene previsto che:

- l'istanza cautelare deve essere trattata non oltre 30 giorni dalla sua presentazione e ne deve essere data comunicazione alle parti almeno 5 giorni liberi prima;

- si esclude espressamente che l'udienza di trattazione dell'istanza cautelare possa coincidere con l'udienza di trattazione del merito della controversia;
- il collegio provvede sulla domanda cautelare nella stessa udienza di trattazione della relativa istanza;
- la prestazione della garanzia è esclusa per i ricorrenti soggetti ISA (Indici Sintetici di Affidabilità fiscale ex art. 9 bis, D.L. 24/4/2017, n. 50), ai quali sia stato attribuito il “bollino di affidabilità fiscale”, cioè un punteggio di affidabilità pari ad almeno 9 negli ultimi 3 periodi d'imposta precedenti a quello di proposizione del ricorso per i quali tali punteggi siano disponibili.

Altro aspetto riguarda le cartelle di pagamento. Viene previsto che la sospensione della riscossione mediante iscrizione nei ruoli in base ad accertamenti non definitivi opera altresì in caso di accoglimento dell'istanza cautelare di cui all'articolo 47, del D.Lgs. 31/12/1992, n. 546. Ciò è contemplato nella modifica dell'articolo 15, del DPR 602 del 1973.

#### **GIUDICE MONOCRATICO**

Finalmente si interviene sulle piccole controversie di valore fino a 3.000 euro. A mezzo dell'articolo 4/bis viene introdotto il Giudice monocratico nelle Corti di Giustizia Tributaria di primo grado.

Essendoci un valore di riferimento, vengono escluse dalla competenza del Giudice monocratico le controversie di valore indeterminabile.

Parlando di decorrenza, la norma prevede che il Giudice monocratico inizi ad operare con i ricorsi notificati a decorrere dal 1/1/2023.

Una previsione particolare è quella dell'articolo 6 del D.Lgs. 546/1992 il quale prevede che, nel caso in cui il giudice, in composizione monocratica o collegiale, rilevi che la controversia ad esso assegnata avrebbe dovuto essere trattata dalla Corte di Giustizia Tributaria in altra composizione, la rimette al presidente della sezione per il rinnovo dell'assegnazione. Il caso può essere quello di una vertenza di 2.500 che venga assegnata ad un Collegio giudicante. Esso potrà demandarla al Presidente per l'assegnazione ad un Giudice monocratico.

### **TESTIMONIANZA SCRITTA**

Una novità importante è contenuta nel nuovo comma 4 dell'articolo 7, del D.Lgs. 546/1992, dove viene espressamente previsto che la Corte di Giustizia Tributaria, ove lo ritenga necessario ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, può ammettere la prova testimoniale. Non si è di fronte ad una tradizionale testimonianza che si è abituati a vedere nei processi civili e penali in quanto essa sarà assunta con le forme della "testimonianza scritta" di cui all'articolo 257/*bis* del C.p.c..

Nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su verbali o altri atti facenti fede fino a querela di falso, la prova è ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale.

Per quanto attiene alla decorrenza della previsione normativa, essa si applica ai ricorsi notificati a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di riforma e cioè dal 16/9/2022.

### **RECLAMO E MEDIAZIONE**

Vediamo ora gli effetti che producono il rigetto del reclamo o il mancato accoglimento di una mediazione. Il dettato normativo è contenuto nel nuovo comma 9/*bis* dell'art. 17/*bis*, del D.Lgs. n. 546/1992, il quale prevede che, in caso di rigetto del reclamo o di mancato accoglimento della proposta di mediazione formulata dall'Ufficio, la soccombenza di una delle parti, in accoglimento delle ragioni già espresse in sede di reclamo o mediazione, comporta, per la parte soccombente, la condanna al pagamento delle relative spese di giudizio.

Tale condanna può rilevare ai fini dell'eventuale responsabilità amministrativa del funzionario che ha immotivatamente rigettato il reclamo o non accolto la proposta di mediazione.

Interessante può essere, ora, la valutazione dell'opportunità di inserire nell'istanza anche una proposta di mediazione (scelta che va ben vagliata).

### **CONCILIAZIONE GIUDIZIALE**

Anche la conciliazione giudiziale vede un tentativo di implementazione. Infatti il nuovo articolo 48/*bis*.1 del D.Lgs. 549/1992 prevede che, per le controversie soggette a reclamo di cui all'articolo 17/*bis*, la Corte di Giustizia Tributaria, può formulare alle parti

una proposta conciliativa, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e all'esistenza di questioni di facile e pronta soluzione.

La proposta può essere formulata in udienza o fuori udienza:

- se è formulata fuori udienza, è comunicata alle parti;
- se è formulata in udienza, è comunicata alle parti non comparse.

In questo caso, la causa può essere rinviata alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo; ove l'accordo non si perfezioni, si procede nella stessa udienza alla trattazione della causa.

Come accade già oggi, la conciliazione si perfeziona con la redazione del verbale di conciliazione, nel quale sono indicati le somme dovute nonché i termini e le modalità di pagamento.

Il verbale costituisce titolo:

- per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore, quando la proposta sia a lui favorevole;
- per il rimborso delle somme dovute al contribuente con la conciliazione ad esso favorevole.

Il giudice dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.

La proposta di conciliazione non può costituire motivo di ricusazione o astensione del giudice.

Quando si chiude un processo, c'è sempre la problematica legata al pagamento delle spese di procedura. Nell'articolo 15, il nuovo comma 2/*octies* stabilisce che, se è intervenuta la conciliazione, le spese di giudizio si intendono compensate, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel verbale di conciliazione.

Il rigetto della proposta conciliativa, sia qualora fatta dal Giudice, sia quando presentata da una delle parti, non sia stata accettata dall'altra parte senza giustificato motivo, si aggraverà l'effetto del giudicato con riferimento all'addebito delle spese. Chi ha rifiutato la proposta conciliativa si vedrà imputare le spese di giudizio maggiorate del 50% solo nel caso il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta conciliativa ricevuta. Per esemplificare, se in una vertenza tributaria venisse proposto

all'Ufficio impositore la definizione della controversia con un imponibile di 20.000 euro e lo stesso la rigettasse, nel caso il Giudice la definisse in 18.000 euro l'Ufficio si vedrebbe imputare le spese di giudizio maggiorate del 50%.

Questa novella si applica ai ricorsi notificati a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di riforma.

### **UDIENZE A DISTANZA**

Altra modifica introdotta riguarda le udienze a distanza disciplinate articolo 16, comma 4, D.L. 23/10/2018, n. 119 per i giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato dal 1/9/2023.

La disposizione prevede che tutti potranno operare da remoto, anche i giudici e il personale amministrativo; in ogni caso in cui l'udienza si tenga a distanza, è comunque consentito a ciascun giudice la partecipazione presso la sede della commissione tributaria.

Viene rimosso l'obbligo di notificare alle parti costituite l'istanza di udienza a distanza priva della comunicazione dell'avviso di trattazione: sarà infatti sufficiente depositare tale istanza entro il termine per il deposito dei documenti, vale a dire almeno 20 giorni liberi prima della data di trattazione.

L'udienza si tiene a distanza se la richiesta è formulata da tutte le parti costituite nel processo. In caso contrario torna applicabile l'attuale regola secondo la quale la pubblica udienza è da tenersi presso la sede delle Corti di Giustizia Tributaria (articolo 34, D.Lgs. 546/1992).

Le pubbliche udienze tenute dalla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado in composizione monocratica e quelle di trattazione dell'istanza cautelare si svolgeranno esclusivamente mediante udienza a distanza. Viene fatta salva la possibilità per ciascuna delle parti di richiedere nel ricorso, nel primo atto difensivo o nell'appello, per comprovate ragioni, la partecipazione congiunta all'udienza del difensore, dell'ufficio e dei giudici presso la sede della Corte di Giustizia Tributaria. In tal caso, il Giudice, decidendo su tale richiesta, ne dovrà dare comunicazione alle parti con l'avviso di trattazione.

Le regole tecnico-operative dell'udienza a distanza sono quelle contenute nel decreto del Direttore Generale delle Finanze 11/11/2020 e possono essere modificate in ogni

momento anche tenuto conto dell'evoluzione tecnologica, d'intesa con il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria e sentiti il Garante per la protezione dei dati personali e l'Agenzia per l'Italia Digitale.

### **ONERE DELLA PROVA**

Viene risolta l'annosa diatriba circa l'onere della prova, o meglio "a chi spetti provare cosa". L'articolo 6 della L. 130/2022 introduce il comma 5/bis nell'articolo 7, del D.Lgs. 546/1992 prevedendo che l'Ente impositore debba provare in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Spetterà al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati.

### **CONDONO GIUDIZI PENDENTI IN CASSAZIONE**

Per smaltire l'arretrato che si è accumulato, l'articolo 5 prevede la possibilità di definire in maniera agevolate i giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di Cassazione.

Saranno definite con il pagamento di un importo pari:

- al 5% del valore le controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di Cassazione per le quali l'Agenzia delle Entrate risulti integralmente soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio e il cui valore sia non superiore a 100.000 euro;
- al 20% del valore le controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di Cassazione per le quali l'Agenzia delle entrate risulti soccombente in tutto o in parte in uno dei gradi di merito e il cui valore non sia superiore a 50.000 euro.

Le controversie definibili sono quelle pendenti presso la Corte di Cassazione alla data di entrata in vigore della L. 130/2022 di riforma della Giustizia tributaria. È stato eliminato il precedente termine del 15/7/2022.

La decisione del giudice deve essere fondata sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fonda la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni.

## **CONCLUSIONI**

Comi si è visto e come si era anticipato nelle premesse, la riforma interessa sia il D.Lgs. 545/1992 inerente la disciplina ed il funzionamento degli organi della Giustizia tributaria, sia il D.Lgs. 546/1996 che norma, invece, il processo tributario.

Da quanto si è visto, il Legislatore poteva serenamente essere più incisivo; soprattutto in merito al principio costituzionale di uguaglianza. Infatti, anche dopo la riforma, rimane uno squilibrio di forza fra Contribuente ed Ente impositore, non fosse altro per il fatto che i Giudici sono stipendiati dal Ministero contro il quale il contribuente instaura un giudizio.

# L'Approfondimento – 3

## Gli interpelli dell'Agenzia delle Entrate del mese di agosto

---

di Francesco Burzacchi

### PREMESSA

Si propone di seguito una selezione delle massime degli interpelli elaborati nel mese di AGOSTO 2022, dall'Agenzia delle Entrate.

### INTERPELLO N. 398 DEL 01/08/2022 – DICHIARAZIONE DI SUCCESSIONE E COMUNIONE LEGALE

L'istante illustra che in data 5 giugno 2021 è deceduto il proprio coniuge con il quale era sposato in regime di comunione legale dei beni e che, con l'apertura della successione, è presente nell'asse ereditario anche un conto corrente bancario. Ai fini della compilazione della dichiarazione di successione e dell'eventuale liquidazione delle imposte, l'istante chiede di sapere se rientri in successione il valore corrispondente al 50% del saldo del conto corrente intestato unicamente al *de cuius* oppure l'intero importo. L'istante infatti ha il dubbio che il saldo attivo di un conto corrente bancario intestato al *de cuius* vada tassato per intero, se la comunione legale fra i coniugi riguardi unicamente gli acquisti, cioè gli atti impicanti il trasferimento della *res* o la costituzione di diritti reali sulla medesima. L'Agenzia delle Entrate premette che il regime legale dei rapporti patrimoniali tra i coniugi è costituito dalla comunione dei beni che implica prevalentemente la contitolarità e cogestione dei beni acquistati, anche separatamente, in costanza di matrimonio e le aziende gestite da entrambi e costituite dopo le nozze, ai sensi dell'art.162 del C.c.. Con riferimento alla disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni, l'art. 9 del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 dispone, in via generale, che l'attivo ereditario è costituito da tutti i beni e diritti che formano oggetto della successione, ad esclusione di quelli non soggetti all'imposta. Sempre l'Agenzia delle Entrate prosegue dicendo che in presenza di depositi bancari e conti correnti bancari e postali cointestati, le quote di ciascun cointestatario si presumono uguali, salvo che non risultino diversamente determinate. Pertanto, nell'ipotesi in cui il deposito o il conto risultino

intestati ad un solo soggetto, si considera compreso nell'attivo ereditario l'intero ammontare. L'Agenzia delle Entrate, chiarisce così all'istante come debba essere indicato in dichiarazione di successione, l'intero importo del saldo del conto corrente intestato al *de cuius*, fatta salva la dimostrazione da parte del contribuente che sussistano i presupposti per applicare il regime della comunione legale differita.

### **INTERPELLO N. 399 DEL 01/08/2022 – TRASFERIMENTO DELLA RESIDENZA ALL'ESTERO E AGEVOLAZIONE PRIMA CASA**

L'istante illustra di aver acquistato in data 8 marzo 2020 un appartamento in un Comune italiano versando l'imposta di registro pari al 2% sul valore catastale dell'immobile. In data successiva, sempre l'istante precisa di aver trasferito la propria residenza dall'Italia ad un Paese estero per emigrazione perché, a causa della pandemia da Covid-19, il centro dei suoi interessi vitali rimarrà il Paese estero per diversi anni. Ciò posto, l'istante chiede se il trasferimento della propria residenza nel Paese estero dopo aver usufruito dell'agevolazione prima casa, possa comportare il pagamento dell'imposta di registro nella misura ordinaria. L'Agenzia delle Entrate chiarisce all'istante che le agevolazioni previste per l'acquisto della prima casa, ovvero l'applicazione dell'imposta di registro nella misura del 2% e delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 50 ciascuna, spettano all'acquirente anche non residente, qualora ricorrano le condizioni stabilite dalla Nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131. La citata Nota II-bis prevede il mantenimento dei requisiti prima casa in molteplici situazioni tra le quali, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa sul territorio italiano. Ciò premesso, una volta che l'acquirente abbia trasferito in origine la propria residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile entro diciotto mesi dall'acquisto, lo spostamento successivo della residenza dal Comune in cui è situato l'immobile agevolato non comporta la decadenza dall'agevolazione in argomento e non è dovuto il pagamento di ulteriore imposta. In ultimo l'Agenzia delle Entrate ricorda come, in caso di trasferimento per atto a titolo oneroso o gratuito degli immobili acquistati con i benefici prima casa, prima del decorso del termine di cinque anni dalla data del loro acquisto, siano dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria nonché una sovrattassa pari al 30 % delle stesse imposte.

**INTERPELLO N. 403 DEL 02/08/2022 – RISOLUZIONE DEL CONTRATTO PRELIMINARE ED IMPOSTA DI REGISTRO**

L'istante riferisce che con scrittura privata registrata, le Sig.re Tizia e Caia, hanno concluso un contratto preliminare di compravendita di una porzione di fabbricato al prezzo di euro 130.000. In conseguenza al preliminare, la promittente acquirente ha versato a titolo di caparra confirmatoria la somma di euro 50.000 e le parti si sono obbligate a stipulare il contratto definitivo di compravendita entro il 31 dicembre 2023. Venendo a mancare la promittente acquirente, gli eredi hanno inserito nella dichiarazione di successione il credito di euro 50.000 proveniente dalla caparra confirmatoria versata in sede di sottoscrizione del contratto preliminare. Inoltre, illustra sempre l'istante, gli eredi sin dal momento della successione, hanno manifestato l'intenzione di risolvere consensualmente detto preliminare non essendo interessati all'acquisto dell'immobile e la promittente venditrice si è resa disponibile ad accettare la restituzione della somma di euro 50.000 ricevuta a titolo di caparra confirmatoria. Tanto premesso l'istante che dichiara di essere stato incaricato della redazione e registrazione di una scrittura privata relativa alla risoluzione del contratto preliminare, chiede chiarimenti circa la tassazione applicabile al momento della registrazione della scrittura privata portante la risoluzione del contratto preliminare. L'Agenzia delle Entrate premette come lo scioglimento del rapporto contrattuale per "mutuo consenso" rientra nella categoria degli eventi risolutivi del contratto quale espressione dell'autonomia negoziale dei privati che sono liberi di regolare gli effetti prodotti da un precedente negozio e, quindi, anche di scioglierlo. Sempre l'Agenzia delle Entrate relativamente al caso prospetto dall'istante, in cui gli eredi della promissaria acquirente hanno manifestato la volontà di non stipulare la compravendita e d'accordo con la promittente venditrice intendono risolvere il contratto preliminare mediante un apposito atto da sottoscrivere congiuntamente, ritiene che lo stipulando atto di risoluzione per mutuo consenso del contratto preliminare, oggetto del presente interpello, rientri nell'ambito di applicazione del co. 2, dell'art. 28 del D.P.R. n. 131 del 1986: pertanto sarà dovuta l'imposta di registro proporzionale per le prestazioni derivanti dalla risoluzione che, nel caso di specie, sono rappresentate dalla restituzione della somma a suo tempo versata dalla promittente acquirente a titolo di caparra confirmatoria.

**INTERPELLO N. 404 DEL 02/08/2022 – RIDUZIONE DEI TERMINI DI ACCERTAMENTO E TRACCIABILITA' DEI PAGAMENTI**

La società istante che illustra di operare nel settore della costruzione di fabbricati ad uso commerciale ed industriale e di edifici ad uso civile, chiede di sapere se, al fine di poter beneficiare della riduzione di due anni dei termini di accertamento prevista dall'art. 3 del D.Lgs 5 agosto 2015, n. 127, i pagamenti effettuati a mezzo RIBA e MAV siano in linea con i requisiti richiesti dall'art. 3 del D.M. 4 agosto 2016. Sempre la società istante chiede di sapere se la ricezione di fatture cartacee, emesse da soggetti in regime forfettario, possa impedire il beneficio della stessa riduzione di cui al predetto art. 3 del D.Lgs 5 agosto 2015, n. 127. L'Agenzia delle Entrate ricorda come l'art. 3 del D.Lgs 5 agosto 2015, n. 127 preveda una riduzione di due anni del termine di accertamento per i soggetti passivi di cui all'art. 1 che garantiscono la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati, relativi ad operazioni di ammontare superiore a euro 500. Sempre l'Agenzia delle Entrate ammette che, seppur dal combinato disposto di cui agli artt. 3, co. 1, e 4, co. 2, del Decreto attuativo, sembra desumersi la tassatività dell'elenco degli strumenti di pagamento, sia possibile concedere la riduzione dei termini di accertamento quando il contribuente effettui e riceva pagamenti mediante strumenti assimilabili a quelli elencati all'art. 3 del Decreto attuativo, soddisfacendone i medesimi requisiti di tracciabilità. In definitiva, a parere dell'Agenzia delle Entrate, sia le RIBA, sia i MAV, sono strumenti che transitano a mezzo di intermediazione bancaria e che contengono gli elementi funzionali all'identificazione delle parti e del credito oggetto di pagamento tali da soddisfare gli stessi criteri di tracciabilità che contraddistinguono le modalità di pagamento di cui all'art. 3, co. 1, del Decreto attuativo. Per quanto attiene alla possibilità di ricevere fatture cartacee da soggetti in regime Forfettario, l'Agenzia delle Entrate chiarisce alla società istante come il fatto non assuma rilievo a fini della riduzione dei termini di accertamento.

**INTERPELLO N. 416 DEL 05/08/2022 – VENDITE TRAMITE INTERNET O APP**

L'istante illustra di svolgere l'attività di trasmissione di ordini e vendite, in ambito B2C di omaggi floreali, piante, prodotti ortofrutticoli, vini, liquori, dolci, alimenti confezionati, nonché di regali ed articoli complementari, sia in Italia che all'estero. L'istante riceve l'ordine via internet dal cliente e lo inoltra al negozio di fiori che si occupa direttamente della consegna: in questo caso di ordinativo floreale trasmesso via internet, l'istante

agisce in forza di un mandato senza rappresentanza procedendo per conto del cliente ordinante ed in nome proprio all'acquisto dell'omaggio floreale e degli eventuali relativi accessori. Le somme pagate dal cliente ordinante costituiscono integralmente corrispettivi propri della società istante, certificati mediante emissione di apposita fattura avente ad oggetto la cessione dell'omaggio floreale. La società istante riceve dal fiorista esecutore la fattura passiva avente a oggetto la cessione dell'omaggio floreale per un importo pari al prezzo di catalogo, diminuito del compenso fisso per la gestione dell'ordine e dello sconto convenzionale oltre alle relative spese effettive di consegna. Stante la gravosità dell'adempimento, sia per il numero di documenti emessi, sia per la difficoltà a reperire i relativi dati, ritenendo la società istante che la modalità di commercio appena descritta rientri nell'ambito delle cessioni per corrispondenza effettuate nell'ambito del commercio elettronico indiretto, intenderebbe, per il futuro, limitare l'emissione delle ordinarie fatture con IVA ai soli casi in cui il cliente ordinante richieda, appunto, l'emissione della fattura. Nei restanti casi di cessioni di omaggi floreali B2C effettuate a seguito di ordini trasmessi attraverso la piattaforma internet della società istante o altra modalità telematica, la stessa si limiterebbe alla registrazione dell'importo rilevante nel registro dei corrispettivi o, alternativamente, alla memorizzazione e trasmissione telematica dei dati, ai sensi della recente legislazione in materia. La società istante chiede pertanto parere all'Agenzia delle Entrate sulla correttezza della nuova procedura. L'Agenzia delle Entrate che già precedentemente si è espressa sul presente tema, conferma all'istante come la stipula e il perfezionamento del contratto di vendita avvengano on-line, come il pagamento del corrispettivo, mentre la consegna del bene avviene fisicamente, ossia mediante mezzi ordinari. Conferma inoltre alla società istante come ai fini IVA, le operazioni di commercio elettronico indiretto sono assimilabili alle vendite per corrispondenza e, pertanto, non sono soggette all'obbligo di emissione della fattura se non richiesta dal cliente. Conseguentemente la società istante potrà procedere all'annotazione dei corrispettivi nel registro di cui all'art. 24 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, restando comunque ferma la possibilità di memorizzazione elettronica ed invio telematico dei corrispettivi.

**INTERPELLO N. 422 DEL 12/08/2022 – REGIME FORFETARIO CON PARTECIPAZIONI IN SOCIETA' FALLITA**

Il soggetto istante dichiara di svolgere dal 2020 un'attività di lavoro autonomo e di essere in regime di contabilità semplificata. L'istante illustra inoltre di essere in possesso di una quota di partecipazione del 15% come socio accomandatario di una società in accomandita semplice dichiarata fallita dal Tribunale nel 2022. In relazione alla causa ostativa di cui all'art. 1, co. 57, lett. d) della L. n. 190 del 2014, nel presupposto che nell'anno corrente egli non superi la soglia di euro 65.000 di ricavi, l'istante chiede se possa aderire al regime forfettario a partire dal 2023. Nello specifico, l'istante pone il quesito in quanto ritiene che la partecipazione in una società di persone dichiarata fallita, pur formalmente integrando una causa ostativa di accesso al predetto regime, in realtà non debba essere considerata tale. L'Agenzia delle Entrate chiarisce all'istante, in base a quanto argomentato dallo stesso, che la dichiarazione di fallimento di una società di persone non vale ad escludere la possibile percezione di un reddito di partecipazione in capo al socio, essendo possibile, nel corso della procedura, l'esercizio provvisorio dell'impresa o, dopo la chiusura del fallimento per soddisfacimento integrale dei creditori, a seguito di cessazione dell'attività con conseguente ripartizione del residuo attivo. Con la considerazione appena illustrata, l'Agenzia delle Entrate ritiene integrata la causa ostativa dell'art. 1, co. 57, lett. d), della L. n. 190 del 2014.

**INTERPELLO N. 428 DEL 12/08/2022 – REGIME FORFETARIO ED IMPOSTA DI BOLLO ADDEBITATA IN FATTURA**

Il soggetto istante illustra di avvalersi del regime Forfettario di cui all'art. 1, co. da 54 a 89, della L. n. 190 del 2014. L'istante chiede un chiarimento in tema di assoggettabilità o meno a tassazione, nell'ambito del suddetto regime, dell'imposta di bollo addebitata in fattura ai propri clienti. L'Agenzia delle Entrate conferma come le fatture emesse dai forfettari sono soggette all'imposta di bollo sin dall'origine, ossia al momento della loro formazione e ricorda come, con riguardo all'individuazione dei soggetti obbligati al pagamento dell'imposta di bollo, l'art. 22 del D.P.R. n. 642/1972 stabilisce la solidarietà nel debito relativo da parte dell'emittente la fattura e del committente. Sempre l'Agenzia delle Entrate afferma che pur essendo a carico del prestatore l'obbligo di corrispondere la predetta imposta di bollo, quest'ultimo potrebbe chiederne al cliente il rimborso. Se il

cliente rimborsasse l'imposta di bollo al prestatore, per quest'ultimo costituirebbe parte integrante del suo compenso, con la conseguenza di costituire ricavo di cui al co. 64 e concorrere al calcolo per la determinazione forfetaria del reddito. L'Agenzia dell'Entrate ritiene pertanto che l'importo del bollo addebitato in fattura al cliente assuma la natura di ricavo o compenso e concorra alla determinazione forfetaria del reddito soggetto ad imposta sostitutiva, secondo quanto disposto dall'art. 4 della L. n. 190/2014.

### **INTERPELLO N. 431 DEL 23/08/2022 – ACQUISTI INTRACOMUNITARI DA FORFETTARIO**

Il contribuente istante illustra di svolgere dal 2016 l'attività di commercio al dettaglio di oggetti di artigianato e di applicare dal 2021 il regime Forfetario di cui all'art. 1, co. da 54 a 89, della L. 23 dicembre 2014, n. 190. Sempre l'istante illustra di aver effettuato in passato acquisti intracomunitari di importo inferiore a euro 10.000 e di volerne effettuare altri nel corso del 2022, in Ungheria presso fornitori che beneficiano nel proprio Stato membro dell'esonero disposto per le piccole imprese, finanche di importo superiore a euro 10.000. L'istante chiede di conoscere quali siano gli obblighi in materia di IVA in relazione agli acquisti di beni da tali operatori ungheresi. L'Agenzia delle Entrate, ricordando la circolare 26/E del 21 giugno 2010, ribadisce all'istante come nel caso di un soggetto passivo d'imposta italiano che effettui acquisti di beni presso un operatore di altro Stato membro sottoposto al regime delle piccole imprese, non rilevi quale acquisto intracomunitario, trattandosi di operazione rilevante ai fini IVA nello Stato membro di origine. Nel caso l'acquirente, soggetto passivo d'imposta in Italia, non ricevesse apposita documentazione rappresentativa dell'operazione, dovrà emettere autofattura senza l'applicazione dell'imposta per documentare l'acquisto e non compilare l'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari di beni. Sempre l'Agenzia delle Entrate ritiene inoltre come i suddetti adempimenti si applichino indipendentemente dal particolare regime dell'operatore italiano e pertanto che egli sia forfetario o meno.

**INTERPELLO N. 441 DEL 30/08/2022 – DECADENZA DALLE AGEVOLAZIONI PRIMA CASA**

L'istante cittadino italiano residente all'estero, iscritto all'AIRE, illustra che nel 2021 ha acquistato in Italia un immobile abitativo, fruendo dell'agevolazione prima casa. Essendo sopraggiunti per l'istante impegni lavorativi all'estero tali da non potergli consentire il trasferimento della propria residenza in tempi brevi, sta valutando se costituire un diritto di usufrutto a tempo determinato a favore della propria moglie. L'intento che l'istante vorrebbe raggiungere tramite la costituzione del diritto di usufrutto a tempo determinato sarebbe quello di far acquisire il possesso del bene all'usufruttuario solamente per un tempo predeterminato, trascorso il quale il disponente ritornerebbe pieno proprietario del bene. Il dubbio che però si pone l'istante, è quello di comprendere se l'usufrutto a tempo determinato produca i medesimi effetti dell'usufrutto vitalizio, rendendo quindi applicabile quanto disposto al co. 4 della Nota II-bis, ossia la decadenza dalle agevolazioni di prima casa fruite. Per tali motivi l'istante chiede chiarimenti all'Agenzia delle Entrate e, in caso di perdita delle agevolazioni, chiede di sapere come individuare la base imponibile su cui applicare le imposte di registro, ipotecarie e catastali dovute nella misura ordinaria, oltre alla sanzione e agli interessi. L'Agenzia delle Entrate, in prima battuta conferma all'istante la decadenza dall'agevolazione fruita in caso di trasferimento degli immobili acquistati con i benefici in esame entro i cinque anni dall'acquisto, se l'istante non proceda a un nuovo acquisto entro un anno dall'alienazione dell'immobile agevolato. Con la risoluzione dell'8 agosto 2007, n. 213/E, è stato chiarito che la cessione del diritto di nuda proprietà, comporti la decadenza dai benefici in questione se l'operazione viene posta in essere prima del decorso del quinquennio dalla data di acquisto e, analoga, è la situazione di costituzione di diritti reali, quali l'usufrutto, l'uso o l'abitazione, in quanto cessione parziale del suddetto più ampio diritto. La costituzione del diritto di usufrutto sull'immobile agevolato di cui alla fattispecie in esame, comporta, infatti, una compressione del diritto di piena proprietà acquistato dall'istante con le agevolazioni. Pertanto, conclude l'Agenzia delle Entrate, ai fini fiscali, sul valore del diritto alienato va recuperata la differenza tra la tassazione agevolata e la tassazione ordinaria, oltre alla sanzione e agli interessi, ai sensi dell'art. 1, co. 4 della Nota II-bis Parte prima, del TUR. La base imponibile, su cui calcolare le imposte di registro, ipotecarie e catastali nella misura ordinaria ai fini del recupero della differenza dovuta, dovrà essere rapportata al valore dell'usufrutto a tempo determinato, calcolato ai sensi degli artt. 46 e 48 del TUR.

## Le prossime scadenze



30 settembre 2022

### **REDDITI 2022**

I soggetti non titolari di partita Iva, che hanno scelto di rateizzare le imposte derivanti dalla dichiarazione dei redditi devono effettuare i relativi versamenti.

### **MODELLO 730**

Termine di trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate delle dichiarazioni presentate dal contribuente dal 1 al 30.09.

### **ELENCHI INTRASTAT**

Termine per la presentazione telematica degli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.

### **RIMBORSO IVA ESTERA**

Termine di presentazione della richiesta di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di altro Stato Europeo assolta sugli acquisti.

### **IMPOSTA DI REGISTRO**

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

### **IMPOSTA DI BOLLO**

Termine di versamento dell'imposta di bollo relativa al 1° trimestre 2022 di importo inferiore a € 250. Termine di versamento dell'imposta di bollo relativa al 2° trimestre 2022.

16 ottobre 2022

---

#### **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.

---

#### **VERSAMENTO RITENUTE**

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

---

#### **DIVIDENDI**

Termine per versare tramite modello F24, le ritenute sui dividendi corrisposti nel trimestre solare precedente e deliberati dal 1.07.1998, nonché delle ritenute sui dividendi in natura versate dai soci nello stesso periodo.

---

#### **IVA**

Termine per versare la rata dell'Iva relativa all'anno d'imposta 2021 derivante dalla dichiarazione annuale con gli interessi.

---

#### **SOSPENSIONE VERSAMENTI COVID**

Versamento della 22<sup>a</sup> rata (di massimo 24) del 50% degli importi sospesi da marzo a maggio 2020 (D.L. 34/2020, D.L. 104/2020).

---