

## LA LETTRE FISCALE

CIRCOLARE  
INFORMATIVA

### Notiziario mensile

Ottobre 2022

### NEWS

#### FISCO

#### **BONUS ATTIVITA' FISICA ADATTATA: DAL 15 FEBBRAIO 2023 LE DOMANDE**

L'Agenzia delle Entrate definisce le modalità, i termini di presentazione e il contenuto dell'istanza per il riconoscimento del credito d'imposta per l'attività fisica adattata previsto dalla Legge di Bilancio 2022 (Prov. AE 11 ottobre 2022 n. 382131).

Per poter fruire del **credito d'imposta per l'attività fisica adattata**, i contribuenti devono inviare un'**istanza**, dal **15 febbraio 2023** al **15 marzo 2023**, esclusivamente con modalità telematiche, anche tramite un soggetto incaricato della trasmissione delle dichiarazioni (di cui all'art. 3 c. 3 DPR 322/98), mediante il **servizio web** disponibile nell'area riservata del sito internet dell'**Agenzia delle Entrate**.

A seguito della presentazione dell'istanza è rilasciata, entro 5 giorni, una **ricevuta** che ne attesta la presa in carico, ovvero lo scarto, con l'indicazione delle relative motivazioni. La ricevuta viene messa a disposizione del soggetto che ha trasmesso l'istanza, nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

Inoltre, fino al 15 marzo 2023 i contribuenti possono:

- inviare una **nuova istanza**, che sostituisce integralmente quella precedentemente trasmessa. L'ultima istanza validamente trasmessa sostituisce tutte quelle precedentemente inviate;
- presentare la **rinuncia integrale** al credito d'imposta precedentemente comunicato.

Ai fini del rispetto del **limite complessivo di spesa** pari a 1,5 milioni di euro per l'anno 2022, con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da pubblicare entro 10 giorni a partire dal 15 marzo 2023 (scadenza del termine di presentazione delle istanze), è comunicata la **percentuale del credito d'imposta** spettante a ciascun soggetto.

La percentuale in questione è ottenuta sulla base del rapporto tra l'ammontare delle risorse stanziare e quello complessivo delle spese agevolabili indicate nelle istanze. Nel caso in cui l'**ammontare complessivo** delle predette spese agevolabili risulti inferiore al limite complessivo di spesa, la percentuale è pari al 100%.

Si ricorda che, il credito d'imposta in oggetto spetta alle **persone fisiche** che nel 2022 sostengono spese documentate per lo svolgimento di attività fisica adattata.

L'**attività fisica adattata** comprende programmi di **esercizi fisici**, la cui tipologia e intensità sono definite mediante l'integrazione professionale e organizzativa tra medici di medicina generale,

pediatri di libera scelta e medici specialisti e calibrate in ragione delle condizioni funzionali delle persone cui sono destinati, che hanno **patologie croniche** clinicamente controllate e stabilizzate o **disabilità fisiche** e che li eseguono in gruppo sotto la supervisione di un professionista dotato di specifiche competenze, in luoghi e in strutture di natura non sanitaria, come le c.d. **palestre della salute**, al fine di migliorare il livello di attività fisica, il benessere e la qualità della vita e favorire la socializzazione (art. 2 c. 1 lett. e D.Lgs. 36/2021).

Il **credito** in oggetto:

- è utilizzabile nella **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta nel quale sono state sostenute le spese agevolabili, in diminuzione delle imposte dovute. L'eventuale ammontare del credito d'imposta non utilizzato potrà essere fruito nei periodi di imposta successivi;
- non è cumulabile con altre **agevolazioni di natura fiscale** aventi ad oggetto le medesime spese.

Quanto ai **controlli**, qualora l'Agenzia delle Entrate accerti che l'agevolazione sia in tutto o in parte non spettante, procede al recupero del relativo importo.

Prov. AE 11 ottobre 2022 n. 382131

#### **NOTE DI VARIAZIONE: IRRILEVANTE LA MANCATA ACCETTAZIONE DEL CURATORE**

È possibile esercitare il diritto alla detrazione IVA oggetto di tempestiva variazione, direttamente in sede di dichiarazione annuale relativa all'anno in cui la nota è stata emessa, indipendentemente dalla mancata insinuazione al passivo del credito ed anche in assenza dell'accettazione del curatore (Risp. AE 3 ottobre 2022 n. 485).

Il diritto alla detrazione dell'IVA della **nota di variazione** tempestivamente emessa entro il 30 aprile 2022 potrà essere esercitato direttamente in sede di **dichiarazione IVA 2023** per l'anno di imposta 2022, prescindendo dall'insinuazione al passivo e/o dall'accettazione del curatore. Il mancato pagamento a causa di procedure concorsuali deve essere, comunque, riferito all'operazione originaria nel suo **complesso** e, pertanto, **non è possibile** emettere nota di variazione per il recupero della **sola imposta**.

È, in sintesi, quanto si evince dalla **Risposta n. 485** che interviene in ordine all'applicazione della **nuova normativa IVA** in materia di note di variazione, vigente dal **26 maggio 2021** (art. 26 DPR 633/72).

#### **Il caso di specie**

Nella fattispecie, l'istante, nonostante il **rifiuto** del curatore a procedere con la nota di variazione per via della mancata insinuazione al passivo e della mancata indicazione da parte del Tribunale competente dalle disposizioni procedurali in recepimento della nuova normativa IVA, ha proceduto ugualmente con la relativa emissione in data 11 aprile 2022, pertanto entro il termine ultimo del **30 aprile 2022**, cioè il termine di presentazione della dichiarazione IVA 2022 relativa al 2021, anno in cui si è verificato il presupposto (i.e. giugno 2021, giorno di emissione della sentenza dichiarativa del fallimento della società di cui l'istante è creditore). Nello specifico, l'istante, creditrice degli

importi recati da nove fatture, ha emesso un'**unica nota di variazione** in diminuzione della sola IVA recata dalle nove fatture insolute.

### **Il parere dell'Agenzia delle Entrate**

Per il Fisco, l'istante **non può esercitare** il diritto alla detrazione della relativa imposta in sede di dichiarazione IVA 2023, e ciò non per via del diniego del curatore ma a causa dell'emissione di una nota di variazione di **sola IVA**.

Secondo quanto chiarito dalle Entrate, è, infatti, possibile esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA oggetto di tempestiva variazione, direttamente in sede di **dichiarazione annuale** relativa all'anno in cui la stessa nota è stata emessa (realizzandosi così anche il presupposto "formale" che consente di detrarre l'imposta che ne è oggetto), **indipendentemente** dalla mancata insinuazione al passivo del credito ed anche in assenza dell'accettazione del curatore, posto che la normativa IVA non pone a carico di quest'ultimo alcun adempimento fiscale, esentandolo dall'obbligo di registrazione della nota di variazione ricevuta e di versamento della relativa imposta.

Tuttavia, il mancato pagamento a causa di **procedure concorsuali** deve essere, comunque, riferito all'**operazione originaria** nel suo complesso e, pertanto, non è possibile emettere nota di variazione per il recupero della sola imposta.

Risp. AE 3 ottobre 2022 n. 485

### **DIVIDENDI DISTRIBUITI ALL'ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE: QUALE REGIME FISCALE?**

Il regime fiscale previsto per i dividendi corrisposti alle società semplici trova applicazione anche in caso di distribuzioni di dividendi deliberate in favore di associazioni tra professionisti (Risp. AE 4 ottobre 2022 n. 486).

L'**Agenzia delle Entrate** ha fornito alcuni chiarimenti in tema di **regime fiscale** da applicare ai **dividendi** distribuiti ad un'**associazione professionale**.

Nel dettaglio, la società istante, interamente partecipata da un'associazione professionale che opera in più Stati, intende distribuire a quest'ultima parte degli **utili** risultanti dal bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020. A tal proposito, la società chiede all'**Agenzia delle Entrate** di conoscere il regime fiscale da applicare ai dividendi che distribuirà all'associazione professionale e, in particolare, il criterio che dovrà utilizzare al fine di individuare la quota degli stessi da tassare in capo ai **singoli associati**.

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta in commento, ricorda che i dividendi corrisposti alla **società semplice** si intendono percepiti per **trasparenza** dai rispettivi soci con conseguente applicazione del corrispondente regime fiscale. In altri termini, i dividendi distribuiti alla società semplice si considerano percepiti direttamente dai **soci** nel momento in cui sono corrisposti alla società semplice. In tale momento, quindi, i dividendi sono assoggettati a **tassazione**, in capo a ciascun socio, e secondo il regime fiscale proprio di ognuno di essi, come se ciascun socio avesse percepito i medesimi dividendi direttamente dalla società emittente.

Tale imputazione dei dividendi ai soci della società semplice comporta che:

- gli stessi non concorrono a formare il **reddito complessivo** della società semplice;
- la tassazione dei dividendi prescinde dalla loro distribuzione in favore dei soci (**tassazione per imputazione**).

L'Agenzia delle Entrate precisa che tale regime fiscale, per quanto espressamente riferito ai dividendi corrisposti alle società semplici, trova applicazione anche in caso di **distribuzioni di dividendi** deliberate in favore di **associazioni tra professionisti**.

Pertanto, nel caso di specie, i dividendi distribuiti dalla società istante saranno tassati da quest'ultima, nella sua qualità di **sostituto d'imposta**, con le seguenti modalità:

- la quota imputabile ai **soci persone fisiche** dell'associazione professionale fiscalmente residenti in Italia sarà assoggettata a tassazione mediante **ritenuta alla fonte** a titolo d'imposta del 26% (di cui all'art. 27 c. 1 DPR 600/73 e art. 32-quater c. 1 lett. c DL 124/2019);
- la quota imputabile ai soci persone fisiche dell'associazione professionale fiscalmente **non residenti** sarà assoggettata a tassazione mediante ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 26% (di cui all'art. 27 c. 3 DPR 600/73 e art. 32-quater c. 1 lett. c-ter DL 124/2019), ovvero nella misura inferiore prevista dalle **convenzioni contro le doppie imposizioni**, ove applicabili.

Quanto all'**individuazione degli associati** e alla determinazione delle **quote di partecipazione** agli utili che la società istante deve distribuire in favore dell'associazione professionale, l'Agenzia delle Entrate ritiene che il criterio debba essere individuato avendo riguardo agli associati che risultano tali al momento in cui la società istante effettua il **pagamento dei dividendi** all'associazione professionale.

Quanto, invece, agli **adempimenti dichiarativi e certificativi**, l'Agenzia delle Entrate precisa che la società istante:

- dovrà compilare il **Modello 770**, relativo al periodo di imposta in cui sono stati erogati i dividendi all'associazione, inserendo nel **quadro SI** il dato complessivo dei dividendi pagati nel periodo di imposta e nel **quadro SK** i dati relativi ai soggetti non residenti in Italia nei cui confronti gli utili sono assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta, anche se in misura convenzionale;
- potrà rilasciare la certificazione relativa agli utili e agli altri proventi equiparati (**CUPE**) agli associati non residenti che hanno percepito utili assoggettati alla ritenuta alla fonte a titolo d'imposta per consentire agli stessi di ottenere nel **Paese di residenza**, ove previsto, il **credito d'imposta** relativo alle imposte pagate in Italia.

Risp. AE 4 ottobre 2022 n. 486

## **BONUS FACCIALE: AGGIORNATA LA GUIDA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Sul sito dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione "l'Agenzia informa", è stata pubblicata la guida sul bonus facciale aggiornata a settembre 2022. La detrazione è pari al 60% delle spese sostenute nel 2022 (mentre era pari al 90% per le spese degli anni 2020 e 2021) e va ripartita in 10 quote annuali costanti e di pari importo.

La proroga del **bonus facciate** (art. 1 c. 219 - 224 L. 160/2019), prevista dalla **Legge di Bilancio 2022**, termina il 31 dicembre 2022. La guida Agenzia delle Entrate, aggiornata a settembre 2022, fornisce le indicazioni utili per richiederlo correttamente, illustrando modalità e adempimenti.

Il bonus consiste in una detrazione dall'imposta lorda (IRPEF o IRES) ed è concesso quando si eseguono interventi finalizzati al **recupero o restauro della facciata esterna** degli edifici esistenti, anche strumentali. Sono inclusi anche gli interventi di sola **pulitura o tinteggiatura esterna**.

Gli edifici devono trovarsi nelle zone A e B (come individuate dal **DM 2 aprile 1968**) o in quelle a queste assimilabili in base alla normativa regionale e ai regolamenti edilizi comunali.

La **detrazione** è pari al 60% delle spese sostenute nel 2022 (mentre era pari al 90% per le spese degli anni 2020 e 2021). Essa va ripartita in 10 quote annuali costanti e di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi.

Il bonus può essere usufruito da tutti: inquilini e proprietari, residenti e non residenti nel territorio dello Stato, persone fisiche e imprese. Non spetta, invece, a chi è sprovvisto di un **titolo di detenzione** dell'immobile regolarmente registrato al momento dell'inizio dei lavori o al momento di sostenimento delle spese se antecedente, anche se provvede alla successiva regolarizzazione.

L'AE sottolinea che le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni e gli enti non commerciali, per un intervento iniziato a febbraio 2022, con pagamenti effettuati sia nel 2022 che nel 2023, possono beneficiare del bonus solo per le spese sostenute nel 2022. Per le spese relative a interventi sulle parti comuni degli edifici, rileva, ai fini dell'imputazione al periodo d'imposta, la data del **bonifico** effettuato dal **condominio**, indipendentemente dalla data di versamento della rata condominiale da parte del singolo condomino.

A differenza di altre agevolazioni per interventi realizzati sugli immobili, per il bonus facciate non sono previsti limiti massimi di spesa né un limite massimo di detrazione.

In alternativa all'utilizzo diretto della detrazione, l'AE ricorda che è possibile optare per lo **sconto in fattura** o per la **cessione del credito**. In questi casi, dal 12 novembre 2021, il contribuente ha l'obbligo di richiedere il visto di conformità e l'attestazione della congruità delle spese sostenute.

La legge non prevede l'ulteriore cessione del credito, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo, società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo, imprese di assicurazione autorizzate a operare in Italia. Le **banche** o le **società appartenenti a un gruppo bancario** possono sempre effettuare la cessione a favore di soggetti diversi dai consumatori o utenti che abbiano stipulato un contratto di **conto corrente** con la banca stessa o con la banca capogruppo, senza facoltà di ulteriore cessione per il correntista.

Guida AE 1° settembre 2022

## **SANZIONI IRROGATE ALLA SOCIETÀ ESTINTA E LIMITI ALLA TRASMISSIBILITÀ**

Le sanzioni amministrative irrogate per violazione di norme tributarie a una società di capitali, poi estinta, entro quali limiti sono trasmesse ai soci e al liquidatore? Una pronuncia di merito interviene sul punto.

A seguito della **cancellazione** dal **Registro delle imprese**, in via generale si verifica un **fenomeno** di tipo **successorio** in cui le obbligazioni passive si trasmettono ai soci i quali ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione.

La fattispecie in esame, in particolare, non rientra nel campo di applicazione dell'art. 2495 c.c., applicandosi la norma che prevede l'**intrasmissibilità** della sanzione agli **eredi** (art. 8 D. Lgs. 472/97).

Se infatti è legittimo l'**atto** di accertamento emesso nei confronti di una società cessata e cancellata dal Registro e quindi **notificato al liquidatore** (considerato che, la società sopravvive per il periodo di cinque anni successivi alla cancellazione), decorso questo lasso di tempo interviene il **regime successorio** in capo ai **soci**, che rispondono dei debiti societari nei limiti di quanto ottenuto dalla procedura liquidatoria.

CTR Liguria 18 luglio 2022 n. 621

## **RESPONSABILITA' SOLIDALE NEI BONUS EDILIZI: NOZIONI DI DOLO E COLPA GRAVE**

La recente circolare dell'Agenzia delle Entrate sui bonus edilizi fornisce i chiarimenti in merito alla nuova responsabilità solidale per dolo e colpa grave. Inoltre, il Fisco ha successivamente aggiornato la circolare in merito alle condizioni per fruire del Superbonus per le unifamiliari (Circ. AE 6 ottobre 2022 n. 33/E).

Con la Circ. AE 6 ottobre 2022 n. 33/E sono state fornite importanti precisazioni sulla nuova **responsabilità solidale** per **dolo e colpa grave**. Aggiornata inoltre la circolare dopo la sua pubblicazione con la precisazione che le **unifamiliari** possono fruire del Superbonus anche per le spese sostenute entro dicembre 2022 se al 30 settembre sono stati effettuati (e non anche pagati) lavori pari al 30%.

### **Responsabilità solidale prima delle modifiche introdotte dal Decreto aiuti bis**

Per quanto riguarda le forme di responsabilità dei fornitori e dei cessionari dei crediti d'imposta, le stesse sono disciplinate dai c. 4 e 6 art. 121 Decreto Rilancio. Nella versione dei citati commi vigente prima della conversione in legge del Decreto Aiuti-bis, i fornitori e i cessionari rispondevano:

- per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto all'importo acquistato;
- in caso di concorso nella violazione; in particolare, in quest'ultima ipotesi, oltre all'applicazione dell'art. 9 c. 1 D. Lgs. 472/97, sussisteva la responsabilità in solido del fornitore che aveva applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo.

Quest'ultima responsabilità operava sempre indifferentemente in caso di dolo o colpa (non distinguendo tra colpa lieve e colpa grave) ed era esclusa solo nelle ipotesi di assenza di colpa e quindi di **errore incolpevole**.

### **Principi fiscali generali sulla responsabilità solidale**

Ebbene come indicato dalla Circ. AE 6 ottobre 2022 n. 33/E per la corretta individuazione delle nozioni di **dolo e colpa grave** (previste dal Decreto aiuti bis), occorre fare riferimento al D. Lgs. 472/97, che reca disposizioni generali in materia di **sanzioni amministrative** per le violazioni di

norme tributarie, e ai chiarimenti già forniti con la Circ. AE 10 luglio 1998 n. 180. Quest'ultimo provvedimento precisa che:

- la condotta è dolosa quando la violazione è attuata con l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero diretta ad ostacolare l'attività amministrativa di accertamento;
- la condotta è colposa quando l'imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari;
- il concorso nella violazione in materia tributaria avviene quando più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta. Tuttavia, quando la violazione consiste nell'omissione di un comportamento cui sono obbligati in solido più soggetti, è irrogata una sola sanzione e il pagamento eseguito da uno dei responsabili libera tutti gli altri, salvo il diritto di regresso.

In linea generale, al soggetto che ha concorso in una violazione è irrogata la sanzione prevista per la medesima violazione, a meno che l'errore non sia incolpevole.

### **Nuove ipotesi di dolo e colpo grave introdotte dal Decreto aiuti bis**

Oltre alle citate indicazioni, si precisa che in sede di conversione del Decreto Aiuti-bis, è stato modificato il comma 6 del citato art. 121 e l'ipotesi di **concorso in violazione** del fornitore e dei cessionari è stata limitata ai soli casi di dolo o colpa grave. Invero, a seguito di tale modifica, affinché il fornitore o il cessionario che utilizza in compensazione il credito d'imposta possa considerarsi responsabile in solido con il beneficiario della detrazione in ipotesi di carenza dei relativi presupposti costitutivi, lo stesso deve aver operato con dolo o colpa grave, risultando, invece, irrilevante l'ipotesi di colpa lieve. Ciò premesso, con particolare riferimento al concorso del fornitore o del cessionario di cui all'art. 121 c. 6 DL 34/2020 (nuova formulazione), con la nuova Circolare, il Fisco identifica:

- il dolo quando il cessionario è consapevole dell'**inesistenza del credito**, come ad esempio nel caso in cui quest'ultimo abbia preventivamente concordato con l'asserito beneficiario originario le modalità di generazione e fruizione dello stesso o qualora il carattere fittizio del credito sia manifestamente evidente ad un primo esame, da chiunque condotto, e ciononostante il cessionario proceda comunque all'acquisizione e alla compensazione dello stesso nel modello F24, traendo un beneficio fiscale indebito correlato al credito inesistente;
- la colpa grave quando il cessionario abbia omissso, in termini "macroscopici", la **diligenza** richiesta, come, ad esempio, nel caso in cui l'acquisto dei crediti sia stato eseguito in assenza di documentazione richiesta a supporto degli stessi o in presenza di una palese contraddittorietà della documentazione prodotta dal cedente (ad esempio, nel caso in cui l'asseverazione si riferisca a un immobile diverso da quello oggetto degli interventi agevolati).

Alla luce dei nuovi chiarimenti del Fisco, quindi, l'ipotesi di concorso in violazione sussiste qualora gli stessi procedano all'acquisizione del credito in presenza dei presupposti di cui agli artt. 35 e 42 D .Lgs. 231/2007, in violazione dell'art. 122-bis Decreto Rilancio. In particolare, ciò si verifica quando il credito è acquistato nonostante:

- l'**operazione** sia soggetta all'obbligo di segnalazione in quanto **sospetta** ai sensi del richiamato art. 35;
- il cessionario avrebbe dovuto astenersi dall'operazione ai sensi del citato art. 42.

### **Importanza degli aspetti temporali**

Con riferimento ai crediti d'imposta di cui all'art. 121 Decreto Rilancio sorti prima dell'introduzione degli obblighi di acquisizione dei **visti di conformità**, delle **asseverazioni** e delle **attestazioni** richieste, precisa il Fisco che la limitazione della responsabilità suddetta, a condizione che, nel rispetto delle previsioni di legge, siano stati acquisiti i citati documenti il visto di conformità, le attestazioni e le asseverazioni prescritte, opera:

- *ab origine*, per i crediti d'imposta sorti ai sensi dell'art. 119 Decreto Rilancio (Superbonus), per i quali è sempre stata obbligatoria l'acquisizione della predetta documentazione per l'esercizio delle opzioni dello sconto in fattura e della cessione;
- dall'introduzione dell'obbligo di visto di conformità, attestazioni e asseverazioni previsto dal comma 1-ter dell'art. 121 Decreto Rilancio (in vigore dal 12 novembre 2021), per i crediti d'imposta relativi agli altri bonus edilizi.

Con riferimento, invece, ai crediti oggetto di cessione per i bonus edilizi diversi dal Superbonus, sorti antecedentemente alla previsione dei citati **obblighi documentali**, l'acquisizione, ora per allora, da parte del fornitore che cede il credito, della documentazione prevista dal c. 1-ter dell'art. 121 (visto di conformità, asseverazioni e attestazioni), limita la **responsabilità solidale** in capo al cessionario del medesimo fornitore – nonché dei successivi cessionari in possesso della medesima documentazione richiesta dalla norma in questione – solo in caso di dolo o colpa grave.

Con riferimento, inoltre, alle opere già classificate come “attività di edilizia libera” e per gli interventi, diversi da quelli di edilizia libera, di importo complessivo non superiore a € 10.000, eseguiti sulle singole unità immobiliari o sulle parti comuni dell'edificio, per i quali il comma 1-ter dell'art. 121 Decreto Rilancio esclude – *fatta eccezione per gli interventi relativi al c.d. Bonus facciate* – l'obbligo del rilascio del visto di conformità e delle relative attestazioni di congruità della spesa, attesa la *ratio* agevolativa della norma in commento, il Fisco ritiene che la presenza della richiamata documentazione attenui la responsabilità solidale in caso di concorso in violazione; sicché, tali effetti possono operare anche in relazione ai crediti per i quali il citato art. 121 c. 1-ter non pone un obbligo al rilascio della predetta documentazione per fruire delle opzioni alternative alla detrazione, a condizione che il fornitore cedente la acquisisca «*ora per allora*».

La limitazione della responsabilità solidale in caso di concorso in violazione per i fornitori opera anche per il general contractor che effettua lo sconto in fattura ai sensi dell'art. 121 Decreto Rilancio.

### **Superbonus unifamiliari: le nuove modifiche del fisco**

L'Agenzia delle Entrate ha aggiornato la Circ. AE 6 ottobre 2022 n. 33/E nella parte che tratta la proroga temporale per le unifamiliari. La prima versione della circolare prevedeva due condizioni per accedere alla proroga: pagamento dei lavori; lavori effettivamente eseguiti. Condizioni, tuttavia, non previste dalla norma che parla solo di interventi eseguiti.

Invero è possibile fruire del Superbonus anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022 qualora al 30 settembre siano stati effettuati, per gli interventi ammessi al Superbonus, lavori pari al 30%. Resta fermo, infatti, che ai fini del raggiungimento della percentuale richiesta dalla norma, non rileva il pagamento dell'importo corrispondente al 30% dei lavori essendo necessaria, stante il tenore letterale della disposizione riferito ai lavori realizzati entro la predetta data del 30 settembre, la realizzazione di almeno il 30% dell'intervento complessivo (cfr. Risposta Interrogazione parlamentare 21 giugno 2022 n. 5-08270).

In sintesi, con la nuova versione, l'Agenzia delle Entrate, resasi conto dell'errore, precisa che per accedere alla proroga al 31 dicembre 2022 fa fede solo il 30% dei lavori realizzati e non il loro pagamento.

## **COME RIMEDIARE AD ERRORI E RITARDI DELLA COMUNICAZIONE DEI BONUS EDILIZI**

L'Agenzia delle Entrate indica le modalità operative per la correzione degli errori relativi all'indicazione dei dati nella comunicazione. È possibile utilizzare la remissione in bonis per inviare entro il 30 novembre 2022 la comunicazione dell'opzione, il cui termine è scaduto il 29 aprile.

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 6 ottobre 2022 n. 33/E fornisce i chiarimenti in merito alla regolarizzazione di errori nella indicazione dei dati nella comunicazione per l'esercizio dell'opzione.

### **Come rimediare in caso di errori nella comunicazione**

L'art. 121 del decreto Rilancio dispone che i soggetti che **hanno diritto alle detrazioni** per gli interventi edilizi (*ristrutturazione, eliminazione delle barriere architettoniche, 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, anche nella misura del 110 per cento*), possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, per un contributo sotto forma di sconto anticipato dai fornitori che hanno realizzato gli interventi o, in alternativa, per la cessione di un credito d'imposta di importo pari alla detrazione spettante. Premesso ciò, il Fisco fornisce alcune indicazioni per rimediare a eventuali errori commessi nella **compilazione della Comunicazione o nella circolazione dei crediti nella Piattaforma**.

#### **a) Errore nella compilazione del modello inviato.**

In tal caso, nella Circolare viene precisato che è possibile trasmettere una successiva Comunicazione **interamente sostitutiva della precedente**, entro il quinto giorno del mese successivo a quello di invio. A seguito di questa operazione, nella Piattaforma sono visibili solo gli importi correttamente indicati con l'ultima Comunicazione inviata. Quindi, precisa il Fisco:

- se il predetto termine è trascorso e non è più possibile trasmettere una Comunicazione sostitutiva di quella errata, **il credito non ancora accettato può essere rifiutato** dal cessionario o dal fornitore tramite l'apposita funzionalità della Piattaforma. Il rifiuto del credito rimuove, di fatto, gli effetti della Comunicazione errata;
- tuttavia, il beneficiario della detrazione non potrà comunicare una nuova cessione dello stesso credito tramite la Piattaforma, ma, se il relativo termine non è scaduto, potrà trasmettere una **nuova Comunicazione** corretta, a favore dello stesso o di altro cessionario.

#### **b) Errori formali o omissioni relativi ai dati della Comunicazione**

Trattasi di errori che **non comportano la modifica di elementi essenziali** della detrazione spettante, e quindi del credito ceduto, può essere definito formale. Possono essere considerati errori formali, ad esempio, quelli relativi alle seguenti informazioni presenti nel modello di comunicazione: *nel frontespizio; recapiti (e-mail e telefono); codice fiscale del rappresentante del beneficiario e relativo codice carica; indicazione dell'eventuale presenza dell'amministratore nel campo "Condominio minimo"; codice identificativo dell'asseverazione presentata all'ENEA per gli interventi di riqualificazione energetica di tipo Superbonus; codice identificativo dell'asseverazione per gli interventi di riduzione del rischio sismico e relativo codice fiscale del professionista ecc.* In tal caso, nonostante i citati errori, se nella realtà sussistono tutti i presupposti e i requisiti, **l'opzione è considerata valida ai fini fiscali** e il relativo credito può essere ulteriormente ceduto o utilizzato in compensazione. Il tal caso il cedente (beneficiario, l'amministratore di condominio o l'intermediario) dovrà segnalare all'Agenzia delle entrate l'errore commesso e indicare i dati corretti. Oltre a ciò, nell'ambito degli errori formali, il Fisco considera tali quelli riguardanti:

- **il SAL**, cioè la mancata indicazione del valore “1” nella Comunicazione del primo SAL impedisce di inviare le comunicazioni dei SAL successivi nel modo descritto. Per ovviare a tale criticità, il cedente può trasmettere le comunicazioni relative ai SAL successivi al primo **omettendo di indicare il numero di SAL** a cui si riferiscono e il protocollo telematico di invio della prima Comunicazione. Analogamente, dovranno essere segnalati i casi in cui, a fronte di una Comunicazione relativa al primo SAL correttamente compilata, nelle comunicazioni successive sia stata omessa l'indicazione del numero di SAL a cui si riferiscono e del protocollo della prima Comunicazione;
- **importo del credito ceduto inferiore alla detrazione spettante**, cioè nel caso in cui sia stata indicata *una spesa* inferiore a quella effettivamente sostenuta e conseguentemente un ammontare del credito ceduto inferiore alla detrazione spettante, è possibile presentare, come illustrato precedentemente, **un'altra Comunicazione** in cui deve essere riportato il solo importo residuo della spesa e del corrispondente credito ceduto. Diversamente, qualora gli importi indicati come spesa sostenuta e/o relativo credito ceduto siano superiori ai valori effettivi, si configura un errore sostanziale (in tal caso sarà gestito secondo la procedura ivi indicata).

#### c) **Errore sostanziale o omissioni relativi a dati della Comunicazione**

Trattasi di errori che **incidono su elementi essenziali** della detrazione spettante (*ad esempio, è un errore sostanziale l'errata indicazione del codice dell'intervento da cui dipende la percentuale di detrazione spettante e/o il limite di spesa, oppure del codice fiscale del cedente*). Al fine di consentire la corretta circolazione dei crediti ed evitare difficoltà ai titolari delle detrazioni, oltre che ai cessionari e ai fornitori, è consentito **l'annullamento, su richiesta delle parti**, dell'accettazione di crediti derivanti da comunicazioni di prime cessioni o sconti non corrette. Con l'annullamento dell'accettazione del credito il *plafond* del credito compensabile in capo al cessionario viene contestualmente ridotto del relativo importo. Tale annullamento può avvenire solo su richiesta degli interessati, che sono a conoscenza degli accordi intervenuti e delle obbligazioni assunte da ciascuna delle parti. L'annullamento dell'accettazione, pertanto, deve essere chiesto con **istanza** sottoscritta digitalmente o con firma autografa dal cessionario e dal cedente. Una volta eseguita l'operazione tecnica di annullamento dell'accettazione, ne sarà data informazione agli interessati, che potranno comunque consultare lo stato aggiornato della cessione sulla Piattaforma stessa. Il beneficiario della detrazione può inviare una nuova Comunicazione con le consuete modalità, purché non sia scaduto il termine annuale previsto per l'invio della stessa

#### **La remissione in bonis**

In presenza di determinate condizioni è comunque **consentito trasmettere la Comunicazione anche successivamente**. Invero, secondo quanto riportato dalla citata Circolare, la remissione in *bonis* è ammessa purché:

- sussistano tutti i **requisiti sostanziali** per usufruire della detrazione di imposta relativa alle spese dell'anno di riferimento;
- i contribuenti abbiano tenuto un **comportamento coerente** con l'esercizio dell'opzione, in particolare, nelle ipotesi in cui tale esercizio risulti da un accordo o da una fattura precedenti al termine di scadenza per l'invio della comunicazione;
- non siano già state poste in essere **attività di controllo** in ordine alla spettanza del beneficio fiscale che si intende cedere o acquisire sotto forma di sconto sul corrispettivo;
- sia versata la **misura minima della sanzione prevista**.

Se tali presupposti sussistono, l'invio della Comunicazione è consentito entro il **termine di presentazione della prima dichiarazione** utile successiva all'ordinario termine annuale di trasmissione dell'opzione (*per le spese sostenute nel 2021 e per le rate residue delle spese sostenute*

nel 2020, la Comunicazione può essere trasmessa entro il 30 novembre 2022, termine di presentazione della dichiarazione dei redditi).

#### **In conclusione:**

- chi ha mancato la scadenza del 29 aprile per comunicare le cessioni dei bonus avrà tempo per rimediare, a certe condizioni, fino al 30 novembre;
- chi ha commesso errori gravi potrà annullare le comunicazioni.

### **OTTAVO PACCHETTO DI SANZIONI: NUOVI DIVIETI VERSO LA RUSSIA**

Il Consiglio UE ha introdotto nuovi divieti negli scambi con la Russia, ampliando la lista dei prodotti importabili ed esportabili. L'ottavo pacchetto prevede un prezzo concordato sul petrolio e l'estensione del divieto di triangolazioni complesse, anche per i beni siderurgici russi.

Il Reg. UE 1904/2022, in vigore dal 7 ottobre 2022, ha disposto una generale modifica delle restrizioni precedentemente stabilite, sia con riferimento all'**import** che all'**export** verso la Russia.

Per quanto riguarda le esportazioni, dal 7 ottobre 2022, è vietato, per i soggetti europei, vendere, esportare o trasferire in Russia armi da fuoco, componenti o munizioni indicate nell'allegato I del Reg. UE 258/2012. Tra i beni vietati sono incluse, per esempio, le armi da fuoco semiautomatiche, le rispettive cartucce e tutte le parti specificamente progettate e indispensabili al funzionamento di tali tecnologie. Da rilevare che il nuovo divieto si inserisce in una generale rivisitazione delle restrizioni precedentemente stabilite e che sono state profondamente innovate dall'**ottavo pacchetto di sanzioni UE**.

Con riferimento ai prodotti con possibili usi militari e di difesa (c.d. beni quasi dual use), elencati nell'all. VII del Reg. UE 833/2014, sono stati inclusi anche i *teaser* e gli spray urticanti, nonché numerosi circuiti, semiconduttori e apparecchi fotografici, non più liberamente esportabili in Russia.

Significative modifiche riguardano, inoltre, i beni necessari per l'**industria petrolifera russa e del gas naturale**. L'art. 3 *ter* Reg. UE 833/2014 è stato integrato, infatti, con una specifica “Parte B”, introducendo un nuovo divieto all'export per numerose tecnologie, come, per esempio, oli idraulici, guarnizioni per freni, antenne, strumenti di misurazione pressione e altri prodotti espressamente indicati nella “parte B” dell'all. XI del Reg. UE 833/2014.

Da notare che l'ottavo pacchetto ha introdotto importanti aggiornamenti anche alla lista dei beni ritenuti come strategici per l'industria russa (all. XXIII), la quale, in seguito alla modifica intervenuta, include, tra gli altri, inchiostri, carte, solventi, catalizzatori, merci in ferro e acciaio, nonché motori e altre tecnologie facenti parte del settore automotive.

Per tali prodotti, tuttavia, è ancora possibile la vendita e l'esportazione verso soggetti russi, a condizione che l'esportazione sia conclusa entro il 6 novembre 2022 e faccia riferimento a contratti conclusi prima del 7 ottobre 2022.

Vista la profonda modifica degli allegati del Reg. UE 833/2014 è, tuttavia, consigliabile che gli operatori attivi nel commercio estero effettuino una nuova *due diligence*, per evitare che i beni precedentemente esportabili siano ora inclusi nei numerosi divieti stabiliti.

#### **Novità all'import**

Anche con riferimento ai divieti relativi alle importazioni dalla Russia sono intervenute significative modifiche.

E invero, è stato profondamente aggiornato l'all. XVII, relativo ai **beni siderurgici russi**, per i quali è vietata l'importazione in UE, il quale, in seguito alla sua nuova formulazione, comprende anche tutti i prodotti laminati a caldo o a freddo, le barre di ferro o acciaio o le merci in acciaio inossidabile.

L'ottavo pacchetto stabilisce, tuttavia, che non siano esclusivamente i prodotti siderurgici russi ad essere oggetto di restrizioni. Con la nuova formulazione dell'art. 3 octies Reg. UE 833/2014 è, infatti, vietato acquistare o importare anche tutte le merci lavorate presso Paesi terzi, incluse nell'all. XVII del medesimo regolamento, ottenute tramite lavorazioni dei prodotti russi. È, dunque, vietato importare anche barre in acciaio e profilati in ferro, provenienti da Paesi terzi, a partire da materie prime russe.

Anche con riferimento ai beni siderurgici, pertanto, è stato espressamente stabilito il **divieto di triangolazioni** c.d. complesse, ossia la possibilità di utilizzare materie prime russe anche in processi di lavorazione compiuti presso Paesi terzi.

Tale divieto implica una serie di verifiche, da parte degli importatori italiani, sulla filiera produttiva dei beni importati: il fatto che il prodotto listato non abbia origine russa non significa, infatti, che ne possa essere liberamente effettuata l'importazione. Le imprese dovranno pertanto rafforzare la compliance, sia attraverso una più rigorosa selezione dei fornitori e delle certificazioni richieste che attraverso una revisione dei testi contrattuali.

Così come per il blocco all'import dell'oro russo, vietato con il settimo pacchetto, ciò che rileva ai fini della misura in esame, pertanto, è che i beni importati non siano stati ottenuti tramite l'incorporazione dei prodotti listati di origine russa, a prescindere dall'origine doganale attribuita al prodotto finito, la quale potrebbe essere stata alterata con la lavorazione effettuata in Stato terzo.

Assume particolare importanza, per le imprese attive nel commercio internazionale, anche la modifica dell'allegato XXI del Reg. UE 833/2014, concernente i prodotti tipici russi. Sono, infatti, introdotti, tra i divieti all'import, anche numerosi composti chimici, motori per veicoli e loro parti, elettrodomestici e macchine agricole, così come beni di legno, sigari, sigarette e cosmetici.

### **Divieti di assistenza legale, ingegneristica e di architettura**

L'ottavo pacchetto ha, inoltre, interessato direttamente anche il settore dei servizi. Con il nuovo art. 5 quinquies c. 2 Reg. UE 833/2014, il Consiglio UE ha, infatti, previsto uno specifico divieto di fornire, sia direttamente che indirettamente, **servizi di consulenza** in materia di architettura, ingegneria, informatica e legale, nei confronti di soggetti stabiliti in Russia.

Tale divieto affianca, pertanto, il blocco di assistenza fiscale e contabile già stabilito con il sesto pacchetto, al primo comma del medesimo articolo.

Sotto un profilo operativo, è stata, tuttavia prevista una **clausola di salvaguardia** per i contratti in corso, i quali sono ancora pienamente operativi fino all'8 gennaio 2023.

A partire da tale data per gli architetti, ingegneri, informatici e avvocati di cittadinanza UE, o stabiliti nel territorio dell'Unione europea, sarà, pertanto, espressamente vietato fornire **attività di assistenza** verso le società russe, a meno che non si tratti di attività strettamente necessarie per l'esercizio del **diritto di difesa** in un procedimento giudiziario (art. 5 quinquies c. 5 Reg. UE 833/2014).

È, tuttavia, ancora possibile prestare la propria assistenza verso imprese russe che siano controllate da soggetti stabiliti nell'Unione europea (art. 5 quinquies c. 7 Reg. UE 833/2014).

### **Tetto al prezzo del petrolio**

Con l'ottavo pacchetto, è stato, infine, disposto un nuovo **divieto di trasporto** di petrolio greggio o raffinato russo, esportato verso Stati terzi, valido rispettivamente dal 5 dicembre 2022 e dal 5

febbraio 2023 per i combustibili raffinati. Con riferimento a tale misura, è stata, tuttavia, prevista una deroga, collegata alla fissazione di un tetto al prezzo del petrolio russo trasportato via mare. A partire dal 5 dicembre 2022, per le imprese unionali sarà, quindi, consentito il trasporto di petrolio russo, esclusivamente nel caso in cui i beni siano stati acquistati a prezzi uguali o inferiori al “*price cap*”, ancora da stabilire presso le istituzioni unionali.

## **STABILITE LE REGOLE PER LA CESSIONE E LA TRACCIABILITA' DEI TAX CREDIT ENERGIA E GAS**

Vengono estese le modalità di attuazione delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità dei crediti d'imposta riconosciuti agli oneri sostenuti per l'acquisto di prodotti energetici nei decreti “Aiuti” (Prov. AE 6 ottobre 2022 n. 376961).

### **Premessa**

I decreti-legge Aiuti, Aiuti-bis e Aiuti-ter hanno riconosciuto alle imprese alcuni tax credit per le spese sostenute nel 2022 per l'acquisto di energia elettrica, gas e carburanti:

- credito d'imposta per l'acquisto di carburante a favore delle imprese esercenti l'attività della pesca (secondo trimestre del 2022), di cui all'articolo 3-bis DL 50/2022, pari al 20% delle spese sostenute;
- credito d'imposta a favore delle imprese energivore (terzo trimestre 2022), di cui all'art. 6, comma 1, del DL n. 115/2022, pari al 25% delle spese sostenute;
- credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale (terzo trimestre 2022), di cui all'art. 6 c. 2 DL 115/2022, pari al 25% delle spese sostenute;
- credito d'imposta a favore delle imprese non energivore (terzo trimestre 2022), di cui all'art. 6 c. 3 DL 115/2022, pari al 15% delle spese sostenute;
- credito d'imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo gas naturale (terzo trimestre 2022), di cui all'art. 6 c. 4 DL 115/2022, pari al 25% delle spese sostenute;
- credito d'imposta per l'acquisto di carburanti per l'esercizio dell'attività agricola e della pesca (terzo trimestre 2022), di cui all'art. 7 DL 115/2022, pari al 20% delle spese sostenute.

Con il Prov. AE 30 giugno 2022 n. 253445 sono state approvate le disposizioni attuative per la cessione e la tracciabilità dei crediti d'imposta riconosciuti in relazione alle spese sostenute per **l'acquisto di energia elettrica, gas e carburanti** nel primo e nel secondo trimestre 2022.

### **Estensione delle disposizioni attuative**

Le citate disposizioni direttoriali si applicano anche ai seguenti crediti d'imposta:

- credito d'imposta a favore delle imprese esercenti **l'attività della pesca**, in relazione alla spesa sostenuta per l'acquisto di carburante effettuato nel secondo trimestre del 2022, di cui all'art. 3-bis DL 50/2022, convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2022, n. 91;
- credito d'imposta a favore delle imprese **energivore**, in relazione alle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel terzo trimestre del 2022, di cui all'art. 6 c. 1 DL 115/2022, convertito, con modificazioni dalla L. 142/2022 e successive modificazioni;
- credito d'imposta a favore delle imprese **gasivore**, in relazione alla spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel terzo trimestre del 2022, di cui all'art. 6 c. 3 DL 115/2022;
- credito d'imposta a favore delle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW, **diverse dalle imprese energivore**, in relazione alla spesa

sostenuta per l'acquisto della componente energetica effettivamente utilizzata nel terzo trimestre del 2022, di cui all'art. 6 c. 3 DL 115/2022;

- credito d'imposta a favore delle imprese **diverse da quelle gasivore**, in relazione alla spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel terzo trimestre del 2022, di cui all'art. 6 c. 4 DL 115/2022;

- credito d'imposta a favore delle imprese esercenti **attività agricola e della pesca**, in relazione alla spesa sostenuta per l'acquisto di carburante effettuato nel terzo trimestre del 2022, di cui all'art. 7 del citato DL 115/2022.

### **Modalità e termini di utilizzo dei tax credit**

I crediti d'imposta di cui alle precedenti lettere a) e f) sono utilizzabili in **compensazione** tramite modello F24 entro il 31 dicembre 2022 mentre gli altri crediti d'imposta sono utilizzabili entro il 31 marzo 2023.

Rimane aperta la strada della **cessione del credito** a terzi alle seguenti condizioni:

- il credito è cedibile “solo per intero” dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di “soggetti qualificati” (banche e intermediari finanziari, società appartenenti a un gruppo bancario e compagnie di assicurazione);
- in caso di cessione del credito d'imposta, le imprese beneficiarie richiedono il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto al credito medesimo;
- il credito d'imposta è utilizzato dal cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente, ossia in compensazione tramite modello F24, entro gli stessi termini;
- le modalità attuative della cessione e della tracciabilità del credito d'imposta, da effettuarsi in via telematica, sono definite con il provvedimento in commento.

Entro 5 giorni lavorativi dalla ricezione delle comunicazioni delle cessioni dei crediti, l'Agenzia delle Entrate può sospendere, fino a 30 giorni, le suddette comunicazioni che presentano profili di rischio, per effettuare i necessari controlli preventivi.

Per consentire l'acquisizione delle comunicazioni delle cessioni degli ulteriori crediti d'imposta sopraindicati, il provvedimento in commento ha approvato:

- il nuovo “Modello per la comunicazione della cessione dei crediti d'imposta”;
- le istruzioni di compilazione e delle relative specifiche tecniche, in sostituzione di quelle approvate con il richiamato provvedimento del 30 giugno 2022.

Prov. AE 6 ottobre 2022 n. 376961

### **AGGIORNATA LA GUIDA SULLA VISURA CATASTALE**

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la guida sulla nuova visura catastale contenente gli ultimi aggiornamenti, tra cui l'attivazione della nuova piattaforma SIT (Sistema Integrato del Territorio).

L'Agenzia delle Entrate, sul proprio sito, nella sezione “Le guide dell'Agenzia – L'Agenzia informa”, ha pubblicato la **guida** sulla nuova **visura catastale**, alla luce degli ultimi aggiornamenti in materia. Si ricorda, infatti, che, in una logica di integrazione tra le diverse banche dati catastali e

cartografiche, dal 1° febbraio 2021 l'Agenzia ha attivato la nuova **piattaforma** tecnologica denominata “**SIT**” (Sistema Integrato del Territorio), a disposizione dei cittadini, per la **visura attuale**, e dei professionisti, per la **visura storica**. Il processo di graduale trasferimento dei dati del catasto e la conversione delle applicazioni dalla vecchia alla nuova piattaforma, che ha coinvolto come ufficio pilota la Direzione provinciale di Ravenna e poi l'intero territorio nazionale, ha migliorato anche il layout della visura e ne ha modificato le modalità di predisposizione e presentazione delle domande.

Il nuovo modello di visura supera lo **schema tabellare** e sintetico finora utilizzato, offrendo un risultato che è un **documento descrittivo** di più agevole comprensione. L'esposizione delle informazioni, infatti, è organizzata in maniera tale da semplificare la lettura sia per i cittadini non addetti ai lavori, sia per i tecnici professionisti.

L'innovativa organizzazione dei dati all'interno della visura, inoltre, consente di fornire un maggior numero di informazioni anche grazie ad una disposizione più strutturata del testo e ad una suddivisione in sezioni omogenee di diversi colori, garantendo in questo modo una migliore esposizione e comprensione delle variazioni intervenute, nel corso del tempo, nelle titolarità degli immobili. Il modello riporta:

- intestazione della visura;
- dati identificativi;
- indirizzo;
- dati di classamento;
- dati di superficie;
- intestazione dell'**immobile**.

Tra le novità del nuovo modello di visura vi è anche l'introduzione di:

- una sezione dedicata alla “**LEGENDA**”, in cui sono riportate informazioni utili a chiarire il significato dei dati riportati in visura;
- **elementi grafici** con relativa descrizione, per facilitare l'immediato riconoscimento del tipo di consultazione che si effettua.

La guida riporta, infine, i modelli delle visure più frequenti, per offrire esempi pratici con la descrizione delle sezioni e dei relativi campi.

Guida AE ottobre 2022

### **PRIMA CASA: RINUNCIA AL DIRITTO DI ABITAZIONE E CONSEGUENTE TASSAZIONE**

La rinuncia al diritto di abitazione a titolo gratuito costituisce presupposto per l'applicazione dell'imposta sulle donazioni e delle imposte ipotecaria e catastale. Inoltre, l'agevolazione prima casa non risulta applicabile agli atti a titolo gratuito.

L'**Agenzia delle Entrate** ha fornito alcuni chiarimenti in tema di **agevolazione prima casa** e tassazione in caso di rinuncia al diritto di abitazione. Nel dettaglio, l'istante, a seguito del decesso del coniuge, ha ereditato il 50% della proprietà dell'abitazione coniugale, mentre l'altro 50% è stato ereditato dalla figlia. In sede di **dichiarazione di successione** sono state applicate le agevolazioni prima casa (di cui all'art. 69 L. 342/2000).

L'istante intende acquistare la piena proprietà di un nuovo immobile nello stesso Comune ove si trova l'immobile ereditato, da adibire a casa di abitazione e nel quale trasferire la propria residenza anagrafica, fiscale ed il domicilio.

In relazione a tale acquisto, l'istante intende richiedere le agevolazioni prima casa ed afferma che il solo **vincolo ostativo** è rappresentato dalla titolarità esclusiva *ex lege* del diritto di abitazione sulla ex casa coniugale.

A tale proposito, l'istante intende rinunciare al **diritto di abitazione a titolo gratuito** e, pertanto, chiede all'Agenzia delle Entrate:

- se la rinuncia debba essere formale o tacita e se debba essere assoggettata a tassazione ai fini delle **imposte indirette**;
- chiarimenti in merito alle imposte eventualmente dovute dalla figlia a fronte dell'**atto di rinuncia a titolo gratuito** da parte dell'istante e se la stessa possa fruire dell'agevolazione prima casa in presenza dei requisiti di legge;
- se, in caso di **successione** per decesso dell'istante (padre), la figlia possa richiedere nuovamente l'agevolazione prima casa.

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta in commento, precisa che la rinuncia a titolo gratuito costituisce presupposto per l'applicazione dell'**imposta sulle donazioni**. Inoltre, sono dovute le **imposte ipotecaria e catastale** rispettivamente nella misura proporzionale dell'1% e del 2%.

La base imponibile su cui calcolare le suddette imposte è costituita dal valore del diritto di abitazione oggetto di rinuncia alla data dell'atto, nella misura del 50% corrispondente alla quota di proprietà dell'abitazione della figlia.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate precisa che l'agevolazione prima casa non risulta comunque applicabile agli **atti a titolo gratuito**, posto che, l'art. 69 L. 342/2000, si riferisce soltanto agli acquisti derivanti da successioni o donazioni e che le norme speciali non sono suscettibili di interpretazione estensiva.

Con riferimento all'ultimo quesito proposto, ovverosia se in caso di successione per decesso dell'istante (padre), la figlia possa richiedere nuovamente le agevolazioni prima casa e se, in tale caso, sia vincolata a richiedere le agevolazioni per l'immobile per il quale è stata fatta la rinuncia da parte dell'istante, l'Agenzia delle Entrate precisa che il contribuente può interpellare l'Amministrazione finanziaria per ottenere una risposta riguardante **fattispecie concrete e personali** relativamente all'applicazione delle **disposizioni tributarie**, quando vi sono **condizioni di obiettiva incertezza** sulla corretta interpretazione di tali disposizioni e la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza.

L'obiettiva incertezza della fattispecie oggetto di interpello è un requisito immanente dell'istituto in questione. L'interpello ha, infatti, l'obiettivo di tutelare il contribuente nella fase dell'**interpretazione della norma tributaria** quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza.

Al riguardo, si evidenzia che l'Agenzia delle Entrate, con la circolare 7 maggio 2001 n. 44/E, ha chiarito che, in caso di **trasferimento per successione o donazione** di più immobili in presenza di un solo beneficiario, l'agevolazione deve essere riferita soltanto ad un'unica unità immobiliare e relative pertinenze.

Pertanto, secondo l'Agenzia delle Entrate il quesito è da considerarsi inammissibile in quanto non rappresenta una fattispecie concreta e personale sulla quale sussistano condizioni di obiettiva incertezza.

Risp. AE 26 ottobre 2022 n. 525

### **IMPATRIATI: IN ASSENZA DI DISTACCO, NON OCCORRE LA DISCONTINUITA'**

Fuori dalle ipotesi di distacco, è ammesso al regime anche il soggetto che mantenga la carica amministrativa assunta presso il precedente datore estero e che abbia già ricoperto l'incarico di amministratore della controllata italiana, nuovo datore di lavoro, prima del trasferimento in Italia.

Non sono ostativi all'accesso al cd. “**regime impatriati**” né il mantenimento delle cariche amministrative assunte durante il rapporto di lavoro con il precedente datore estero, né la circostanza che prima del rientro in Italia, in costanza del rapporto di lavoro con il menzionato datore estero, l'impatriato abbia ricoperto l'incarico di amministratore della società italiana, nuovo datore di lavoro. È quanto emerge dalla **Risposta n. 524** pubblicata dall'Agenzia delle Entrate lo scorso 25 ottobre.

Nel **caso di specie**, un cittadino italiano residente all'estero, lavora presso la Capogruppo di una società inglese con il ruolo di CEO e ricopre anche cariche di amministratore di due controllate inglesi e della controllata italiana. Sottoscritta una lettera di impegno all'assunzione che prevede il suo trasferimento in Italia da settembre 2022 per svolgere nuove ed ulteriori mansioni presso una delle società controllate italiane dove dall'estero già riveste la carica di amministratore, l'istante chiede al Fisco di poter fruire, a decorrere dal periodo di imposta 2023, del regime impatriati (art. 16, D. Lgs. 147/2015).

Per l'Amministrazione finanziaria non ci sono ostacoli al godimento dei benefici: considerato che l'istante non si è trasferito all'estero in posizione di **distacco**, non è necessario, ai fini dell'applicazione del regime in commento, verificare se il rientro in Italia sia conseguenza della naturale scadenza del distacco e, quindi, in sostanziale continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia, ovvero sia determinato da altri elementi funzionali alla *ratio* della norma agevolativa.

In definitiva, quindi, **non è ostativa**, ai fini dell'applicazione del regime agevolativo, la duplice circostanza che l'istante mantenga la carica amministrativa assunta in costanza del suo precedente rapporto di lavoro con la Capogruppo inglese e che, in base agli accordi con tale società in costanza del suo rapporto di lavoro con la stessa, abbia altresì ricoperto l'incarico di amministratore della controllata italiana prima del trasferimento in Italia.

Risp. AE 25 ottobre 2022 n. 524

### **IL BONUS BENI STRUMENTALI NUOVI SPETTA A TUTTE LE ONLUS A DETERMINATE CONDIZIONI**

Le Onlus possono beneficiare del credito d'imposta per beni strumentali nuovi a condizione che le attività per cui sono acquistati i beni agevolabili, si qualifichino, ai fini fiscali, quali attività aventi natura commerciale.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in tema di fruizione del **credito d'imposta per beni strumentali nuovi** in caso di mancato svolgimento di **attività commerciale** da parte di una **Onlus**.

Nel dettaglio, l'istante, associazione iscritta all'Anagrafe delle Onlus che ha intenzione di iscriversi nel Registro Unico del Terzo Settore, rappresenta di aver acquistato nel 2021 e che acquisterà nel **2022 beni strumentali nuovi** per l'esercizio di alcune attività e, pertanto, chiede all'AE se fosse possibile fruire del credito d'imposta per beni strumentali nuovi (di cui all'art. 1 c. 1051-1065 L. 178/2020).

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta in commento, ricorda che il credito d'imposta in questione spetta a tutte le imprese residenti in Italia, comprese le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa, che effettuano **investimenti in beni strumentali nuovi** destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione (art. 1 c. 1051 L. 178/2020).

L'ambito soggettivo delineato dalla disposizione normativa in commento ricomprende anche gli **enti non commerciali**, con riferimento all'**attività commerciale** eventualmente esercitata.

Pertanto, nel caso in esame, la Onlus istante potrà fruire dell'agevolazione in oggetto, solo se le attività per cui sono acquistati i beni strumentali nuovi agevolabili, si qualificano, ai fini fiscali, quali **attività aventi natura commerciale**. L'istante dichiara di svolgere per gli anni d'imposta 2021 e 2022 le attività di accoglienza minori tolte alle famiglie d'origine con decreto del Tribunale minorile e di accoglienza di richiedenti asilo, così come richiesto dal competente Ufficio Territoriale Governativo.

A tale proposito, secondo l'Agenzia delle Entrate tali attività, essendo svolte nell'esclusivo perseguimento di **finalità di solidarietà sociale**, rientrano tra i settori istituzionali di cui all'art. 10 c. 1 D. Lgs. 460/97, pertanto, non si qualificano commerciali ai fini delle imposte dirette ai sensi dell'art. 150 DPR 917/86. Ne consegue che l'istante, per gli acquisti di beni strumentali nuovi, nell'ambito delle attività di accoglienza di cittadini stranieri e di minori tolte alle famiglie di origine, non può fruire del credito d'imposta in oggetto.

Risp. AE 21 ottobre 2022 n. 522

## **RIDUZIONE ACCISE ED IVA SUI CARBURANTI: NUOVA PROROGA**

È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il decreto che, per il periodo dal 4 al 18 novembre 2022, riduce accise ed IVA su taluni prodotti energetici usati come carburanti.

In considerazione del perdurare degli effetti economici derivanti dall'eccezionale **incremento dei prezzi dei prodotti energetici**, è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 247 del 21 ottobre 2022 un nuovo decreto, in vigore dal 22 ottobre 2022, contenente disposizioni in materia di **accisa e di imposta sul valore aggiunto** su alcuni **carburanti**.

Nel dettaglio, il decreto prevede, per il periodo dal 4 novembre 2022 al **18 novembre 2022**, la rideterminazione delle **aliquote di accisa** di alcuni prodotti come di seguito indicato:

- **benzina**: 478,40 euro per mille litri;
- **oli da gas o gasolio** usato come carburante: 367,40 euro per mille litri;
- gas di petrolio liquefatti (**GPL**) usati come carburanti: 182,61 euro per mille chilogrammi;
- **gas naturale** usato per autotrazione: zero euro per metro cubo.

L'aliquota **IVA** applicata al gas naturale usato per **autotrazione** è stabilita nella misura del 5%.

In dipendenza della rideterminazione dell'aliquota di accisa sul gasolio usato come carburante, l'aliquota di accisa sul gasolio commerciale usato come carburante non si applica dal 4 novembre 2022 al 18 novembre 2022.

Gli esercenti i **depositi commerciali** di prodotti energetici assoggettati ad accisa (di cui all'art. 25 c. 1 D. Lgs. 504/95) e gli esercenti gli impianti di **distribuzione stradale** di carburanti (di cui all'art. 25 c. 2 lett. b D. Lgs. 504/95) devono trasmettere all'ufficio competente per territorio dell'Agenzia delle Dogane, entro il 28 novembre 2022, i dati relativi ai quantitativi dei prodotti usati come carburante giacenti nei serbatoi dei relativi depositi ed impianti alla data del 18 novembre 2022. La predetta comunicazione non deve essere effettuata nel caso in cui, alla scadenza dell'applicazione della rideterminazione delle aliquote di accisa venga disposta un'ulteriore proroga. Se la proroga non viene disposta, in caso di mancata comunicazione o di comunicazione contenente dati incompleti o non veritieri delle giacenze, si applica la sanzione di cui all'art. 50 c. 1 D. Lgs. 504/95.

Il Fondo per interventi strutturali di politica economica (di cui all'art. 10 c. 5 DL 282/2004) è incrementato di € 99,23 milioni per l'anno 2023.

DL 153/2022

## **LA COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA DEI PROFESSIONISTI CON I DEBITI TRIBUTARI**

L'Agenzia delle Entrate fornisce un chiarimento in merito alla fatturazione delle prestazioni professionali ed alla compensazione del credito erariale verso la massa con il debito tributario verso il fallito.

Nell'ambito di una procedura di amministrazione straordinaria, è compensabile il credito IVA generato dalle fatture delle prestazioni professionali, ma soltanto laddove credito e debito siano **anteriori all'apertura** della procedura stessa.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito una Risposta in tema di fatturazione delle prestazioni professionali e di compensazione del credito erariale verso la massa con il debito tributario verso il fallito.

Secondo il Fisco, il professionista che si insinua al passivo nell'ambito di una procedura concorsuale, è **portatore di un credito complessivo** per prestazioni professionali, composto da imponibile ed imposta sul valore aggiunto, elementi strettamente collegati tra loro da un nesso

inscindibile. Ne consegue che se il piano di riparto, approvato dal giudice fallimentare, dispone il pagamento parziale del credito riguardante le prestazioni professionali rese ante fallimento, ancorché lo stesso faccia riferimento alla sola voce imponibile iscritta tra i crediti privilegiati, sotto il profilo fiscale, i professionisti emetteranno fattura per un importo complessivo pari a quello ricevuto dal curatore, dal quale andrà scorporata l'Iva relativa.

Se l'importo liquidato dal giudice fallimentare risulta inferiore all'ammontare complessivo del credito professionale, comprensivo dell'IVA, il professionista al momento dell'emissione della fattura **deve ridurre proporzionalmente la base imponibile e la relativa imposta.**

La **detraibilità dell'imposta è consentita** soltanto a condizione e nella misura in cui la componente IVA delle fatture in esame sia stata correttamente ricalcolata in conformità alle indicazioni di prassi, e cioè attraverso lo scorporo dell'imposta dall'importo complessivo che i professionisti hanno ricevuto dal commissario straordinario.

Diversamente, l'esercizio del diritto alla detrazione verrà ammesso solo previa "rettifica" da parte dei professionisti delle fatture emesse o, in alternativa, a seguito di regolarizzazione da parte del commissario straordinario delle fatture irregolari ricevute.

Il Fisco ha ricordato che la norma impone che i creditori hanno diritto di compensare coi loro debiti verso il fallito i crediti che essi vantano verso lo stesso, ancorché non scaduti prima della dichiarazione di fallimento. Ai fini di individuare l'esatto ambito applicativo della norma, appare dirimente distinguere le posizioni debitorie e creditorie riconducibili alle operazioni svolte da e nei riguardi del fallito, rispetto a quelle sorte in occasione od in funzione della procedura concorsuale. La compensazione contemplata dalla norma opera, infatti, se eccepita, **esclusivamente** con riferimento alle posizioni debitorie e creditorie riconducibili al fallito e, dunque, "generate" in un momento antecedente alla data di apertura della procedura concorsuale.

Affinché possa operare la compensazione è, quindi, necessario che **ricorra l'anteriorità**, rispetto alla data di apertura della procedura concorsuale, del fatto genetico dei rispettivi debiti e crediti ed il rapporto di reciprocità tra le contrapposte obbligazioni. A tal fine, non rileva il momento in cui l'effetto compensativo si produce, né che il credito vantato dal fallito sia divenuto liquido ed esigibile successivamente all'apertura della procedura.

Secondo l'Agenzia, il credito IVA recato dalle fatture emesse dai professionisti in occasione del riparto - una volta correttamente rideterminato nella sua misura - **può essere compensato con i debiti tributari della procedura** ai sensi dell'art. 17 D. Lgs. 241/97, fatto salvo il procedimento civilistico a tutela della "par condicio creditorum". In alternativa, resta salva la facoltà di chiedere il rimborso del credito IVA al verificarsi dei presupposti di cui all'art. 30 Decreto IVA.

Risp. AE 19 ottobre 2022 n. 521

## **MODIFICA AI FOGLI AVVERTENZE DELLA CARTELLA DI PAGAMENTO**

Recepita la nuova denominazione delle Commissioni Tributarie nei fogli avvertenze della cartella di pagamento.

La **riforma della giustizia tributaria** (L. 130/2022) ha introdotto, tra le altre novità, la nuova denominazione delle **Commissioni Tributarie**, stabilendo che dal 16 settembre 2022 (art. 4 c. 1 lett. a L. 130/2022):

- la Commissione Tributaria Provinciale diventa **Corte di Giustizia Tributaria di primo grado**;
- la Commissione Tributaria Regionale diventa **Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado**.

Pertanto, come stabilito dal nuovo Provvedimento, il testo delle **avvertenze** relative ai **ruoli** dell'Agenzia delle Entrate, contenuto negli allegati da 2 a 5 del Prov. AE 28 giugno 2019 n. 225849, è stato aggiornato in relazione ai riferimenti alle Commissioni Tributarie.

I **fogli avvertenze** riguardano la richiesta di **informazioni** e di **riesame del ruolo in autotutela**:

- per l'allegato 2, in materia di imposte sui redditi e relative imposte sostitutive, IVA, di registro, sulle successioni e donazioni, ipotecaria e catastale, sulle assicurazioni, IRAP, di bollo, tassa sui contratti di borsa, sulle concessioni governative, automobilistiche, tasse ipotecarie, tributi speciali catastali, altri tributi indiretti, oneri, relativi accessori, sanzioni amministrative in materia tributaria;
- per l'allegato 3, in materia di canone di abbonamento alla televisione;
- per l'allegato 4, in materia di imposta ipotecaria, tasse ipotecarie, tributi speciali catastali, oneri, relativi accessori e sanzioni amministrative in materia tributaria;
- per l'allegato 5, in materia di recupero di crediti sorti in un altro Stato membro dell'Unione Europea, in uno Stato estero aderente alla Convenzione OCSE/CoE o in uno Stato estero con cui l'Italia ha in essere una convenzione bilaterale in materia di assistenza alla riscossione.

Inoltre, il foglio avvertenze allegato 2 viene integrato con riguardo alla **richiesta di riesame** per l'annullamento del **ruolo**. Tale richiesta può essere presentata anche online mediante il “Servizio di consegna documenti/istanze”, disponibile nell'area riservata del sito internet istituzionale [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it). Esclusivamente nel caso in cui il ruolo riguardi somme dovute a seguito di controllo automatizzato, vengono altresì aggiunti i riferimenti per l'assistenza da telefono cellulare e da estero ed il canale telematico **CIVIS**.

Prov. AE 17 ottobre 2022 n. 387971

## **AIUTI DI STATO: SEMPLIFICATO IL MODELLO DI AUTODICHIARAZIONE**

Pubblicato il nuovo modello di autodichiarazione aiuti di Stato che permette di non indicare l'elenco degli aiuti fruiti nel quadro A, ai soggetti che non superano i massimali della Sezione 3.1 e non intendono utilizzare i maggiori limiti della Sezione 3.12: la semplificazione, che modifica il modello originario, è stata introdotta con il Prov. AE 25 ottobre 2022 n. 398976.

Pubblicato il nuovo modello di dichiarazione sostitutiva degli aiuti di Stato da trasmettere all'Agenzia delle Entrate: una versione del documento con alcune modifiche che ne rendono più agevole la compilazione.

### **Le modifiche del nuovo modello**

#### ***Quadro A***

Non è necessario indicare nel nuovo modello di autodichiarazione l'elenco degli aiuti fruiti nel quadro A ai soggetti che non superano i massimali di cui alla Sezione 3.1 e che non intendono utilizzare i maggiori limiti della Sezione 3.12. Una soluzione operativa, condivisa con il

Dipartimento delle Finanze, per rendere **più agevole la compilazione** del modello nel rispetto delle indicazioni formulate dalla Commissione Europea nell'ambito dell'autorizzazione del regime “ombrello”.

### **Frontespizio**

Nel frontespizio del modello viene inserita la **nuova casella “ES”**, con la quale si dichiara “di aver ricevuto, dal 1° marzo 2020 al 30 giugno 2022, uno o più aiuti tra quelli elencati nel quadro A per nessuno dei quali si intende fruire dei limiti di cui alla Sezione 3.12 e che l'ammontare complessivo di tali aiuti non supera i limiti massimi consentiti di cui alla Sezione 3.1 della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final «Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19», *pro tempore* vigenti, riportati nei punti A) e B) (in tal caso, non va compilato il quadro A ad esclusione dei righe relativi agli **aiuti IMU** che vanno comunque compilati qualora il dichiarante abbia beneficiato di tali aiuti)”. Barrando tale casella i soggetti dichiaranti non devono compilare il quadro A e, quindi, non indicare l'elenco dettagliato degli aiuti COVID fruiti.

La casella “ES” può essere barrata unicamente dai soggetti che dichiarano di rispettare tutte le **seguenti condizioni**:

- dal 1° marzo 2020 al 30 giugno 2022 hanno ricevuto uno o più aiuti tra quelli elencati nel quadro A (sezione I e II);
- per nessuno degli aiuti ricevuti intendono fruire dei limiti di cui alla Sezione 3.12 del Temporary Framework;
- l'ammontare complessivo degli aiuti ricevuti non supera i limiti massimi consentiti di cui alla Sezione 3.1, *pro tempore* vigenti (riportati nei punti A) e B) della dichiarazione sostitutiva), del medesimo Quadro temporaneo.

Rimangono esclusi dall'esonero gli aiuti IMU elencati nel citato quadro A e, pertanto, i corrispondenti righe vanno comunque compilati qualora i dichiaranti abbiano beneficiato di detti aiuti.

### **Rapporti comunicazione e modello REDDITI 2022**

Il provvedimento (punto 1.3) precisa, altresì, che la suddetta **modalità di compilazione semplificata è facoltativa** e, pertanto, il dichiarante, pur in presenza delle predette condizioni, può compilare l'autodichiarazione secondo le modalità ordinarie (esponendo, quindi, gli aiuti nel quadro A).

Qualora il contribuente avesse già provveduto alla trasmissione dell'autodichiarazione utilizzando il modello approvato prima dell'introduzione della casella “ES”, non è tenuto a ripresentarla.

Viene precisato che, in caso di compilazione della casella “ES”, resta l'obbligo di compilare il prospetto “Aiuti di Stato” presente nei modelli REDDITI 2022.

In tale caso, infatti, non essendo necessaria la compilazione del quadro A (eccezion fatta per i righe relativi all'IMU), non possono essere fornite le informazioni relative al settore ed al codice attività (campi 5 e 6) necessarie per non compilare il quadro RS (si veda “Autodichiarazione aiuti di stato COVID e quadro RS non sempre alternativi” del 10 ottobre 2022).

Nelle ipotesi in cui il modello REDDITI 2022 sia già stato trasmesso **senza l'indicazione degli aiuti** in questione nel prospetto “aiuti di Stato”, deve essere compilato il quadro A con le informazioni relative a settore e codice attività; tuttavia, qualora si intenda avvalersi della modalità di compilazione “semplificata”, barrando la suddetta casella “ES”, è necessario presentare il modello REDDITI 2022 correttivo/integrativo indicando nel prospetto “aiuti di Stato” i predetti aiuti non indicati nel modello originario.

Nell'ipotesi in cui il contribuente abbia inviato l'autodichiarazione utilizzando il **modello approvato** prima dell'introduzione della casella "ES" non è tenuto a ripresentarla e deve attenersi alle istruzioni per la compilazione del prospetto "aiuti di Stato" nel modello REDDITI.

Prov. AE 25 ottobre 2022 n. 398976

## **BONUS RISTRUTTURAZIONI EDILIZIE: LE ISTRUZIONI NELLA GUIDA DEL FISCO**

Prosegue l'attività di aggiornamento dell'Agenzia delle Entrate delle guide fiscali dei bonus edilizi. Dopo il Bonus Facciate, il Fisco aggiorna la guida dei lavori che danno il diritto alla detrazione del 50% delle spese sostenute dal 26 giugno 2012 al 31 dicembre 2024.

Con il documento di ottobre 2022, l'Agenzia delle Entrate ha aggiornato la Guida sulle agevolazioni fiscali che riguardano le **ristrutturazioni edilizie** disciplinate dall'art. 16-bis TUIR. Rispetto alla precedente edizione di agosto 2019, la nuova edizione prende in considerazione:

- gli aggiornamenti arrivati dalla L. 234/2021 (Legge di Bilancio 2022) che ha prorogato il **bonus fiscale** fino al 31 dicembre 2024;
- inoltre, vengono prese in considerazione le nuove regole della **cessione/sconto in fattura**.

### **Beneficiari dell'agevolazione**

Possono usufruire della detrazione tutti i contribuenti assoggettati all'imposta sul reddito delle persone fisiche (**IRPEF**), residenti o meno nel territorio dello Stato. L'agevolazione spetta non soltanto ai proprietari degli immobili, ma anche ai titolari di **diritti reali/personali di godimento** sugli immobili oggetto degli interventi e che ne sostengono le relative spese.

### **Agevolazione fiscale**

È possibile detrarre dall'IRPEF una parte dei costi sostenuti per ristrutturare le abitazioni e le parti comuni degli **edifici residenziali** situati nel territorio dello Stato. La guida distingue varie fattispecie.

### **Singole unità abitative**

Può richiedere la detrazione anche chi esegue in proprio i lavori sull'immobile, limitatamente alle spese di acquisto dei materiali utilizzati. Invero, per i lavori effettuati sulle singole unità abitative è possibile usufruire delle seguenti detrazioni:

- 50% delle spese sostenute (bonifici effettuati) dal 26 giugno 2012 al 31 dicembre 2024, con un limite massimo di spesa di € 96.000 per ciascuna unità immobiliare;
- 36% con il limite massimo di spesa di € 48.000 per unità immobiliare, delle somme che saranno pagate dal 1° gennaio 2025;
- l'agevolazione può essere richiesta per le spese sostenute nell'anno, secondo il criterio di cassa, e va suddivisa fra tutti i contribuenti che possiedono o detengono, sulla base di un titolo idoneo, l'immobile sul quale sono effettuati gli interventi.

I lavori sulle singole unità immobiliari per i quali spetta l'agevolazione fiscale sono i seguenti. Interventi elencati alle lett. b), c) e d) dell'art. 3 DPR 380/2001:

- manutenzione straordinaria (ad esempio, installazione di ascensori e scale di sicurezza; realizzazione e miglioramento dei servizi igienici; sostituzione di infissi esterni e serramenti o persiane con serrande e con modifica di materiale o tipologia di infisso ecc.);

- **restauro e risanamento conservativo** (*ad esempio, interventi mirati all'eliminazione e alla prevenzione di situazioni di degrado; adeguamento delle altezze dei solai nel rispetto delle volumetrie esistenti; apertura di finestre per esigenze di aerazione dei locali ecc.*);
- **ristrutturazione edilizia** (*ad esempio, demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria dell'immobile preesistente; modifica della facciata; realizzazione di una mansarda o di un balcone; trasformazione della soffitta in mansarda o del balcone in veranda ecc.*).

### Parti condominiali

Per gli interventi effettuati sulle **parti comuni** degli edifici residenziali le detrazioni spettano ad ogni singolo condomino in base alla quota millesimale di proprietà o dei diversi criteri applicabili ai sensi degli artt. 1123 e ss. c.c. Il beneficio compete con riferimento all'anno di effettuazione del bonifico da parte dell'amministrazione del condominio. Quindi, anche per la ristrutturazione delle parti comuni di edifici condominiali spettano le seguenti detrazioni:

- 50% delle spese sostenute (bonifici effettuati dall'amministratore) dal 26 giugno 2012 al 31 dicembre 2024, con un limite massimo di spesa di € 96.000 per ciascuna unità immobiliare;
- 36%, con il limite massimo di spesa di € 48.000 per unità immobiliare, delle somme che saranno pagate dal 1° gennaio 2025.

Per parti comuni si intendono quelle riferibili a più unità immobiliari funzionalmente autonome, a prescindere dall'esistenza di più proprietari. Le parti comuni interessate sono quelle indicate dall'art. 1117 n. 1, 2 e 3 c.c. Gli interventi sulle parti comuni degli edifici residenziali, per i quali ogni condomino può richiedere la detrazione, sono quelli indicati alle lett. a), b), c) e d) dell'art. 3 DPR 380/2001 (*in particolare, si tratta degli interventi di infissi e serramenti, la tinteggiatura di pareti, soffitti, infissi interni ed esterni, il rifacimento di intonaci interni, l'impermeabilizzazione di tetti e terrazze, la verniciatura delle porte dei garage, ecc.*). Anche in tale caso, vengono suddivisi in manutenzione ordinaria, manutenzione straordinaria, restauro e risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia. Tra i lavori ammessi all'agevolazione rientrano, come detto, gli stessi interventi per i quali si può usufruire della detrazione quando sono effettuati sulle singole unità abitative.

### IVA

Per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio è possibile usufruire dell'aliquota IVA ridotta. A seconda del tipo di intervento, l'agevolazione si applica sulle prestazioni dei servizi resi dall'impresa che esegue i lavori e, in alcuni casi, sulla cessione dei beni. Invero, sulle prestazioni di servizi relativi ad interventi di **manutenzione ordinaria e straordinaria**, realizzati sulle unità immobiliari abitative, è prevista l'IVA ridotta al 10%. Sui beni, invece, l'aliquota agevolata si applica solo se ceduti nell'ambito del **contratto di appalto**. Per tutti gli altri interventi di recupero edilizio è sempre prevista l'applicazione dell'aliquota IVA del 10%. Diversamente, non si può applicare l'IVA agevolata al 10% ai materiali o ai beni forniti da un soggetto diverso da quello che esegue i lavori; ai materiali o ai beni acquistati direttamente dal committente; alle **prestazioni professionali**, anche se effettuate nell'ambito degli interventi finalizzati al recupero edilizio; alle prestazioni di **servizi** resi in esecuzione di subappalti alla ditta esecutrice dei lavori. In tale caso, la ditta subappaltatrice deve fatturare con l'aliquota IVA ordinaria del 22% alla ditta principale che, successivamente, fatturerà la prestazione al committente con l'Iva al 10%, se ricorrono i presupposti per farlo.

### Alternative alla detrazione

Invece dell'utilizzo diretto della detrazione spettante in sede di dichiarazione dei redditi, per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, le cui spese sono effettuate negli anni 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024, è possibile optare per due scelte alternative:

- un contributo di pari ammontare, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto al fornitore che ha effettuato gli interventi (il cosiddetto “sconto in fattura”);
- la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante.

Per cedere il credito o avere lo **sconto in fattura**, dal 12 novembre 2021 è previsto l'obbligo per il contribuente di richiedere:

- il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione, che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta;
- l'attestazione della congruità delle spese sostenute, da parte dei tecnici abilitati.

L'obbligo di richiedere **visto di conformità** ed **attestazione della congruità** delle spese non sussiste:

- per gli interventi di importo complessivo non superiore a € 10.000, eseguiti sulle singole unità immobiliari o sulle parti comuni dell'edificio;
- per le opere classificate come “attività di edilizia libera”, ai sensi dell'art. 6 DPR 380/2001.

### LE DONAZIONI TRAMITE BONIFICO SONO ATTI NULLI MA TASSATI

Il bonifico bancario è ancora un mezzo utilizzato molto frequentemente per donare liquidità. Tale donazione è nulla, in quanto donazione informale. Tuttavia, sul piano tributario è comunque soggetta ad imposizione, in caso di verifica, con aliquota massima a prescindere dai rapporti di parentela.

Il **bonifico bancario** è ancora un mezzo utilizzato molto frequentemente per donare liquidità, soprattutto in **ambito familiare**. L'utilizzo di questo strumento, spesso in modo inconsapevole, comporta una serie di rilevanti problematiche che di seguito si vanno ad esaminare.

### Classificazione delle donazioni

Preliminarmente occorre ricordare che le donazioni possono essere identificate in tre categorie (Cass. SU 27 luglio 2017 n. 18725):

- le **donazioni dirette formali**, quelle tipiche previste dal codice civile e che rispettano le forme solenni previste (atto pubblico);
- le donazioni dirette **informali**, quelle che non rispettano le formalità codicistiche;
- le donazioni **indirette**, quelle che si realizzano mediante utilizzo di altri negozi (negozi-mezzo) da cui emerge l'intento liberale del donante (negozi-fine).

Come emergerà di seguito, per quanto attiene le donazioni operate a mezzo di bonifico bancario, la **categoria** di riferimento è **diversa** a seconda che si valuti l'ambito civilistico, oppure quello fiscale.

### Donazione diretta...

Il trasferimento di denaro tramite bonifico bancario è da considerarsi una donazione diretta (in tal senso la citata Cass. SU 27 luglio 2017 n. 18725).

Da questa affermazione discende l'applicabilità delle disposizioni codicistiche in materia di donazioni in senso proprio. In particolare, è necessario osservare le formalità previste dall'art. 782 c.c. che richiede la forma dell'**atto pubblico** a pena di nullità. Conseguentemente, il bonifico

bancario, poiché (nell'ipotesi pratica qui esaminata) non è quasi mai accompagnato da un atto **notarile** e dunque è da classificarsi tra le donazioni dirette informali, è da considerarsi un atto nullo e, pertanto, la somma trasferita va fatta rientrare nel patrimonio del donante.

È pur vero che resta ferma l'esclusione dalle formalità sopra richiamate per le **donazioni di modico valore** ai sensi dell'art. 783 c.c. Vale la pena di ricordare che la modicità della somma trasferita è da considerarsi in rapporto alle condizioni economiche del donante, ma non vi sono parametri oggettivi cui fare riferimento. Pertanto, salvo casi del tutto evidenti, l'invocazione di questa esclusione può comportare dei rischi.

### **...o donazione indiretta?**

Le conclusioni sopra raggiunte dalle Sezioni Unite non trovano, però, accettazione in ambito tributario.

Infatti, per quanto attiene i profili fiscali dell'operazione, è necessario dare rilievo all'effettività del fenomeno economico e non all'osservanza della forma. Ciò che conta, quindi, è il **depauperamento** del patrimonio del **donante** con un **arricchimento** del patrimonio del **donatario**, in ragione di un trasferimento di denaro mosso da **spirito di liberalità**.

Le caratteristiche descritte, dunque, sono proprio quelle tipiche della donazione e, pertanto, a nulla rileva la nullità dell'atto sul piano civilistico per vizio di forma, non potendo quindi escludere da imposizione tale trasferimento (Cass. 22 febbraio 2002 n. 2698, Cass. 29 ottobre 2010 n. 22118, Cass. 18 gennaio 2012 n. 634; Cass. 3 dicembre 2020 n. 27665; Cass. 9 dicembre 2020 n. 28047).

Fiscalmente il bonifico bancario è, quindi, da inquadrare nella categoria delle donazioni indirette.

### **Tassazione delle donazioni indirette**

È utile ricordare che le donazioni indirette sono assoggettabili ad imposizione solo se accertate dall'Agenzia delle Entrate in base all'art. 56-bis TUSD, il quale ammette tale casistica qualora tali donazioni:

- risultino da dichiarazioni del contribuente nell'ambito di **procedimenti di accertamento di tributi** (c. 1, lett. a) e
- da sole o unitamente ad altre donazioni già effettuate verso il medesimo beneficiario, determinino un incremento patrimoniale superiore alle **franchigie di legge** attuali (c. 1, lett. b);
- siano **volontariamente registrate** (c. 3), senza che però sussista un obbligo in tale senso (Cass. 12 aprile 2022 n. 11831).

La qualificazione (tributaria) di donazione indiretta ha, poi, una conseguenza anche sul piano delle aliquote applicabili.

Infatti, fuori dal caso della registrazione volontaria dell'atto (e nel caso di specie vi è da chiedersi anche quale sia l'atto da assoggettare a registrazione, in quanto il bonifico non è un atto in senso giuridico), le donazioni indirette scontano l'aliquota maggiore prevista dal nostro ordinamento (8%), al superamento delle franchigie applicabili, a prescindere dai rapporti di parentela intercorrenti tra donante e donatario (Circ. AE 11 agosto 2015 n. 30/E).

Per inciso, in **ambito internazionale**, senza approfondirne qui le argomentazioni, è stata ritenuta esclusa da imposta e da registrazione una donazione di denaro a mezzo di bonifico da donante non residente su conto estero di beneficiario residente (v. Risp. AE 24 luglio 2019 n. 310); ma, in caso di bonifico dall'estero all'Italia le conclusioni sono state contrarie (CTR Liguria 18 aprile 2016 n. 575).

### **Brevi considerazioni conclusive**

È indubbio come il trasferimento di una somma a titolo di liberalità per mezzo del bonifico bancario sia estremamente agevole e pratica. È, però, altrettanto indubbio che gli **effetti giuridici** sono spesso, se non sempre, sottovalutati o più semplicemente non noti ai soggetti coinvolti.

La nullità sul piano civilistico e l'imponibilità con aliquota massima sul piano tributario dovrebbero essere, quindi, argomentazioni sufficienti a far riflettere e scoraggiare gli intenzionati ad effettuare donazioni con questa modalità.

Lo Studio resta a disposizione per ogni chiarimento ed assistenza.

**Studio Cassinis**

**STUDIO CASSINIS**  
Dottori Commercialisti & Avvocati

**Via Fieno, 3**  
**20123 Milano**  
**Tel. +39 02 31 32 36**

**Piazza di San Pietro in Vincoli, 10/10A**  
**00184 Roma**  
**Tel. + 39 06 92919104**

**Web: [www.studiocassinis.com](http://www.studiocassinis.com)**  
**e-mail: [info@studiocassinis.com](mailto:info@studiocassinis.com)**

