



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

Numero 2 del 21 febbraio 2023

Focus settimanale:

- **Dichiarazione infedele sanata entro il 28 febbraio**
- **Entro il 28 febbraio la dichiarazione IVA con i dati LIPE dell'ultimo trimestre**
- **Il blocco delle cessioni di crediti**
- **La variazione in diminuzione dell'IVA all'esame di Assonime – prima parte**
- **Il ruolo e le cartelle di pagamento: natura giuridica, applicazioni pratiche e novità introdotte con la Legge di bilancio 2023**

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

Flash di stampa



3

L'Agenzia interpreta



5

Il Giudice ha sentenziato



8

In breve.....	11
Dichiarazione infedele sanata entro il 28 febbraio	11
Entro il 28 febbraio la dichiarazione IVA con i dati LIPE dell'ultimo trimestre	13
Il blocco delle cessioni di crediti.....	15
L'Approfondimento.....	19
La variazione in diminuzione dell'IVA all'esame di Assonime – prima parte.....	19
L'Approfondimento.....	29
Il ruolo e le cartelle di pagamento: natura giuridica, applicazioni pratiche e novità introdotte con la Legge di bilancio 2023.....	29

Flash di stampa



Affrancamento dei redditi da polizze vita	IL SOLE 24 ORE 13.02.2023	La legge di Bilancio 2023 permette ai sottoscrittori di polizze assicurative vita di ramo I e di ramo V la facoltà di affrancare fiscalmente i redditi impliciti di tali polizze.
Durc di congruità della manodopera di cantiere anche per contratti frazionati	IL SOLE 24 ORE 14.02.2023	Prima di effettuare il saldo finale dei lavori edili agevolati con le detrazioni fiscali, i committenti hanno l'obbligo di richiedere all'impresa affidataria l'attestazione di congruità della manodopera nel cantiere, se l'opera complessiva supera i 70.000 euro.
Attestazioni sulla definizione agevolata delle liti in Cassazione	IL SOLE 24 ORE 15.02.2023	Entro il 31.03.2023 devono essere trasmesse le attestazioni relative alla definizione scaduta il 16.01.2023, mentre entro il 10 luglio dovranno essere inviate quelle relative alla definizione prevista dalla legge di Bilancio 2023.
Aggiornata la black list Ue	IL SOLE 24 ORE 15.02.2023	Tra i paesi black list sono stati aggiunti Russia, Isole Vergini Britanniche, Costa Rica e Isole Marshall ai già presenti Samoa Americane, Anguilla, Bahamas, Fiji, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad e Tobago, Turks e Calcos, Isole Vergini Americane e Vanuatu.
Sterilizzazione delle perdite	IL SOLE 24 ORE 15.02.2023	Il Decreto Milleproroghe 2023, la cui legge di conversione è stata approvata in Senato, prevede anche per il 2022 la sterilizzazione delle perdite.
Servizi dell'Agenzia per Rottamazione-quater	ITALIA OGGI 16.02.2023	Dal 15.02.2023 è possibile, nei servizi dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione per aderire alla Rottamazione-quater, richiedere il "prospetto informativo" con il dettaglio dei debiti che rientrano nella definizione agevolata.
Dichiarazione Iva 2023 precompilata	ITALIA OGGI 16.02.2023	Dal confronto fra i quadri precompilati della dichiarazione Iva 2023 messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate e le risultanze contabili emergono errori sia sul

		fronte delle operazioni attive sia su quelle passive.
Blocco della cessione dei crediti e sconto in fattura	IL SOLE 24 ORE 17.02.2023	Il Governo ha approvato un decreto che stabilisce il blocco della cessione dei crediti e dello sconto in fattura dei bonus edilizi. È possibile beneficiare solamente delle detrazioni. Non sarà tuttavia immediato, in quanto i lavori già avviati avranno ancora a disposizione la possibilità di liquidare i bonus.
Stretta sui bonus edilizi	IL SOLE 24 ORE 18.02.2023 ITALIA OGGI 18.02.2023	Il D.L. 11/2023 ha bloccato la cessione dei bonus edilizi alle pubbliche amministrazioni, bloccando, di fatto, gli enti territoriali che si erano mossi su questo versante.
Cessione bonus edilizi e responsabilità del cessionario	IL SOLE 24 ORE 18.02.2023	Il concorso nella violazione tra il cedente e l'acquirente dei crediti, in caso di violazioni in fase di costituzione della detrazione, è in ogni caso escluso con riguardo ai cessionari che provano di avere acquisito il credito di imposta e che sono in possesso della documentazione richiesta dalla norma.
Bonus esclusi dalle restrizioni del DL. 11/2023	IL SOLE 24 ORE 18.02.2023	Il divieto di prime cessioni dal 17.02.2023 non scatta per i bonus diversi da quelli edilizi, come, ad esempio, della Super Ace e dei bonus per le bollette di elettricità e gas destinati alle imprese.

L'Agenzia interpreta



Trust inesistente	INTERPELLO N. 176 DEL 31.01.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, configura la fattispecie del "trust inesistente" (termine coniato nella circ. 61/E/2010) al fine di giustificare l'insorgenza del debito tributario all'atto della morte del disponente, limitandola ai casi del tutto straordinari. Tale risposta si discosta da quanto precedentemente affermato nella circolare n. 34/E/2022.
Fusione inversa e Ace	INTERPELLO N. 181 DEL 31.01.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che nel caso di fusione inversa, particolarmente usata per le operazioni di leveraged buy out, non devono essere effettuate variazioni in diminuzione del patrimonio ai fini dell'Ace, in quanto non vi è una riduzione effettiva del patrimonio, ma solamente contabile.
Sanatoria avvisi bonari anche per le liquidazioni periodiche Iva	RISOLUZIONE N. 7/E/2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha precisato che è possibile beneficiare della sanatoria degli avvisi bonari anche con riferimento alle somme dovute a seguito del controllo automatizzato sulle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche Iva.
Registrazione contratto di locazione con locatario non residente	RISOLUZIONE N. 5/E/2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha affermato che per registrare un contratto di locazione, quando il locatario non è residente in Italia, non occorre riportare il codice fiscale quando si indicano cognome e nome, luogo e data di nascita e domicilio estero, per le persone fisiche, o denominazione, ragione sociale o ditta, per le persone giuridiche.
Codici tributo per definizioni agevolate	RISOLUZIONE N. 6/E/2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha pubblicato i codici tributo per eseguire i versamenti dovuti a seguito della sanatoria delle irregolarità formali, del ravvedimento speciale, della definizione agevolata delle controversie tributarie e della regolarizzazione degli omessi pagamenti di

		rate a seguito di acquiescenza, adesione, reclamo o mediazione.
Cedolare secca esclusa per il nudo proprietario	INTERPELLO N. 216 DEL 15.02.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che il nudo proprietario non può optare per il regime alternativo della cedolare secca.
Trasmissione dati delle spese sanitarie	PROVVEDIMENTO N. 43425 DEL 15.02.2023	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha prorogato al 22.02.2023 la scadenza per l'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria, relativi al 2° semestre del 2022, originariamente fissata al 31.01.2023.
Servizi di teleriscaldamento con Iva al 5%	PROVVEDIMENTO N. 43406 DEL 15.02.2023	L'Agenzia delle Entrate, dando attuazione all'art. 1, c. 16 della legge di Bilancio, dispone per il 1° trimestre 2023, l'applicazione dell'Iva al 5% anche per i servizi di teleriscaldamento.
Codici tributo tregue fiscali	PROVVEDIMENTO N. 43406 DEL 15.02.2023	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha istituito i codici tributo, tutti contrassegnati "TF" (tregua fiscale), per i pagamenti con modello F24 delle somme dovute per la sanatoria degli errori formali, il ravvedimento speciale, la definizione delle liti pendenti e la regolarizzazione degli omessi pagamenti di rate dovute a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo o mediazione e conciliazione giudiziale.
Codici tributo bonus energia	RISOLUZIONE N. 8/E/2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito i codici tributo per poter compensare nel modello F24 i crediti d'imposta energia a favore delle imprese a parziale compensazione dei maggiori oneri per l'acquisto di energia elettrica, gas naturale e carburante sostenuti nel 1° trimestre 2023.
Donazione di bene strumentale a cooperativa sociale	INTERPELLO N. 215 DEL 15.02.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che la donazione di un bene strumentale a una cooperativa sociale è deducibile nella misura del 10% del reddito complessivo dichiarato.
	INTERPELLO	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che il bonus facciate si trasmette

Cessione bonus facciate da erede	N. 213 DEL 14.02.2023	all'erede anche in presenza di procedura di cessione del tax credit iniziata, ma non conclusa a causa del decesso.
Aliquota Iva beni Covid	CIRCOLARE N. 5/E/2023	L'Agenzia delle Dogane ha ricordato che si applicherà il regime ordinario per l'Iva su beni Covid per il 2023, in quanto sono state eliminate le esenzioni eccezionali del periodo pandemico.
Tassa su calciobalilla e flipper	CIRCOLARE N. 6/E/2023	L'Agenzia delle Dogane, ha fornito le modalità di applicazione e definito le basi imponibili forfetarie su cui calcolare il prelievo per alcuni apparecchi da intrattenimento meccanico senza vincita in denaro, quali calciobalilla, jukebox, biliardi e flipper.
Comunicazione cessione crediti energetici	PROVVEDIMENTO N. 44905/2023	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha pubblicato il modello di comunicazione per la cessione dei crediti energetici del secondo semestre 2022, necessaria per evitare di perdere il diritto di compensare l'importo residuo.
Rimborso Iva	INTERPELLO N. 217 DEL 15.02.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, consente di convertire il credito Iva trimestrale chiesto a rimborso e non ancora ottenuto in credito scomputabile, anche dopo il termine di scadenza per la presentazione della corrispondente dichiarazione annuale. Tuttavia, se il rimborso è in fase di esecuzione, il contribuente deve formalizzare la rinuncia e attendere dall'ufficio il provvedimento di diniego con l'autorizzazione alla ripresa del credito.
Fusione e trasferimento di bonus edilizi	INTERPELLO N. 218 DEL 15.02.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che nell'ambito di un'operazione di fusione, è possibile trasferire il credito da bonus edilizi.

Il Giudice ha sentenziato



**Imprenditore
agricolo non fallibile**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 2153/2023

La Cassazione ha sancito che l'imprenditore agricolo non può fallire anche se svolge attività commerciali sempre che siano in misura non prevalente rispetto alla produzione agricola.

**Atto impositivo
notificato al
liquidatore**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 2923/2023

La Cassazione ha sancito che l'atto impositivo notificato al liquidatore di una società di capitali ha natura sostanzialmente accertativa. Per questo motivo, l'atto è suscettibile di adesione e, ove proposta, i termini per la presentazione del ricorso vengono sospesi per 90 giorni.

**Plusvalenza da
cessione di sportivo
rilevante ai fini Irap**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 2376/2023

La Cassazione ha chiarito che il trasferimento di un atleta professionista, operato a titolo oneroso e prima della scadenza del rapporto di lavoro in essere, integra la cessione del contratto secondo quanto previsto dalla L. 91/1981. Considerando l'operazione assimilabile alla cessione di un bene immateriale, l'eventuale plusvalenza è rilevante ai fini Irap.

**Componenti positivi
di beni non inerenti
all'attività**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 4365/2023

La Cassazione afferma che se un bene non rispetta il principio di inerenza rispetto all'attività esercitata, questo vale sia per i componenti positivi derivanti dall'utilizzo dello stesso bene che vanno esclusi dalla disciplina del reddito d'impresa, sia per i relativi costi che risultano indeducibili.

**Accertamento della
plusvalenza
immobiliare**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 4105/2023

La Cassazione ha affermato che, in tema di imposte sui redditi, la norma di interpretazione autentica di cui all'art. 5, c. 3 D.lgs. 147/2015 non consente all'Amministrazione Finanziaria di determinare, in via induttiva, la plusvalenza realizzata dalla cessione di immobili e di aziende solo sulla base del valore dichiarato, accertato o definito ai

		fini dell'imposta di registro, ipotecaria o catastale. L'Ufficio è tenuto ad individuare ulteriori indizi, gravi, precisi e concordanti, che supportino l'accertamento del maggiore corrispettivo rispetto a quanto dichiarato dal contribuente.
Notifica da Pec non iscritta nei pubblici elenchi	CORTE DI CASSAZIONE N. 982/2023	La Cassazione ha chiarito che per ritenere non annullabile la notifica proveniente da una Pec non iscritta nei pubblici elenchi, è sufficiente che il destinatario possa svolgere compiutamente le proprie difese senza che vi siano incertezze in ordine alla sua provenienza.
Onere della prova per esenzione dalla Tari	CORTE DI CASSAZIONE N. 2114/2023	La Cassazione ha sancito che anche se la riforma del processo tributario ha invertito l'onere della prova in sede giudiziale, spetta comunque al contribuente dimostrare all'ente impositore di avere diritto a un'esenzione o a una riduzione del tributo dovuto.
Accertamento fiscale prima dei 60 giorni	CORTE DI CASSAZIONE N. 4726/2023	La Cassazione sostiene la validità dell'accertamento fiscale emesso prima di 60 giorni dall'ispezione effettuata presso il commercialista o presso un cliente del contribuente.
Definizione agevolata delle liti senza ulteriori versamenti	CORTE DI CASSAZIONE N. 4997/2023	La Cassazione consente di beneficiare della definizione agevolata della lite avente a oggetto una sanzione collegata al tributo senza alcun versamento. Il tributo deve essere integralmente versato.
Responsabilità dell'importatore di prodotti illeciti	CORTE DI CASSAZIONE N. 25618/2022	La Cassazione ha sancito che l'importatore nell'Unione Europea ha le stesse responsabilità del produttore e che, in caso di mancato rispetto delle norme, ne risponde a titolo proprio.
Donazione tramite trust e legittimari	CORTE DI CASSAZIONE N. 5073/2023	La Cassazione ha sancito che il trust istituito con il fine di attribuire ai beneficiari, dopo il decesso del disponente, il patrimonio apportato da

quest'ultimo, è da qualificare come donazione indiretta.

In breve

Dichiarazione infedele sanata entro il 28 febbraio

La condotta del contribuente può portare in alcuni casi alla dichiarazione infedele. Alcuni di questi casi possono essere la deduzione di costi non inerenti o non documentati, omessa tassazione dei ricavi oppure alla dichiarazione di componenti reddituali in violazione della competenza fiscale.

La presentazione di dichiarazione infedele è punita con la sanzione pecuniaria dal 90% al 180% dell'imposta dovuta (art. 1, comma 2, DL 471/97). Sebbene questo problema non sia stato affrontato dai legislatori, l'Agenzia delle Entrate nella circolare 12 ottobre 2016 n. 42, ha parificato le dichiarazioni infedeli ravvedute entro 90 giorni alle dichiarazioni inesatte punite ai sensi dell'art. 8 del DLgs. 471/97, con pena fissa da 250 euro a 2.000 euro.

Tale è un'interpretazione che ha come unico scopo quello di indurre i contribuenti a procedere con il ravvedimento entro 90 giorni. La formulazione dell'art. 1 del d.lgs. 471/97, dice che, la dichiarazione infedele, anche se ravveduta dopo un solo giorno dal termine di presentazione dovrebbe essere soggetta alla sanzione del 90% ridotta. Invece, scegliendo la tesi della dichiarazione inesatta, l'importo minimo su cui calcolare la riduzione della sanzione non è il 90%, ma è di 250 euro.

Trattandosi di un ravvedimento effettuato entro i 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione, la riduzione applicabile è di 1/9 del minimo (art. 13 comma I lett. a-bis) del DLgs. 472/97), quindi bisogna pagare euro 27,78 euro (250/9). Tuttavia, secondo la circolare, dovranno essere ravveduti anche eventuali versamenti del saldo e degli acconti.

Considerato che il termine di presentazione del modello REDDITI 2022 e lo stesso vale per il modello IRAP 2022 è spirato il 30 novembre 2022, il ravvedimento operoso per l'infedele dichiarazione con la "speciale" procedura indicata nella circolare n. 42 del 2016 scade il 28 febbraio 2023. Secondo la procedura indicata dalla circolare, entro il 28 febbraio 2023 il contribuente deve:

- presentare il modello REDDITI 2022 integrativo correggendo l'infedeltà;
- pagare 27,78 euro per l'infedeltà;

- pagare le imposte e gli interessi legali (si ricorda che dal 1° gennaio 2023 il tasso di interesse legale è pari al 5% per effetto del DM 13 dicembre 2022);
- ravvedere le sanzioni da tardivo versamento del saldo e degli acconti ex art. 13 del DLgs. 471/97.

Si sottolinea che le sanzioni per il ritardato pagamento è pari al 15% ridotta a 1/15 per giorno di ritardo se questo è contenuto nei 14 giorni, 15% se il ritardo è compreso tra i 15 e i 90 giorni, al 30% negli altri casi. Per quanto riguarda il codice tributo da utilizzare nel modello F24 non si trovano chiarimenti ufficiali, per cui sembra corretto utilizzare il codice della sanzione connessa al tributo.

Infine, sempre secondo la circ. n. 42 del 2016, rimangono ferme le altre sanzioni da dichiarazione inesatta, che non danno luogo a infedeltà.

Dopo il 28 febbraio 2023, la dichiarazione infedele riemerge a tutti gli effetti, quindi il ravvedimento, da un lato, dovrà avere come base di computo la sanzione del 90% ridotta, dall'altro, non presuppone più anche la sanatoria dei tardivi versamenti, rimanendo comunque necessario pagare le imposte, gli interessi legali e presentare la dichiarazione integrativa.

Entro il 28 febbraio la dichiarazione IVA con i dati LIPE dell'ultimo trimestre

I dati delle liquidazioni IVA relative al quarto trimestre 2022 possono essere comunicati tramite la comunicazione LIPE oppure tramite la dichiarazione IVA, comprensiva del quadro VP, entro il 28.02.2023.

Ad eccezione dei soggetti non obbligati alla presentazione della dichiarazione o all'effettuazione delle liquidazioni periodiche, come ad esempio i soggetti che effettuano solo operazioni esenti da IVA ex art. 10 del DPR 633/72 (a condizione che nel corso dell'anno non siano state effettuate operazioni che hanno determinato il venire meno della condizione di esonero), tutti gli altri soggetti IVA sono tenuti ad assolvere tale adempimento.

Un altro caso di soggetti esonerati riguarda quelli che nel corso del trimestre di riferimento non hanno effettuato nessun tipo di operazione, né attiva né passiva, e che per questo non devono compilare il quadro VP del modello. La comunicazione va comunque inviata anche in assenza di operazioni se invece è presente un credito da riportare relativo al trimestre precedente.

Si ricorda che con il provvedimento n. 62214/2018, l'Agenzia delle Entrate ha approvato il modello utilizzabile per la comunicazione dei dati, mentre le istruzioni e le specifiche tecniche sono state recentemente riviste lo scorso 31.08.2022 dove, tra le altre cose, si è dovuto considerare il nuovo termine stabilito (30 settembre) per inviare la comunicazione delle liquidazioni relative al secondo trimestre di ogni anno (art. 3 comma 1 del DL 73/2022, conv. L. 122/2022).

Nel caso in cui si decida di non trasmettere i dati tramite la LIPE, è possibile in alternativa compilare il quadro VP della dichiarazione IVA riferita a tale annualità. Tuttavia, in questo la dichiarazione IVA non va presentata entro il 02.05.2023 ma sempre entro il 28.02.2023. Come stabilito dall'art. 21-bis comma 1 del DL 78/2010, i termini di versamento dell'imposta dovuta in base alle liquidazioni periodiche restano gli stessi.

Tramite il provvedimento n. 25934/2023 con il quale sono state definite le specifiche tecniche del modello IVA2023, è stato chiarito che non è possibile compilare il quadro VP solo nel caso in cui la dichiarazione viene inviata dopo il 12.03.2023. Tuttavia, questa data sembra essere un mero refuso che deriva dal mancato aggiornamento delle specifiche

tecniche relative al periodo d'imposta 2019, in quanto per quest'annualità, la scadenza era fissata al 02.03.2020.

Rispetto al quadro da compilare per la comunicazione delle liquidazioni, il quadro VP che va compilato all'interno della dichiarazione annuale IVA si differenzia per alcuni cambiamenti nel rigo VP1 in relazione ai campi "Liquidazione IVA di gruppo (art. 73)" e "Operazioni straordinarie" e l'assenza del rigo VP12 "Interessi dovuti per liquidazioni trimestrali" utilizzabile dai soggetti passivi che liquidano l'IVA trimestralmente "per opzione" ai sensi dell'art. 7 del DPR 542/99, in quanto questo rigo per il quarto trimestre non va compilato.

Il blocco delle cessioni di crediti

Il D.L. n. 11/2023 approvato dal Consiglio dei Ministri del 16 febbraio 2023 e pubblicato sulla GU del 17 febbraio 2023, sancisce blocco della possibilità di cessione dei crediti edili o lo sconto in fattura per le iniziative intraprese dal 17 febbraio 2023.

Chiaramente, il provvedimento si è reso necessario per l'impossibilità di capire l'ammontare del "buco di bilancio" che si stava generando.

Il blocco, che ha l'intento di salvaguardare i conti pubblici gravati da questa onerosa misura (ad oggi si stima un carico finanziario per ogni cittadino di 2.000 euro) varrà solo per le opzioni **future** e cioè quelle relative ad interventi post 17 febbraio.

Per quanto riguarda, invece, il passato, resta tutto confermato, mentre, per i **lavori in essere** è prevista una disciplina derogatoria che, però, è soggetta ad alcune condizioni.

Nel decreto viene anche previsto che:

- le pubbliche amministrazioni non possono acquistare i bonus;
- la responsabilità in solido dei cessionari viene meno in presenza di alcune precise condizioni.

Interventi interessati dal blocco

A decorrere dal 17 febbraio 2023 (data di entrata in vigore del decreto), in relazione agli interventi sotto elencati, non è consentito l'esercizio delle opzioni per:

- il contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto (**sconto in fattura**);
- la cessione del credito d'imposta.

Per quanto riguarda gli **interventi interessati** sono quelli relativi:

- al recupero del patrimonio edilizio;
- all'efficienza energetica;
- all'adozione di misure antisismiche;
- al "bonus facciate";
- all'installazione di impianti fotovoltaici;
- all'installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici;
- al superamento ed eliminazione di barriere architettoniche;
- al "Superbonus".

Disciplina transitoria

Il blocco, abbiamo detto, è totale e vale dal 17 febbraio 2023.

È stata, però, prevista una **disciplina transitoria** con relative eccezioni per i lavori che sono già in essere.

Infatti, è previsto che il blocco **non vale** per le opzioni relative alle spese rientranti nel **Superbonus** per i quali in data antecedente al 17 febbraio:

- per gli interventi diversi da quelli effettuati dai condomini risulti presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA);
- per gli interventi effettuati dai condomini risulti adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e risulti presentata la CILA;
- per gli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo.

Per le **altre tipologie di interventi edilizi**, diversi dal Superbonus, il blocco non si applica per gli interventi per i quali in **data antecedente** al 17 febbraio:

- risulti presentata la richiesta del titolo abilitativo, ove necessario;
- per gli interventi per i quali non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo, siano già iniziati i lavori;
- risulti regolarmente registrato il contratto preliminare ovvero stipulato il contratto definitivo di compravendita dell'immobile nel caso di acquisto di unità immobiliari da imprese di costruzione che hanno effettuato i lavori (articolo 16-bis, comma 3 TUIR).

Modifica responsabilità dell'acquirente

Altro importante intervento previsto nel decreto riguarda l'esclusione della **responsabilità solidale** dei cessionari dei bonus edilizi in presenza di alcune condizioni.

Si tratta di una norma che ha il fine di sbloccare i tantissimi crediti "incagliati".

Infatti, si è spesso verificato che, per paura di un coinvolgimento in tema di responsabilità da parte dei cessionari, i crediti vengono, da questi ultimi, rifiutati all'atto dell'acquisto rimanendo così "nella pancia" dei committenti o dei fornitori.

In particolare, si prevede che, pur restando ferme le **ipotesi di dolo**, non c'è concorso nella violazione e quindi responsabilità in solido da parte del cessionario o del fornitore che ha applicato lo sconto se costoro dimostrano di **aver acquisito il credito** di imposta e sono in possesso della seguente **documentazione**, relativa alle opere che hanno originato il credito di imposta:

- **titolo edilizio abilitativo** degli interventi, oppure, nel caso di interventi in regime di edilizia libera, dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà in cui sia indicata la data di inizio dei lavori ed attestata la circostanza che gli interventi di ristrutturazione edilizia posti in essere rientrano tra quelli agevolabili, pure se i medesimi non necessitano di alcun titolo abilitativo, ai sensi della normativa vigente;
- **notifica preliminare** dell'avvio dei lavori all'Azienda Sanitaria Locale, oppure, nel caso di interventi per i quali tale notifica non è dovuta in base alla normativa vigente, dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà che attesti tale circostanza;
- **visura catastale ante operam** dell'immobile oggetto degli interventi, oppure, nel caso di immobili non ancora censiti, domanda di accatastamento;
- **fatture**, ricevute o altri documenti comprovanti le spese sostenute, nonché documenti attestanti l'avvenuto pagamento delle spese medesime;
- **asseverazioni**, quando obbligatorie per legge, dei requisiti tecnici degli interventi e di congruità delle relative spese, corredate da tutti gli allegati di legge, rilasciate dai tecnici abilitati, con relative ricevute di presentazione e deposito presso i competenti uffici;

- nel caso di interventi su **parti comuni** di **edifici condominiali**, **delibera condominiale** di approvazione dei lavori e relativa tabella di ripartizione delle spese tra i condomini;
- nel caso di interventi di **efficienza energetica**, la **documentazione prevista**, oppure, nel caso di interventi per i quali uno o più dei predetti documenti non risultano dovuti in base alla normativa vigente, dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà che attesti tale circostanza;
- **visto di conformità** dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione sulle spese sostenute per le opere;
- un'**attestazione** rilasciata dai soggetti obbligati alla disciplina **antiriciclaggio** che intervengono nelle cessioni, di avvenuta osservanza degli obblighi previsti dalle norme in materia.

L'esclusione da responsabilità riguarda anche i cessionari, non consumatori finali, che hanno un conto corrente attivo con la banca.

Per fuoriuscire dalla responsabilità, i cessionari è sufficiente che si facciano rilasciare una attestazione di **possesso**, da parte della banca o della diversa società del gruppo cedente, di tutta la documentazione sopra elencata.

Importante è poi la previsione che in caso di mancanza della documentazione sopra riportata, non costituisce, da sola, causa di responsabilità solidale per dolo o colpa grave del cessionario, il quale può fornire, con ogni mezzo, prova della propria diligenza o non gravità della negligenza.

L'Approfondimento

La variazione in diminuzione dell'IVA all'esame di Assonime – prima parte

PREMESSA

La circolare n. 10/2022 di Assonime ha esaminato i chiarimenti pubblicati dall'Ufficio nel documento di prassi n. 20/E/2021, emanato a seguito delle novità introdotte dall'art. 18 del DL n. 73/2021¹, cosiddetto decreto "**Sostegni bis**".

¹ L'art. 18 del DL n. 73/2021 afferma che: "1. All'art. 26 del DPR n. 633/1972 sono apportate le seguenti modificazioni:

- a) al comma 2 le parole "o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'art. 67, terzo comma, lett. d), del medesimo regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese" sono soppresse;
- b) dopo il comma 3, è inserito il seguente: "3-bis. La disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:
 - a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'art. 67, terzo comma, lett. d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267;
 - b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.";
- c) al comma 5, è inserito, in fine, il seguente periodo: "L'obbligo di cui al primo periodo non si applica nel caso di procedure concorsuali di cui al comma 3-bis, lettera a).";
- d) dopo il comma 5, è inserito il seguente: "5-bis. Nel caso in cui, successivamente agli eventi di cui al comma 3-bis, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, si applica la disposizione di cui al comma 1. In tal caso, il cessionario o committente che abbia assolto all'obbligo di cui al comma 5 ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione in aumento.";
- e) al comma 8, le parole "ai commi 2, 3 e 5" sono sostituite dalle seguenti "ai commi 2, 3, 3-bis e 5";
- f) dopo il comma 10, è inserito il seguente comma: "10-bis. Ai fini del comma 3-bis, lettera a), il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.";
- g) al comma 12, le parole "ai fini del comma 2" sono sostituite dalle seguenti "ai fini del comma 3-bis, lett. b)".

2. Le disposizioni di cui all'art. 26, comma 3-bis, lett. a), e comma 5, secondo periodo, del DPR n. 633/1972, nel testo risultante dalle modifiche apportate dal comma 1 si applicano alle procedure concorsuali avviate in seguito alla data di entrata in vigore della presente norma.

3. Alle minori entrate derivanti dal presente articolo valutate in 340 milioni di euro per l'anno 2021, si provvede ai sensi dell'art. 77"

Una norma che, come risaputo, ha apportato significative novità alla disciplina della variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta, di cui all'art. 26 del DPR n. 633/1972², in ipotesi di mancato pagamento, totale o parziale, dovuto all'assoggettamento del cliente/debitore ad una procedura concorsuale.

² L'art. 26 del DPR n. 633/1972 stabilisce che: "1. Le disposizioni degli artt. 21 e ss. devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all' emissione della fattura o alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione.

2. Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25.

3. La disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificino in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'art. 21, comma 7.

3-bis. La disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:

a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182 bis del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'art. 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267(2);

b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose(3).

4. comma abrogato.

5. Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di cui al comma 2, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'art. 23 o dell'art. 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa. L'obbligo di cui al primo periodo non si applica nel caso di procedure concorsuali di cui al comma 3-bis, lett. a).

5-bis. Nel caso in cui, successivamente agli eventi di cui al comma 3-bis, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, si applica la disposizione di cui al comma 1. In tal caso, il cessionario o committente che abbia assolto all'obbligo di cui al comma 5 ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'art. 19 l'imposta corrispondente alla variazione in aumento.

6. comma abrogato

7. La correzione di errori materiali o di calcolo nelle registrazioni di cui agli artt. 23, 25 e 39 e nelle liquidazioni periodiche di cui all'art. 27, all'articolo 1 del regolamento di cui al DPR n. 100/1998, e successive modificazioni, e all'art. 7 del regolamento di cui al DPR n. 542/1999, e successive modificazioni, deve essere fatta, mediante annotazione delle variazioni dell'imposta in aumento nel registro di cui all'articolo 23 e delle variazioni dell'imposta in diminuzione nel registro di cui all'art. 25. Con le stesse modalità devono essere corretti, nel registro di cui all'art. 24, gli errori materiali inerenti alla trascrizione di dati indicati nelle fatture o nei registri tenuti a norma di legge.

8. Le variazioni di cui ai commi 2, 3, 3-bis, e 5 e quelle per errori di registrazione di cui al comma 7 possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o committente anche mediante apposite annotazioni in rettifica rispettivamente sui registri di cui agli artt. 23 e 24 e sul registro di cui all'art. 25.

9. Nel caso di risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento, la facoltà di cui al comma 2 non si estende a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni.

Di seguito l'analisi della tematica.

LA NORMATIVA PREVIGENTE

Nella versione ante DL n. 73/2021 l'art. 26 del DPR n. 63371972 consentiva al cedente/prestatore di rettificare in diminuzione l'imponibile e l'imposta qualora un'operazione fosse venuta meno o se ne fosse ridotto l'ammontare a causa di un mancato pagamento. Una insolvenza che, però, doveva essere sempre giustificata dalla presenza di:

- procedure esecutive individuali o concorsuali non andate a buon fine;

10. La facoltà di cui al comma 2 può essere esercitata, ricorrendo i presupposti di cui a tale disposizione, anche dai cessionari e committenti debitori dell'imposta ai sensi dell'articolo 17 o dell'articolo 74 del presente decreto ovvero dell'articolo 44 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e successive modificazioni. In tal caso, si applica ai cessionari o committenti la disposizione di cui al comma 5.

10-bis. Ai fini del comma 3-bis, lettera b), il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi(3).

11. Comma abrogato.

12. Ai fini del comma 3-bis, lettera b), una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa:

- a) nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;**
- b) nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;**
- c) nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.**

- accordi di ristrutturazione dei debiti omologati a norma dell'art. 182-bis della Legge Fallimentare³ o piani attestati di cui all'art. 67, comma 3, lett. d) della stessa Legge Fallimentare⁴.

³ L'art. 182-bis della Legge Fallimentare afferma che: "L'imprenditore in stato di crisi può domandare, depositando la documentazione di cui all'art. 161, l'omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti stipulato con i creditori rappresentanti almeno il sessanta per cento dei crediti, unitamente ad una relazione redatta da un professionista, designato dal debitore, in possesso dei requisiti di cui all'articolo 67, terzo comma, lettera d) sulla veridicità dei dati aziendali e sull'attuabilità dell'accordo stesso con particolare riferimento alla sua idoneità ad assicurare l'integrale pagamento dei creditori estranei (2) nel rispetto dei seguenti termini:

- a) entro centoventi giorni dall'omologazione, in caso di crediti già scaduti a quella data;
- b) entro centoventi giorni dalla scadenza, in caso di crediti non ancora scaduti alla data dell'omologazione .

L'accordo è pubblicato nel registro delle imprese e acquista efficacia dal giorno della sua pubblicazione.

Dalla data della pubblicazione e per sessanta giorni i creditori per titolo e causa anteriore a tale data non possono iniziare o proseguire azioni cautelari o esecutive sul patrimonio del debitore, né acquisire titoli di prelazione se non concordati. Si applica l'art. 168, secondo comma.

Entro trenta giorni dalla pubblicazione i creditori e ogni altro interessato possono proporre opposizione. Il tribunale, decise le opposizioni, procede all'omologazione in camera di consiglio con decreto motivato. Il tribunale omologa l'accordo anche in mancanza di adesione da parte dell'amministrazione finanziaria o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie quando l'adesione è decisiva ai fini del raggiungimento della percentuale di cui al primo comma e quando, anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista di cui al medesimo comma, la proposta di soddisfacimento della predetta amministrazione o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie è conveniente rispetto all'alternativa liquidatoria. Ai fini di cui al periodo che precede, l'eventuale adesione deve intervenire entro novanta giorni dal deposito della proposta di soddisfacimento.

Il decreto del tribunale è reclamabile alla corte di appello ai sensi dell'art. 183, in quanto applicabile, entro quindici giorni dalla sua pubblicazione nel registro delle imprese.

Il divieto di iniziare o proseguire le azioni cautelari o esecutive di cui al terzo comma può essere richiesto dall'imprenditore anche nel corso delle trattative e prima della formalizzazione dell'accordo di cui al presente articolo, depositando presso il tribunale competente ai sensi dell'articolo 9 la documentazione di cui all'art. 161, primo e secondo comma lettere a), b), c) e d), e una proposta di accordo corredata da una dichiarazione dell'imprenditore, avente valore di autocertificazione, attestante che sulla proposta sono in corso trattative con i creditori che rappresentano almeno il sessanta per cento dei crediti e da una dichiarazione del professionista avente i requisiti di cui all'art. 67, terzo comma, lettera d), circa la idoneità della proposta, se accettata, ad assicurare l'integrale pagamento dei creditori con i quali non sono in corso trattative o che hanno comunque negato la propria disponibilità a trattare. L'istanza di sospensione di cui al presente comma è pubblicata nel registro delle imprese e produce l'effetto del divieto di inizio o prosecuzione delle azioni esecutive e cautelari, nonché del divieto di acquisire titoli di prelazione, se non concordati, dalla pubblicazione. Il tribunale, verificata la completezza della documentazione depositata, fissa con decreto l'udienza entro il termine di trenta giorni dal deposito dell'istanza di cui al sesto comma, disponendo la comunicazione ai creditori della documentazione stessa. Nel corso dell'udienza, riscontrata la sussistenza dei presupposti per pervenire a un accordo di ristrutturazione dei debiti con le maggioranze di cui al primo comma e delle condizioni per l'integrale (7) pagamento dei creditori con i quali non sono in corso trattative o che hanno comunque negato la propria disponibilità a trattare, dispone con decreto motivato il divieto di iniziare o proseguire le azioni cautelari o esecutive e di acquisire titoli di prelazione se non concordati assegnando il termine di non oltre sessanta giorni per il deposito dell'accordo di ristrutturazione e della relazione redatta dal professionista a norma del primo comma. Il decreto del precedente periodo è reclamabile a norma del quinto comma in quanto applicabile.

Se prima dell'omologazione intervengono modifiche sostanziali del piano, è rinnovata l'attestazione di cui al primo comma e il debitore chiede il rinnovo delle manifestazioni di consenso ai creditori parti degli accordi. L'attestazione deve essere rinnovata anche in caso di modifiche sostanziali degli accordi. Qualora dopo l'omologazione si rendano necessarie modifiche sostanziali del piano,

Si deve far presente, ad ogni modo, che prima delle novità introdotte dal Decreto “**Sostegni bis**” un tentativo di revisione, analogo a quello operato dall’art. 18 del DL n. 73/2021, era stato effettuato dall’art. 1, commi 126 e 127 della Legge di Stabilità 2016.

Nello specifico, in ipotesi di un mancato pagamento i citati commi 126 e 127 avevano previsto la possibilità di anticipare l’emissione di una di credito e di conseguenza la detrazione dell’imposta corrispondente a detta variazione al momento dell’apertura della procedura concorsuale.

Grazie a questa disposizione non era, quindi, più necessario attendere l’esito infruttuoso della procedura concorsuale per esercitare il diritto di detrazione IVA.

Peccato, però, che il tentativo non sia andato a buon fine. La norma, infatti, non è mai stata applicata, perché prima di entrare in vigore è stata abrogata dall’art. 1, comma 567, lett. d) dalla Legge di Stabilità 2017.

L’ILLEGITTIMITÀ DELLA PREVIGENTE NORMATIVA

l'imprenditore vi apporta le modifiche idonee ad assicurare l'esecuzione degli accordi, richiedendo al professionista indicato all'articolo 67, terzo comma, lettera d) il rinnovo dell'attestazione. In tal caso, il

piano modificato e l'attestazione sono pubblicati nel registro delle imprese e della pubblicazione è dato avviso ai creditori a mezzo di lettera raccomandata o posta elettronica certificata. Entro trenta giorni dalla ricezione dell'avviso è ammessa opposizione avanti al tribunale, nelle forme di cui al quarto comma.

A seguito del deposito di un accordo di ristrutturazione dei debiti nei termini assegnati dal tribunale trovano applicazione le disposizioni di cui al secondo, terzo, quarto e quinto comma. Se nel medesimo termine è depositata una domanda di concordato preventivo, si conservano gli effetti di cui ai commi sesto e settimo”.

⁴ L’art. 67, comma 3, lett. d) della Legge Fallimentare prevede che: “Non sono soggetti all’azione revocatoria:

- d) gli atti, i pagamenti e le garanzie concesse su beni del debitore purché posti in essere in esecuzione di un piano che appaia idoneo a consentire il risanamento della esposizione debitoria dell’impresa e ad assicurare il riequilibrio della sua situazione finanziaria; un professionista indipendente designato dal debitore, iscritto nel registro dei revisori legali ed in possesso dei requisiti previsti dall’art. 28, lett. a) e b) deve attestare la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano; il professionista è indipendente quando non è legato all’impresa e a coloro che hanno interesse all’operazione di risanamento da rapporti di natura personale o professionale tali da comprometterne l’indipendenza di giudizio; in ogni caso, il professionista deve essere in possesso dei requisiti previsti dall’art. 2399 del codice civile e non deve, neanche per il tramite di soggetti con i quali è unito in associazione professionale, avere prestato negli ultimi cinque anni attività di lavoro subordinato o autonomo in favore del debitore ovvero partecipato agli organi di amministrazione o di controllo; il piano può essere pubblicato nel registro delle imprese su richiesta del debitore”.

Osserviamo, anzitutto, che la normativa italiana ante DL n. 73/2021 si scontrava con quella comunitaria, ed è stata oggetto di ripetute censure dovute non solo dall'eccessiva durata delle procedure concorsuali, ma anche dalla circostanza che il diritto alla detrazione dell'IVA era vincolato all'esito infruttuoso di dette procedure⁵.

In particolare, il riferimento normativo all'esito infruttuoso della procedura concorsuale si scontrava con l'interpretazione resa dai giudici comunitari all'art. 90 della Direttiva n. 2006/112/CE⁶.

Per la giurisprudenza comunitaria, infatti, il fine della disposizione è quello di consentire ai Paesi Membri di individuare, sulla base del sistema giuridico nazionale, le ipotesi in cui il mancato pagamento può considerarsi certo e in che misura.

Sostenendo questa tesi i giudici comunitari ritengono, quindi, che uno Stato membro non possa subordinare la riduzione della base imponibile al presupposto della infruttuosità della procedura concorsuale, perché questa potrebbe durare anche più di 10 anni.

La stessa giurisprudenza comunitaria ha affermato, inoltre, che:

- la possibilità di emettere una nota di credito deve essere concessa anche in presenza di una ragionevole certezza che il debito non possa essere saldato; e, pertanto,
- spetta alle Autorità dei singoli Stati Membri prevedere, nel rispetto del principio di proporzionalità e sotto il controllo del giudice, quali sono le prove che il soggetto passivo deve fornire per poter detrarre l'imposta in presenza di una probabile durata prolungata del mancato pagamento.

IL NUOVO TERMINE INIZIALE PER L'EMISSIONE DELLA NOTA DI VARIAZIONE

Il diverso approccio della normativa nazionale rispetto a quella comunitaria ha "**costretto**" il nostro Legislatore ad intervenire con una norma ad hoc per uniformarsi alla disciplina unionale.

In particolare, con l'introduzione dell'art. 18 del DL n. 73/2021:

⁵ Si veda in tal senso la sentenza causa C-246/16 del 23.11.2017.

⁶ L'art. 90 della Direttiva n. 2006/112/CE stabilisce che: "1. In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri. 2. In caso di non pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1".

- è stato eliminato dal comma 2 dell'art. 26 del DPR n. 633/1972 il riferimento al mancato pagamento parziale/totale del debitore sottoposto ad una procedura concorsuale o esecutiva;
- il mancato pagamento di un corrispettivo dovuto a seguito di una procedura concorsuale o esecutiva è ora regolamentato dal nuovo comma 3-bis e continua come in precedenza a riguardare quei casi che consentono l'emissione di una nota di variazione senza limiti temporali.

Così recita, infatti, il nuovo comma 3-bis **“La disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:**

- a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis, R.D. 267/1942, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'art. 67, comma 3, lett. d), del Regio Decreto n. 267/1942;**
- b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose”.**

LE PROCEDURE CONCORSUALI

Il nuovo comma 3-bis prevede che la variazione in diminuzione, di cui al comma 2 dell'art. 26 del DPR n. 633/1972, si applica anche in ipotesi di mancato pagamento totale o parziale della fattura da parte del cessionario/committente sottoposto:

- ad una procedura concorsuale, ad un accordo di ristrutturazione dei debiti o a un piano attestato;
- ad una procedura esecutiva individuale non andata a buon fine.

Sempre in tema osserviamo, inoltre, che in forza del nuovo comma 10-bis del Decreto IVA la variazione in diminuzione, derivante dal mancato pagamento, totale o parziale del corrispettivo, può essere operata dalla data di apertura della procedura concorsuale, senza, quindi, doverne attendere l'esito infruttuoso.

Più precisamente, dalla data:

- della sentenza dichiarativa del fallimento;
- del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;

- del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
- del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

ACCORDI DI RISTRUTTURAZIONE DEI DEBITI E PIANI ATTESTATI

Con la nuova normativa resta confermato che in presenza di un accordo di ristrutturazione dei debiti, ex art. 182-bis della Legge Fallimentare o di un piano di attestato di cui all'art. 67, comma 3, lett. d) della Legge Fallimentare il diritto alla detrazione IVA spetta rispettivamente:

- dalla data del decreto di omologa dell'accordo di ristrutturazione dei debiti;
- dalla data di pubblicazione nel Registro delle Imprese del piano attestato.

PROCEDURE ESECUTIVE INDIVIDUALI

Per quanto attiene alle procedure esecutive individuali segnaliamo che il momento a partire dal quale è consentita l'emissione della nota di variazione rimane, come in passato, quello stabilito dal comma 12, introdotto dalla Legge n. 208/2015, con decorrenza 1.1.2016.

In particolare, come stabilito dalla norma richiamata **“Ai fini del comma 3-bis, lett. b), una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa:**

- a) nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;***
- b) nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;***
- c) nell'ipotesi in cui, dopo che per 3 volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità”.***

L'INSINUAZIONE AL PASSIVO DEL CREDITORE

Uno degli aspetti più controversi della disciplina dettata dalla versione ante riforma dell'art. 26 del DPR n. 633/1972 riguardava senza ombra di dubbio la necessità o meno del creditore di insinuarsi nella procedura per poter emettere la nota di variazione.

Su questo tema la posizione dell'Agenzia delle Entrate era, infatti, consolidata e richiedeva ***“la necessaria partecipazione del creditore al concorso”***.

L'obbligo di insinuarsi al passivo risultava, però, alquanto gravoso per il contribuente, soprattutto quando era chiaro che dalla procedura non si sarebbe ricavato nulla.

Perché, quindi, sostenere spese per insinuarsi al passivo al fine di recuperare l'IVA se era palese che questi costi non avrebbero portato ad ottenere alcunché?

Ebbene, su questo argomento si è espressa anche la Corte di Giustizia comunitaria nella sentenza causa C-146 del 11.6.2021 dove i giudici comunitari, al fine di garantire il rispetto del principio di neutralità dell'IVA, hanno affermato che la riduzione della base imponibile deve essere ammessa in specifici casi, ed in particolare quando il creditore è in grado di provare che se avesse insinuato il credito al passivo questo non sarebbe stato riscosso.

Si capisce bene, quindi, che la modifica apportata dall'art. 18 del DL n. 73/2021 è stata un valido motivo per far cambiare all'Agenzia delle Entrate la propria posizione.

In particolare, tramite la circolare n. 20/E/2021 l'Amministrazione Finanziaria ha riconosciuto al creditore:

- la possibilità di emettere la nota di variazione in diminuzione a partire dalla data di inizio della procedura;
- la conseguente facoltà di portare in detrazione l'imposta non incassata, senza alcuna necessità di effettuare una insinuazione nel passivo.

Per questi motivi, il precedente orientamento di prassi deve ritenersi superato.

LA CESSIONE DEL CREDITO

A parere di Assonime la nuova posizione assunta dall'Ufficio deve ritenersi valida anche nel caso in cui il credito per il quale si vuole ottenere il recupero dell'imposta viene ceduto a terzi.

In particolare, nella circolare n. 10/2002 la richiamata Associazione ha rilevato che per effetto dell'eliminazione del requisito dell'insinuazione al passivo della procedura, il creditore originario di un credito ceduto ha titolo per operare la variazione in diminuzione dalla data di avvio della procedura e tutto ciò a prescindere:

- dalla partecipazione alla procedura;
- dalla circostanza che il credito sia stato ceduto precedentemente o successivamente all'avvio della procedura;
- dal fatto che la cessione sia avvenuta pro soluto, ovvero pro solvendo.

In merito all'importo ammesso alla variazione, la stessa Assonime sostiene, infine, che la somma ricevuta dal soggetto che ha acquistato il credito non deve ritenersi un elemento rilevante, perché per il cedente (creditore originario) l'incasso del prezzo non equivale al pagamento dell'operazione originale.

L'Approfondimento

Il ruolo e le cartelle di pagamento: natura giuridica, applicazioni pratiche e novità introdotte con la Legge di bilancio 2023

PREMESSA

La legge di Bilancio 2023 (Legge 197/2022) ha previsto la possibilità di definire, in modo agevolato, i ruoli, di natura fiscale e previdenziale, affidati all'Agente della riscossione dal 01.01.2000 al 30.06.2022, senza corrispondere le somme affidate all'agente della riscossione a titolo di interessi e di sanzioni, gli interessi di mora di cui all'articolo 30 comma 1, D.P.R. 602/73, le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all'articolo 27, comma 1, D.lgs. 46/99 e le somme maturate a titolo di aggio ai sensi dell'articolo 17 D.lgs. 112/99.

La natura giuridica dei ruoli e delle cartelle di pagamento è contenuta nel D.P.R. 602/1973, il quale ci illustra le modalità di formazione e il contenuto dei ruoli (articolo 12), le tipologie di somme iscrivibili a ruolo (articolo 14), le modalità di pagamento e le possibili dilazioni delle cartelle di pagamento (articolo 19) nonché i termini di notifica delle stesse, a seguito, per esempio, di avvisi di liquidazione dell'imposta, di avvisi di rettifica delle dichiarazioni mediante controlli formali o di avvisi di accertamento divenuti definitivi.

Analizziamo da vicino tutti questi aspetti, anche alla luce delle novità introdotte con i vari decreti emanati nel periodo emergenziale da COVID-19.

LA NATURA GIURIDICA DEL RUOLO E DELLA CARTELLA

La disciplina normativa della cartella di pagamento è contenuta negli articoli 25 e 26 D.P.R. 602/1973 intitolato "*Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito*", applicabile anche all'imposta sul valore aggiunto e all'IRAP, in base alla riforma del sistema di riscossione delle entrate a mezzo ruolo, contenuto nel D.lgs. 46/1999.

Tuttavia, le norme non contengono la definizione di cartella di pagamento: esse, infatti, ne individuano i termini perentori di notifica (articolo 25 commi 1, 1 bis e 1 ter, D.P.R. 600/1973), il contenuto minimo obbligatorio (art. 25 c. 2 e 3) e le modalità di notifica, anche a mezzo della posta elettronica certificata (PEC).

La cartella di pagamento rappresenta un atto atipico, non essendone prevista alcuna definizione normativa specifica né forma obbligatoria ma solo l'utilizzo di un modello ministeriale che, come vedremo, viene aggiornato periodicamente, anche alla luce della evoluzione normativa e giurisprudenziale.

L'attività di Agenzia delle entrate e Riscossione (AdeR), quale ente pubblico economico, va, senz'altro, equiparata a quella tipica dell'Amministrazione finanziaria e tale natura amministrativa caratterizza tutti gli atti emessi nell'esercizio della propria attività, primo fra tutti la cartella di pagamento. Dopotutto, nella sequenza procedimentale tipica della propria attività, la cartella di pagamento è il primo fra gli atti con cui l'agente della riscossione (AdeR) esercita la propria funzione di esattore.

La Corte di Cassazione, in particolare, ha sottolineato che alla cartella di pagamento devono applicarsi i principi di ordine generale indicati per ogni provvedimento amministrativo dall'articolo 3, Legge 241/1990. Fra le altre, la Corte ha ribadito che, anche nella cartella di pagamento, l'ente impositore ha l'obbligo di chiarire, sia pure succintamente, le ragioni, intese come indicazione sia della mera causale che della motivazione vera e propria, dell'iscrizione a ruolo dell'importo dovuto, in modo tale da consentire al contribuente di difendersi dinanzi all'Amministrazione finanziaria senza incorrere in particolari difficoltà.

Quanto alla sua composizione, la cartella di pagamento è un atto composto, ossia formato a sua volta dal ruolo di pagamento ma, come chiarito dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 20671 del 01.10.2014, è un atto impugnabile nella sua interezza. Questo perché per la natura stessa del ruolo, quale atto meramente strumentale del procedimento, sono del tutto assenti i margini di potere discrezionale, essendo funzionale (il ruolo) esclusivamente ad attivare l'ulteriore attività di competenza dell'Agente della riscossione, in quanto destinato a fornire a quest'ultimo i dati essenziali (identificativo del debitore, ammontare del credito, etc.) per la richiesta di pagamento del tributo, trattandosi dunque di atto concernente l'attuazione del rapporto organizzativo tra i predetti soggetti e non destinato a produrre effetti direttamente nella sfera giuridica del contribuente, al quale infatti non deve essere notificato.

La natura specifica del ruolo, peraltro, è chiaramente riassunta dal combinato disposto degli articoli 19 comma 3 e 21 comma 1, D.lgs. 546/1992, secondo cui "*la mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente la impugnazione unitamente a quest'ultimo*", e il termine stabilito a pena di decadenza per l'impugnazione dell'atto, ove trattasi del ruolo, deve essere computato con riferimento alla

notifica della cartella, atteso che *"la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo"*.

In linea generale, quindi, la cartella racchiude, al suo interno, il ruolo, che costituisce un atto a sé stante ancorché privo di rilevanza esterna fino a quando la cartella non viene notificata; infatti, la notificazione della cartella vale anche come notificazione del ruolo (articolo 21 D.lgs. 546/1992). Nello stesso decreto sul contenzioso, tra l'altro, il connubio ruolo-cartella è presente anche all'interno dell'articolo 19 sugli atti impugnabili, tra i quali, infatti, rientrano espressamente "il ruolo e la cartella di pagamento", individuati in modo a sé stante ma accorpati in quanto a natura e funzione.

Il ruolo, quindi, ancorché atto interno dell'amministrazione, costituisce lo strumento fondamentale della riscossione, poiché contiene l'indicazione del periodo d'imposta, cui l'iscrizione si riferisce, dell'imponibile, dei versamenti e dell'imposta effettivamente dovuta, oltre che degli interessi e delle sanzioni pecuniarie eventualmente irrogabili al contribuente; tale iscrizione, dunque, costituisce il valido e legittimo titolo per la riscossione del tributo, mentre la cartella esattoriale costituisce lo strumento mediante il quale la pretesa esattoriale viene portata a conoscenza del debitore d'imposta. Ne deriva, dunque, che il momento determinante per l'instaurazione del rapporto giuridico di riscossione è quello della formazione del ruolo e non già quello della notifica della cartella esattoriale (sentenza della Corte di Cassazione, n. 2248 del 03.02.2014).

In altre parole, il ruolo è un elaborato informatico contenente le informazioni necessarie all'Agente della Riscossione al fine di elaborare la cartella di pagamento: quest'ultima, infatti, altro non è che un titolo per la riscossione degli importi contenuti nei ruoli e deve essere predisposta secondo il modello approvato con decreto del Ministero delle Finanze.

Come chiarito sempre dalla Corte di Cassazione, la cartella esattoriale altro non è che la stampa del ruolo in unico originale notificata alla parte e l'estratto di ruolo è una riproduzione fedele e integrale degli elementi essenziali contenuti nella cartella esattoriale: esso deve contenere tutti i dati essenziali per consentire al contribuente di identificare a quale pretesa dell'amministrazione esso si riferisca perché contiene tutti i dati necessari a identificare in modo inequivoco il contribuente, quali il nominativo, codice fiscale, data di nascita e domicilio fiscale; tutti i dati indispensabili necessari per individuare la natura e l'entità delle pretese iscritte a ruolo, quindi il numero della cartella, l'importo dovuto, l'importo già riscosso e l'importo residuo, gli oneri di riscossione, la descrizione del tributo, il codice e l'anno di

riferimento, l'anno di iscrizione a ruolo, la data di esecutività del ruolo, gli estremi della notifica della cartella di pagamento, l'ente creditore.

LE SOMME ISCRITTE A RUOLO

Dal punto di vista normativo, gli articoli da 10 a 24 del D.P.R. 602/1973 trattano in maniera pressoché completa la disciplina dei ruoli esattoriali.

Il ruolo è, innanzitutto, definito come l'elenco dei debitori e delle somme da essi dovute formato dall'ufficio ai fini della riscossione a mezzo dell'Agente. In ciascun ruolo sono, infatti, iscritte tutte le somme dovute dai contribuenti che hanno il domicilio fiscale in comuni compresi nell'ambito territoriale cui il ruolo si riferisce (articolo 12, D.P.R. 602/1793). Nei ruoli, infatti, sono iscritte le imposte, le sanzioni e gli interessi oggetto della pretesa impositiva.

I ruoli possono distinguersi in ruoli ordinari e ruoli straordinari: in tema di riscossione delle imposte sui redditi, l'emissione del ruolo straordinario, con obbligo di pagamento immediato delle imposte, è legittima solo quando sussiste un "fondato pericolo per la riscossione", senza che rilevi l'eventuale emissione di un avviso di accertamento, con pendenza del relativo giudizio d'impugnazione; a questi fini, come citato dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 458 del 13.01.2014, la sussistenza, alla data di formazione del ruolo, di un provvedimento, valido ed efficace, di iscrizione di ipoteca legale sui beni di una società di capitali e, al contempo, la circostanza che la medesima si trovi in fase di liquidazione, costituiscono elementi concorrenti a integrare il requisito del fondato pericolo per la riscossione. Quello del fondato pericolo per la riscossione, dunque, rappresenta un presupposto normativo di particolare rilevanza, che necessita di una specifica prova, da parte dell'Amministrazione procedente, la quale, pertanto, ha l'onere di dimostrare la sussistenza delle ragioni che ne abbiano indotta l'adozione.

Come citato dall'articolo 14, D.P.R. 602/1973, sono iscritte a ruolo a titolo definitivo:

- le imposte e le ritenute alla fonte liquidate ai sensi degli articoli 36-bis e 36-ter D.P.R. 600/1793, al netto dei versamenti già effettuati;
- le imposte, le maggiori imposte e le ritenute alla fonte liquidate in base ad accertamenti definitivi;

- i redditi dominicali dei terreni e i redditi agrari determinati dall'ufficio in base alle risultanze catastali;
- i relativi interessi, soprattasse e pene pecuniarie.

Quanto agli atti di accertamento, l'articolo 29, comma 1, lett. b), D.L. 78/2010, ci segnala che:

- essi sono atti "esecutivi", tant'è che contengono una intimazione ad adempiere entro una determinata scadenza (30 giorni), trascorsa la quale, l'Agente della Riscossione procede all'esecuzione forzata; quest'ultima è comunque sospesa per legge per un periodo di 180 giorni dall'affidamento in carico dell'atto agli agenti della riscossione fatte salve le azioni cautelari (ipoteca e fermo) e conservative a tutela del creditore, in caso di fondato pericolo per la riscossione;
- se esiste un giustificato pericolo per il positivo esito della riscossione, trascorsi 60 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento e del provvedimento di irrogazione delle sanzioni, l'esazione delle somme in essi indicate potrà essere affidata agli agenti della riscossione anche prima del decorso dei termini previsti nel loro ammontare integrale comprensivo di interessi e sanzioni;
- le imposte, i contributi e i premi corrispondenti agli imponibili accertati, compresi gli interessi di mora, ma non ancora definitivi, sono iscritti a ruolo a titolo provvisorio per un terzo dei loro ammontari;
- nei ruoli straordinari, le imposte, gli interessi e le sanzioni sono iscritti per l'intero importo risultante dall'avviso di accertamento, anche se non definitivo.

LA CARTELLA DI PAGAMENTO E LE SUE FUNZIONI

La cartella di pagamento contiene l'intimazione ad adempiere dell'obbligo risultante dal ruolo, entro il termine di 60 giorni dalla data in cui è avvenuta la notifica, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà all'esecuzione forzata (articolo 25 comma 2, D.P.R. 602/1973); nell'ipotesi di rateazione delle somme, l'intimazione produce effetti con riferimento a ciascuna rata.

Per effetto della proroga disposta dall'articolo 2, D.L. 146/2021, come modificato, poi, dalla Legge 234/2021, il termine di pagamento è differito di 180 giorni dalla data di notifica, per le cartelle notificate dal 01.09.2021 al 31.03.2022.

Per data di notifica si intende la data in cui il contribuente è venuto a conoscenza della cartella, ovvero:

- in caso di ricezione via PEC, si intende la data di avvenuta consegna;
- in caso di ricezione via raccomandata postale A/R, si intende la data in cui il contribuente ha preso visione della busta sigillata.

Come già citato in precedenza, la cartella altro non contiene che gli importi iscritti a ruolo dall'Amministrazione finanziaria e rappresenta, pertanto, un atto dagli effetti conseguenti a quelli prodotti dal ruolo.

In caso di mancato pagamento delle somme, dunque, il ruolo contenuto nella cartella diventa titolo esecutivo e, pertanto, sulla base di esso, l'Agenzia delle entrate e Riscossione darà avvio alla fase esecutiva vera e propria. Per la riscossione delle somme non pagate l'Agente procede a espropriazione forzata sulla base del ruolo, che costituisce titolo esecutivo, fatto salvo il diritto del debitore di dimostrare, con apposita documentazione, l'avvenuto pagamento delle somme dovute o lo sgravio totale riconosciuto dall'ente creditore. L'Agente della riscossione, inoltre, può promuovere azioni cautelari e conservative, nonché ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore.

La cartella di pagamento, pertanto, possiede la medesima funzione dell'atto di precetto, che, infatti, contiene l'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal titolo esecutivo, con l'avvertimento che, in mancanza, si darà avvio all'esecuzione forzata. Trova altresì conferma nella giurisprudenza, anche recente, della Corte di Cassazione, la quale ha evidenziato che la cartella esattoriale costituisce un atto che preannuncia l'esecuzione forzata e che, per questo, è equiparabile al precetto (Corte di Cassazione, sentenza n. 14125 del 11.07.2016).

Anche il precetto, infatti, consiste nell'intimazione ad adempiere l'obbligo risultante dal titolo esecutivo entro un termine non minore di dieci giorni, con l'avvertimento che, in mancanza, si procederà a esecuzione forzata. Si tratta, dunque, della stessa indicazione che, a far data dal 01.10.2011, è riportata sugli avvisi di accertamento esecutivi, in quanto gli stessi assommano anche la natura e la funzione proprie della cartella di pagamento.

La cartella di pagamento, dunque, contenendo l'intimazione ad adempiere al pagamento delle somme iscritte a ruolo, maggiorate degli interessi e degli oneri di riscossione (che, dal 01.01.2016, hanno sostituito i "vecchi" aggi), che spettano all'Agente a titolo di rimborso degli oneri connessi allo svolgimento della procedura e che restano a carico dell'ente creditore se il ruolo viene annullato per effetto di provvedimento di sgravio o in caso di

inesigibilità, o del debitore in tutti gli altri casi, costituisce il presupposto giuridico perché possa essere legittimamente avviata la fase espropriativa; quest'ultima, dunque, non potrà essere intrapresa dall'Agente della riscossione se non quando il titolo, a essa sottostante, sia divenuto esecutivo, il che si verifica allo scadere, ne termini ordinari, del 60' giorno dalla data di notifica della cartella medesima.

TERMINI DI NOTIFICA E DISCIPLINA POST-COVID

Stante l'articolo 25, D.P.R. 602/1973, la cartella di pagamento deve essere notificata al contribuente o co-obbligato entro il 31.12:

- del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di liquidazione prevista dall'articolo 36-bis, D.P.R. 600/1973;
- del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, per le somme che risultano dovute a seguito dell'attività di controllo formale prevista dall'articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973;
- del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

A seguito delle proroghe introdotte con i vari decreti legge intercorsi durante la pandemia da COVID-19, si segnala quanto segue.

ANNO	DICHIARAZIONE	TERMINE	NOTE	
2013	2014	31.12.2017		
2014	2015	31.12.2018		
2015	2016	31.12.2019		
2016	2017	31.12.2023	Proroga 129/2020	D.L.
2017	2018	31.12.2023	Proroga 41/2021	D.L.
2018	2019	31.12.2023	Proroga 41/2021	D.L.

2019	2020	31.12.2023
2020	2021	31.12.2024

Il contribuente (persona fisica o giuridica) che sia risultato destinatario della notifica di una cartella di pagamento, da parte dell'Agente della riscossione, può optare per il pagamento rateale in alternativa al versamento in un'unica soluzione.

Le dilazioni ordinarie fino a 72 rate mensili riguardano i contribuenti (persone fisiche e giuridiche) che versano in una temporanea situazione di obiettiva difficoltà.

Con riferimento alle istanze presentate a decorrere dal 16.07.2022, in caso di debiti inferiori a euro 120.000 la dilazione viene concessa automaticamente, dunque senza alcuna istruttoria da parte dell'agente della riscossione e il debitore può optare tra rate costanti e rate variabili di importo crescente per ciascun anno. Inoltre, in caso di più partite iscritte a ruolo, è possibile presentare una istanza per ciascuna di esse e la decadenza da un piano di rateazione non travolge gli altri. In caso di comprovato peggioramento della situazione di obiettiva difficoltà, la dilazione può essere prorogata una sola volta, per un ulteriore periodo e fino a 72 mesi, a condizione che non sia intervenuta decadenza.

In caso di debiti superiori a euro 120.000, la concessione è soggetta a istruttoria e necessita:

- per le persone fisiche, della certificazione relativa all'Indicatore della situazione economica equivalente (ISEE) del nucleo familiare, che attesti la temporanea situazione di obiettiva difficoltà economica;
- per le ditte individuali con regimi fiscali semplificati, della certificazione relativa all'Indicatore della situazione reddituale (ISEE);
- per le altre imprese (ivi comprese le ditte individuali in contabilità ordinaria), di un prospetto per la determinazione dell'indice di liquidità e dell'indice Alfa (calcolati sulla base dell'ultimo bilancio approvato e depositato da non oltre sei mesi o sulla base di una relazione economico-patrimoniale risalente a non oltre due mesi dalla data di presentazione dell'istanza) e di copia dell'ultimo bilancio approvato e depositato presso il registro delle imprese (se tenute a detto obbligo).

Esistono, poi, le dilazioni straordinarie fino a 120 rate mensili che riguardano i contribuenti (persone fisiche e giuridiche) che si trovano, per ragioni estranee alla propria responsabilità,

in una comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica, intendendosi per tale quella in cui ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:

- accertata impossibilità di eseguire il pagamento del credito tributario secondo un piano di rateazione ordinario;
- solvibilità del contribuente, valutata in relazione al piano di rateazione straordinario.

Per le domande di rateazione (sia ordinaria che straordinaria) presentate fino al 31.12.2021 (e successivamente al 30.11.2020), in caso di mancato pagamento di 10 rate (in luogo di 5) anche non consecutive:

- il debitore decade automaticamente dal beneficio della rateazione;
- l'intero importo iscritto a ruolo ancora dovuto è immediatamente e automaticamente riscuotibile in unica soluzione;
- il carico può essere nuovamente rateizzato se, all'atto della presentazione della richiesta, le rate scadute alla stessa data sono integralmente saldate. In tal caso, il nuovo piano di dilazione può essere ripartito nel numero massimo di rate non ancora scadute alla medesima data.

Queste conseguenze, per effetto dell'articolo 3 D.L. 146/2021, si producono, invece, a seguito del mancato pagamento non di 10, ma di 18 rate, anche non consecutive, qualora la rateazione sia stata concessa in epoca anteriore al 08.03.2020 (o 22.02.2020, per i contribuenti aventi residenza o sede legale nella c.d. "zona rossa", di cui all'Allegato 1 D.P.C.M. 01.03.2020) con rate scadute durante il periodo di sospensione emergenziale (08.03.2020 – 31.08.2021).

Infine, i carichi contenuti nei piani di dilazione per i quali, anteriormente al 08.03.2020 (o al 22.02.2020, per i contribuenti residenti o con sede legale nella c.d. "zona rossa"), è intervenuta la decadenza dal beneficio, potevano essere nuovamente dilazionati presentando la richiesta di rateazione entro il 31.12.2021, senza necessità di saldare le rate scadute alla data di relativa presentazione.

Da ultimo, per effetto dell'articolo 15 bis, D.L. 50/2022, con riferimento alle istanze di rateazione presentate dal 16.07.2022 la decadenza interviene a seguito dal mancato pagamento di 8 rate, anche non consecutive e il carico non può essere nuovamente rateizzato.

La legge di Bilancio 2023 (Legge 197/2022) ha previsto la possibilità di definire, in modo agevolato, i ruoli, di natura fiscale e previdenziale, affidati all'Agente della riscossione dal

01.01.2000 al 30.06.2022, senza corrispondere le somme affidate all'agente della riscossione a titolo di interessi e di sanzioni, gli interessi di mora di cui all'articolo 30 comma 1, .D.P.R 602/1973, ossia le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all'articolo 27, comma 1, D.lgs. 46/99, e le somme maturate a titolo di aggio ai sensi dell'articolo 17 D.lgs. 112/99, versando le somme dovute a titolo di capitale e quelle maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento (comma 231).

La norma, inoltre, prevede che il pagamento delle cartelle può essere effettuato in unica soluzione, entro il 31.07.2023, oppure nel numero massimo di 18 rate, la prima e la seconda delle quali, ciascuna di importo pari al 10 per cento delle somme complessivamente dovute ai fini della definizione, con scadenza rispettivamente il 31.07.2023 e il 30.11.2023 e le restanti, di pari ammontare, con scadenza il 28.02, il 31.05, il 31.07 e il 30.11 di ciascun anno a decorrere dal 2024.

Come precisato dall'Agenzia delle entrate con Circolare del 27 gennaio 2023 n. 2/E, la domanda di adesione dovrà essere presentata, entro il 30.04.2023, con modalità esclusivamente telematiche pubblicate dall'agente della riscossione sul proprio sito internet, che prevedono un canale riservato e un canale pubblico.

Le prossime scadenze



20 febbraio 2023 **ENASARCO**
Termine per versare i contributi previdenziali relativi al trimestre ottobre-dicembre 2022.

25 febbraio 2023 **ELENCHI INTRASTAT**
Termine per presentare telematicamente gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.

28 febbraio 2023 **COMUNICAZIONE LIQUIDAZIONI PERIODICHE**
Termine entro cui inviare la comunicazione dati delle liquidazioni periodiche relative al 4° trimestre 2022.

LIBRO INVENTARI - SOTTOSCRIZIONE

Termine entro cui sottoscrivere il libro inventari per i soggetti che hanno trasmesso il modello Redditi 2022 in via telematica entro il 30.11.2022.

REGISTRI CONTABILI

Termine entro cui stampare i registri contabili per i soggetti che hanno trasmesso il modello Redditi 2022 in via telematica entro il 30.11.2022.

CONSERVAZIONE DIGITALE

Termine per conservare i documenti informatici (comprese le fatture elettroniche), ai fini della rilevanza fiscale, emessi nel 2021.

IMPOSTA DI BOLLO

Termine entro cui versare l'imposta di bollo sulle fatture elettroniche relative al 4° trimestre 2022.

INAIL

Termine per presentare all'Inail delle denunce retributive annuali.

2 marzo 2023

ENASARCO

Termine per versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili, con decorrenza dal 1.02.2023, e di quella inerente ai rinnovi e alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca.

16 marzo 2023

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

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

VERSAMENTO RITENUTE

Termine 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.

VERSAMENTO IVA

Termine per poter versare, in unica soluzione o come 1^a rata, dell'Iva a debito emergente dalla dichiarazione annuale, nel caso in cui il relativo importo superi € 10,33 (€ 10,00 per effetto degli arrotondamenti effettuati in dichiarazione).

CERTIFICAZIONE UNICA 2023

Termine per inviare all'Agenzia delle Entrate, per via telematica e di consegna ai percipienti della certificazione unica.

TASSA CONCESSIONI GOVERNATIVE

Termine per versare la tassa annuale di concessione governativa per la bollatura e numerazione in misura forfettaria dei libri e registri delle società di capitali e dei consorzi tra enti.

SUPERBONUS 110%

Termine per inviare all'Agenzia delle Entrate la comunicazione dell'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito in relazione alle spese per interventi edilizi effettuati nell'anno precedente (artt. 119-121 D.L. 34/2020 - provv. Ag. Entrate 3.02.2022).

CREDITI D'IMPOSTA ENERGETICI

Termine entro cui vanno comunicati all'Agenzia delle Entrate i crediti d'imposta energia maturati nel 2022, a pena di decadenza dal diritto alla fruizione del credito non ancora utilizzato (art. 1, c. 6 D.L. 176 2022).
