



C.E. System Web

CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

Numero 23 del 05 settembre 2023

Focus settimanale:

- **Non basta la firma elettronica semplice per sottoscrivere le dichiarazioni fiscali**
- **Indebito utilizzo del plafond e ravvedimento operoso**
- **Dichiarazione annuale Iva – operazioni esenti occasionali, assenza di pro rata**
- **Entro il 30 novembre regolarizzabili le crypto-attività**
- **Superbonus e nuovo calendario**

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

Flash di stampa



3

L'Agenzia interpreta



7

Il Giudice ha sentenziato



9

In breve.....	12
Non basta la firma elettronica semplice per sottoscrivere le dichiarazioni fiscali	12
Indebito utilizzo del plafond e ravvedimento operoso	14
L'Approfondimento.....	16
Dichiarazione annuale Iva – operazioni esenti occasionali, assenza di pro rata	16
L'Approfondimento.....	24
Entro il 30 novembre regolarizzabili le cripto-attività	24
L'Approfondimento.....	33
Superbonus e nuovo calendario	33

Flash di stampa



Superbonus 110% con pagamenti fino al 31.12.2023	IL SOLE 24 ORE 11.08.2023	Dopo la pubblicazione del D.L. 104/2023, per i pagamenti fino al 31.12.2023 è possibile beneficiare del superbonus 110% per interventi su villette e unità autonome o indipendenti, con raggiungimento del 30% dei lavori effettuati al 30.09.2022, anche se i lavori sono eseguiti successivamente.
Riforma fiscale e reddito di lavoro dipendente	ITALIA OGGI 11.08.2023	La delega di riforma fiscale prevede che anche i dipendenti, come i professionisti e le imprese, pagheranno le tasse sul guadagno netto, sottraendo dal reddito le relative «spese di produzione», come il costo di trasporto o affitto.
Decreto Omnibus	IL SOLE 24 ORE 12.08.2023	Elevato a 10 anni il periodo entro cui le grandi imprese che hanno fruito di aiuti di Stato per investimenti decadono dall'agevolazione nel caso in cui delocalizzano fuori dall'Unione Europea l'insediamento produttivo per il quale hanno ricevuto l'aiuto.
Agevolazioni fiscali per il settore dell'autotrasporto	IL SOLE 24 ORE 12.08.2023	Per contrastare gli aumenti eccezionali dei prezzi dei carburanti sono previsti dei contributi a favore delle imprese che effettuano attività di trasporto merci (28% della spesa sostenuta nel primo trimestre 2022) e a favore delle imprese che effettuano servizi di trasporto di persone (12% spesa sostenuta nel secondo semestre 2022).
Tassazione extra-profitti bancari	ITALIA OGGI 12.08.2023	L'art. 26 D.L. 10.08.2023, n. 104 stabilisce che l'ammontare dell'imposta da versare non può essere superiore allo 0,1% del totale attivo dell'esercizio 2022, anche se nella versione provvisoria era pari al 25% del patrimonio netto.
Nuova e-Cmr	IL SOLE 24 ORE 15.08.2023	Verrà introdotta una lettera di vettura internazionale elettronica con la prossima adesione al protocollo addizionale alla Convenzione Cmr (Convenzione

		internazionale relativa al trasporto internazionale di merci su strada).
Riforma fiscale e Iri	IL SOLE 24 ORE 17.08.2023	L'imposta sul reddito dell'imprenditore, senza essere mai entrata in vigore, ritrova spazio nella delega fiscale, la quale prevede che per i redditi d'impresa si potrà introdurre un regime opzionale di tassazione per le imprese in contabilità ordinaria, incluse quelle più piccole come le ditte individuali e le società di persone.
Compensazioni sospette con modelli F24	ITALIA OGGI 17.08.2023	Anche la Guardia di Finanza potrà bloccare le compensazioni con i modelli F24 sospette.
Comunicazione all'Enea dei bonus edilizi	ITALIA OGGI 18.08.2023	I dati necessari alla fruizione dei bonus edilizi, da comunicare entro 90 giorni all'Enea, decorrono dalla data di fine lavori che risulta dalle comunicazioni amministrative richieste dalla normativa urbanistica.
Ripresa termini di versamento e adempimenti	ITALIA OGGI 18.08.2023	Il 21 agosto termina il periodo di sospensione della trasmissione di tutti gli adempimenti fiscali e dei versamenti in scadenza nel periodo 1 – 20 agosto.
Approvazione bilancio nomina organo di controllo	ITALIA OGGI 22.08.2023	La data di approvazione incide anche sul momento di nomina dell'organo di controllo, in quanto, entro la data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2022, le Srl devono procedere alla nomina dell'organo di controllo o del revisore legale, se negli esercizi 2021 e 2022 hanno superato almeno uno dei limiti previsti.
Mancata approvazione del bilancio	ITALIA OGGI 22.08.2023	Il mancato funzionamento dell'assemblea potrebbe rappresentare una causa di scioglimento della società, in caso di bilancio non approvato.
Errore su visto di conformità	IL SOLE 24 ORE 23.08.2023	In base alla risposta al question time del 25.07.2023 gli errori collegati al visto di conformità non rientrano nella sanatoria delle irregolarità formali ex art. 1, cc. da 166 a 173 L. 197/2022.

<p>Società partecipata della Regione per acquisto di crediti fiscali</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 23.08.2023</p>	<p>Secondo un parere dell'Ufficio legislativo del MEF, le società partecipate al di fuori dagli elenchi della Pubblica Amministrazione e operanti in regime di diritto privato potrebbero acquistare crediti fiscali legati alle ristrutturazioni edilizie, contrariamente al divieto fissato dal D.L. 11/2023. Il parere riguarda il modello lanciato dalla Basilicata con la legge regionale 16.07.2023, n. 20.</p>
<p>Blocco compensazioni F24 dei bonus edilizi</p>	<p>ITALIA OGGI 23.08.2023</p>	<p>I modelli F24 con l'utilizzo in compensazione dei crediti da bonus edilizi per i quali il cessionario non ha effettuato la "scelta preventiva" dell'utilizzo in compensazione, vengono bloccati dal servizio Entratel.</p>
<p>Compensazione crediti energetici</p>	<p>ITALIA OGGI 23.08.2023</p>	<p>Entro il termine del 30.09.2023 è possibile utilizzare in compensazione i crediti energetici maturati nel 3° e 4° trimestre 2022 anche se l'attività è cessata.</p>
<p>Superbonus e Fondo indigenti</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 26.08.2023</p>	<p>Pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 25.08.2023 il decreto MEF 31.07.2023 sul Fondo indigenti, il quale disciplina il plafond da 20 milioni rivolto ai soggetti che non riescono a finanziare la quota di lavori di ristrutturazione non coperta da incentivi fiscali.</p>
<p>Utilizzo delle perdite a scampo di redditi accertati</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 28.08.2023</p>	<p>Nel quadro RS del modello Redditi 2023 è presente un nuovo rigo destinato a monitorare l'utilizzo delle perdite a scampo dei redditi accertati e che, proprio per tale motivo, non possono più essere riportate e fruite attraverso il modello dichiarativo. Le perdite pregresse non utilizzate possono essere computate in diminuzione dei maggiori imponibili residui, fino a concorrenza del loro importo.</p>
<p>Versamenti per comunicazioni di irregolarità</p>	<p>ITALIA OGGI 29.08.2023</p>	<p>Il 4.09.2023 termina la sospensione dei pagamenti in vigore dal 1.08.2023 che prevedeva la sospensione dei termini di versamento delle comunicazioni di irregolarità e degli importi derivanti dai</p>

controlli formali delle dichiarazioni dei redditi.

Delega fiscale e Iva

IL SOLE 24 ORE
01.09.2023

Il Governo, attraverso la delega fiscale, in materia di Iva si pone l'obiettivo di riallineare le regole Iva nazionali ai principi Ue e la redazione di un testo unico Iva che provveda a riscrivere la normativa.

L'Agenzia interpreta



Omessa comunicazione all'ASL dei bonus edilizi

CIRCOLARE
N. 17/E/2023

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha precisato che l'omessa notifica all'Asl non consente la remissione in bonis per sanare la mancanza di comunicazione preventiva dell'intervento quando obbligatoria.

Aspetti Iva nella cessione d'azienda

INTERPELLO
N. 399
DEL 27.07.2023

INTERPELLO
N. 404
DEL 28.07.2023

L'Agenzia delle Entrate, con le risposte, ha chiarito che le cessioni di beni e di brevetti con l'assunzione di vari impegni e la cessione di un complesso immobiliare locato a terzi, non costituiscono ai fini Iva cessione di azienda o di ramo d'azienda.

Tassabile il rimborso ricarica energia elettrica auto del dipendente

INTERPELLO
N. 421
DEL 25.08.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che la ricarica di energia elettrica di un'auto concessa in uso promiscuo al dipendente, effettuata presso l'utenza domestica, non rientra tra i beni e servizi forniti dal datore di lavoro (fringe benefit). Rappresenta invece un rimborso di spese sostenuto dal lavoratore.

Iva indetraibile su spese precedenti alla destinazione economica del fabbricato

INTERPELLO
N. 419
DEL 25.08.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato l'Iva sulle spese di riqualificazione di un fabbricato strumentale sostenute prima della sua destinazione all'attività economica non è detraibile.

Conservazione documenti fiscali con firma elettronica qualificata

CONSULENZA
GIURIDICA
30.08.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la consulenza giuridica, ha precisato che la sottoscrizione e la conservazione delle dichiarazioni su supporto informatico è valida con l'apposizione della firma elettronica qualificata, della firma digitale, o della firma elettronica basata sui certificati rilasciati dalle agenzie fiscali.

Tassazione delle somme percepite dai dipendenti del settore turistico

CIRCOLARE
N. 26/E
DEL 29.08.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che le mance erogate ai dipendenti del settore turistico-alberghiero e della ristorazione devono essere tassate con un'imposta sostitutiva del 5%.

Recupero credito Iva
fuori dalla
definizione
agevolata

INTERPELLO
N. 422 - 423
DEL 25.08.2023

L'Agenzia delle Entrate, con le risposte, ha chiarito che l'eventuale definizione delle controversie attraverso le previsioni della c.d. tregua fiscale non permette ai contribuenti di recuperare il credito e quindi di indicarlo nella dichiarazione per la successiva compensazione.

Il Giudice ha sentenziato



Spese di lite nel
processo tributario

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 18459/2023

La Cassazione, ha sancito che l'Agenzia delle Entrate deve rifondere le spese di lite al ricorrente, se a seguito della proposizione del ricorso/reclamo ex art.17 bis D.lgs. 546/1992, lo accoglie e annulla l'atto in autotutela, ancora prima della costituzione in giudizio del contribuente.

Doppia esenzione
Imu limitata

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 19788/2023

La Cassazione ha chiarito che la Corte Costituzionale con la sentenza 209/2022, non ha modificato i requisiti richiesti per fruire dell'esenzione Imu, né ha previsto l'estensione dell'agevolazione alle seconde case.

Preliminare di
compravendita con
titolo edilizio in
sanatoria

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 23370/2023

La Cassazione ha sancito che nel caso in cui un contratto preliminare ha per oggetto un edificio che necessita del rilascio di un titolo edilizio in sanatoria, la parte promissaria acquirente non può rifiutarsi di stipulare il contratto definitivo invocando la risoluzione del contratto preliminare per inadempimento del promittente venditore all'obbligo di procurare l'agibilità del manufatto.

Revoca
dell'affrancamento
terreni e
partecipazioni

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 4659/2020

C.T.R PUGLIA
N. 1591/01/2021

Con riguardo l'affrancamento di terreni e partecipazioni in scadenza il 15 novembre, l'Agenzia delle Entrate ha più volte affermato (circolari n. 35/E/2004 e n. 1/E/2021) che il versamento dell'imposta sostitutiva del 16% o il pagamento della prima rata determina il perfezionamento della procedura di rivalutazione.

Frode fiscale

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 32088/2023

La Cassazione ha sancito che i documenti per operazioni inesistenti, diversi dalla fattura, se vengono utilizzati in dichiarazione, per essere penalmente rilevanti ai fini della configurabilità del delitto di cui all'art. 2 D.lgs. 74/2000

		devono avere rilievo probatorio analogo alla fattura.
Processo tributario da remoto	CORTE DI CASSAZIONE N. 24904/2023	La Cassazione ha affermato che, in caso di mancato funzionamento del collegamento da remoto, il presidente del collegio deve procedere con la sospensione dell'udienza. Non è possibile svolgere l'udienza in camera di consiglio.
Illecito tributario inconsapevole del professionista	CORTE DI CASSAZIONE N. 35133/2023	La Cassazione ha stabilito che il fiscalista che invia 3 modelli F24 non risponde per indebita compensazione dell'Iva ex art. 10-quater, D.lgs. 74/2000, nel caso in cui manca la prova che fosse consapevole della natura illecita dell'operazione.
Prezzo minimo nella clausola della roulette russa	CORTE DI CASSAZIONE N. 22375/2023	La Cassazione ha sancito che la clausola della roulette russa contenuta in uno statuto o in un patto parasociale vale dal punto di vista civilistico.
Iva indebitamente versata	CORTE DI CASSAZIONE N. 24194/2023	La Cassazione ha affermato che il termine per proporre l'istanza di rimborso dell'Iva indebitamente versata è di 2 anni dal versamento indebito dell'imposta, se la fattispecie riveste un grado di particolarità tale da essere diversa dalle normali casistiche.
Canoni di leasing auto di lusso	CORTE DI CASSAZIONE N. 18706/2023	La Cassazione ha chiarito come i canoni leasing dell'auto di lusso rientrano tra i beni soggetti ad accertamento sintetico.
Liti fiscali senza diritto all'anonimato	CORTE DI CASSAZIONE N. 25173/2023	La Cassazione ha chiarito che le parti impegnate in un contenzioso con il Fisco non hanno diritto all'oscuramento dei loro nomi, in quanto non sono dati sensibili come lo sono invece i dati sulla salute, sulla vita sessuale, minorenni, ecc.
Attribuzione o variazione rendita catastale	CORTE DI CASSAZIONE N. 18566/2023	La Cassazione ha stabilito che l'attribuzione o la variazione della rendita catastale proposta dal contribuente produce i suoi effetti dall'anno successivo a quello in cui è annotata negli atti catastali.

Covid e decadenza del piano rateale di pagamento

C.G.T. DI
SECONDO GRADO
DELLA LOMBARDIA
N. 2499/2023

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia ha stabilito che le forti difficoltà economiche causate dal Covid fanno rivivere il piano rateale decaduto e azzerano le sanzioni.

Regime Iva del margine per veicoli fuori uso

CORTE DI GIUSTIZIA
UE
C-365/22

La Corte di Giustizia Europea consente di applicare il regime Iva del margine ai veicoli fuori uso se contengono parti e pezzi che possono essere utilizzati come ricambi.

Assegno divorzile non spettante a causa di ricavi in nero

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 24995/2023

La Cassazione ha stabilito che non spetta l'assegno divorzile al richiedente che ha debiti con il Fisco per il "nero", in quanto si presume che abbia disponibilità economiche, dopo che l'Amministrazione Finanziaria ha accertato redditi per i quali sussistono gravi irregolarità di gestione.

Credito Iva spettante anche con dichiarazione ultra tardiva

C.G.T. DI
SECONDO GRADO
DELLA LOMBARDIA
N. 2529/2023

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia ha stabilito che anche in caso di presentazione di una dichiarazione Iva "ultra tardiva" vada riconosciuto il credito Iva.

In breve

Non basta la firma elettronica semplice per sottoscrivere le dichiarazioni fiscali

L'Agenzia delle Entrate ha stabilito nella risposta a consulenza giuridica n. 1 del 2023 che una firma elettronica "semplice", ossia non qualificata, digitale o avanzata, indipendentemente dal processo di sua formazione, non è idonea a garantire i requisiti che i documenti informatici, generati come tali o frutto di copia/dematerializzazione, specie se di natura fiscale, devono possedere sin dal momento della loro formazione; tale firma non può quindi essere utilizzata per sottoscrivere documenti informatici ai fini tributari, in particolare le dichiarazioni fiscali, allo scopo di ottemperare a quanto previsto dal DPR 322/98 o da altre disposizioni normative, a meno che vi sia una diversa espressa indicazione del legislatore. In riferimento alle dichiarazioni fiscali, il comma 6 dell'art. 3 del DPR 322/98 stabilisce infatti che gli intermediari abilitati, entro i 30 giorni successivi al termine previsto per la presentazione della dichiarazione in via telematica, devono rilasciare al contribuente:

- la dichiarazione trasmessa, redatta su modello conforme a quello approvato dall'Agenzia delle Entrate;
- la copia della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate attestante il ricevimento della dichiarazione trasmessa in via telematica, ai fini della prova della presentazione della dichiarazione.

Il comma 9 stabilisce che il contribuente deve conservare, per il periodo previsto ai fini dell'accertamento, ed esibire su richiesta dell'Amministrazione finanziaria:

- la dichiarazione trasmessa in via telematica, direttamente o tramite intermediario, redatta su modello conforme a quello approvato e debitamente sottoscritta dal contribuente stesso;
- i documenti rilasciati dal soggetto incaricato di predisporre e trasmettere la dichiarazione.

A tali fini, l'istante aveva chiesto la conferma da parte dell'Agenzia delle Entrate della validità di un processo di sottoscrizione elettronica delle dichiarazioni da parte del contribuente basato sull'impiego di una firma elettronica "semplice", tramite:

- trasmissione al contribuente di un messaggio di posta elettronica contenente il link per accedere direttamente all'area riservata della piattaforma cloud di firma, al fine di

consentire la sottoscrizione del modello dichiarativo redatto su modello conforme a quello approvato;

- accesso del contribuente alla piattaforma cloud di firma, consultazione e lettura del modello dichiarativo e generazione della sottoscrizione elettronica del modello stesso tramite digitazione del codice OTP (One Time Password) ricevuto via SMS sul numero di telefono mobile di cui il contribuente aveva dichiarato la titolarità.

L'Agenzia delle Entrate, richiamando precedenti interventi di prassi (ris. n. 23/2021 e risposta a interpello n. 217/2022), ha invece affermato, sulla base della normativa vigente, la non validità di un procedimento di sottoscrizione di un documento informatico fiscalmente rilevante basato su una firma elettronica "semplice". Secondo quanto disposto dall'art. 2 del DM 17 giugno 2014, infatti, ai fini tributari, la formazione, l'emissione, la trasmissione, la conservazione, la copia, la duplicazione, la riproduzione, l'esibizione, la validazione temporale e la sottoscrizione dei documenti informatici, avvengono nel rispetto delle regole tecniche adottate ai sensi dell'art. 71 del DLgs. 82/2005 (Codice dell'Amministrazione Digitale, CAD).

Nello specifico, le Linee guida emanate dall'Agenzia per l'Italia digitale (AgID) in attuazione del suddetto art. 71, in caso di documento informatico formato mediante l'utilizzo di strumenti software o servizi cloud, stabiliscono che l'immodificabilità e l'integrità del documento sono garantite dall'apposizione di una firma elettronica qualificata, di una firma digitale o di un sigillo elettronico qualificato o firma elettronica avanzata.

Indebito utilizzo del plafond e ravvedimento operoso

La Cassazione, con l'ordinanza n. 25318 ha confermato che per sanare l'irregolare utilizzo del plafond per assolvere l'Iva all'importazione, è possibile ricorrere al ravvedimento operoso. È stato inoltre precisato che non trattandosi di una violazione meramente formale e che la stessa si riferisce al momento del pagamento dell'Iva all'importazione, sarà necessario versare anche le sanzioni e gli interessi.

Gli Ermellini sono giunti a questa conclusione dopo aver esaminato il seguente caso. L'Agenzia delle Entrate contestava ad una società nazionale di aver effettuato importazioni senza assolvere l'Iva in Dogana, tramite l'ausilio di dichiarazioni d'intento false. La società affermava invece di aver provveduto a sanare la propria posizione ricorrendo al ravvedimento operoso, senza causare alcun danno per l'erario.

Nei precedenti gradi di giudizio era stato appurato come la società, utilizzando dichiarazioni d'intento ideologicamente false, non fosse un esportatore abituale nell'anno in cui aveva effettuato acquisti senza IVA. Tuttavia, la Suprema Corte ha precisato che la società poteva servirsi del ravvedimento operoso per sanare la propria posizione.

Già nella prassi ministeriale C.M. 25 gennaio 1999 n. 23 (§ 3.3) era stata riconosciuta la possibilità di utilizzare il ravvedimento operoso, riducendo quindi le sanzioni amministrative, nell'ipotesi di acquisti senza IVA per indebito utilizzo del plafond. Anche se il caso qui esaminato riguardava acquisti effettuati presso un cedente nazionale, il principio può essere esteso anche alle importazioni effettuate tramite plafond. Per sanare la posizione, il soggetto dovrà versare oltre all'Iva sull'acquisto realizzato, anche le sanzioni e gli interessi. A livello contabile è necessario inoltre emettere una nota di variazione per la maggiore imposta dovuta, trasmettere una dichiarazione IVA integrativa e ravvedere i tardivi versamenti delle liquidazioni periodiche effettuate.

Nella recente ordinanza è stato inoltre precisato come non sia possibile invocare il principio di neutralità dell'Iva in quanto gli obblighi sostanziali relativi al tributo non sono stati soddisfatti. La Suprema Corte, richiamando l'ordinanza n. 31706/2018, ricorda che superare il limite di compensazione dell'eccedenza di credito IVA equivale a non pagare l'imposta nei termini previsti. Per questo motivo, è possibile beneficiare dell'istituto del ravvedimento operoso, versando la sanzione e la quota del tributo eccedente il limite compensabile.

Sembra anche possibile applicare questo principio nel caso dell'indebito utilizzo del plafond per effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'IVA.

L'Approfondimento

Dichiarazione annuale Iva – operazioni esenti occasionali, assenza di pro rata

PREMESSA

Nella recente risposta a interpello n. 83/E/2023 l'Ufficio è tornato ad affrontare il tema della detrazione dell'IVA in presenza di operazioni esenti occasionali.

Di seguito tratteremo dell'ipotesi in cui un contribuente che, normalmente effettua operazioni assoggettate ad IVA, pone in essere in via "**occasionale**" operazioni che non rientrano nell'oggetto dell'attività d'impresa.

A tal proposito si ricorda che in una situazione di tal genere il soggetto passivo IVA non può applicare il meccanismo del "**pro rata**", dovendo, invece, obbligatoriamente utilizzare il criterio generale, ex art. 19, comma 2 del DPR n. 633/1973¹, che comporta l'indetraibilità dell'IVA addebitata sui beni/servizi impiegati nelle operazioni esenti occasionali.

IL CASO DI SPECIE

Nella questione sottoposta al vaglio dell'Agenzia delle Entrate una società operante nel settore della navigazione costiera del trasporto di passeggeri e merci del Mediterraneo ha ottenuto tramite procedura di affidamento ministeriale un servizio di noleggio che, stante l'emergenza pandemica Covid 19:

- risulta esente ai sensi dell'art. 10, comma 1, punto 21) del DPR n. 633/1972²;
- non rientra nell'attività tipica svolta dalla società.

¹ L'art. 19, comma 2 del DPR n. 633/1972 afferma che: "Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'articolo 19 bis 2. In nessun caso è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni o servizi utilizzati per l'effettuazione di manifestazioni a premio".

² L'art. 10, comma 1, punto 21 del DPR n. 633/1972 prevede che: "Sono esenti dall'imposta:

21) le prestazioni proprie dei brefotrofi, orfanotrofi, asili, case di riposo per anziani e simili, delle colonie marine, montane e campestri e degli alberghi e ostelli per la gioventù di cui alla Legge 21 marzo 1958 n. 326, comprese le somministrazioni di vitto, indumenti e medicinali, le prestazioni curative e le altre prestazioni accessorie".

Chiedendosi se a tale operazione fosse applicabile o meno il meccanismo del “*pro rata*” l’istante propone quale soluzione interpretativa la non applicazione di detto meccanismo.

IL PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

Rileviamo anzitutto che l’Ufficio accoglie positivamente la soluzione interpretativa dell’istante confermando la non applicazione del meccanismo del “*pro rata*” a queste operazioni.

Nell’affermare ciò l’Amministrazione Finanziaria coglie l’occasione per effettuare un’analisi dettagliata, non tanto del meccanismo del “*pro rata*”, di cui all’art. 19, comma 5 del Decreto IVA³, quanto piuttosto delle ipotesi che prevedono la non applicazione di detto meccanismo.

In particolare, l’Ufficio rileva che **“ai fini della detrazione, i soggetti che svolgono attività imponibili ed attività esenti e, dunque, che pongono in essere in via sistematica sia operazioni imponibili sia operazioni esenti, non devono distinguere gli acquisti dei beni e dei servizi in relazione alla loro destinazione in operazioni imponibili o in operazioni esenti. L’imposta detraibile è, infatti, individuata in modo indiretto e forfettario applicando il pro rata a tutta l’imposta assolta sugli acquisti (“pro rata generale” di detrazione)”**.

Pertanto, per l’Agenzia delle Entrate il riferimento esplicito alle “*attività*” e non alle “*operazioni*” comporta che **“l’occasionale svolgimento di operazioni esenti da parte di un contribuente che effettua essenzialmente un’attività soggetta a Iva... non dà luogo all’applicazione del pro rata”**.

La soluzione dell’Agenzia delle Entrate poggia le sue basi:

³ L’art. 19, comma 5 del DPR n. 633/1972 dispone che: “Ai contribuenti che esercitano sia attività che danno luogo ad operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione sia attività che danno luogo ad operazioni esenti ai sensi dell’art. 10, il diritto alla detrazione dell’imposta spetta in misura proporzionale alla prima categoria di operazioni e il relativo ammontare è determinato applicando la percentuale di detrazione di cui all’art. 19 bis. Nel corso dell’anno la detrazione è provvisoriamente operata con l’applicazione della percentuale di detrazione dell’anno precedente, salvo conguaglio alla fine dell’anno. I soggetti che iniziano l’attività operano la detrazione in base ad una percentuale di detrazione determinata presuntivamente, salvo conguaglio alla fine dell’anno. La disposizione di cui al presente comma non si applica alle operazioni di cui all’art. 10, numeri 6) e 7), e alle prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative a dette operazioni”.

- nella circolare n 328/E/1997, documento di prassi talaltro richiamato nelle istruzioni ministeriali riservate alla compilazione della dichiarazione IVA.

Nello specifico, nella **sezione 3-A** dedicata alle operazioni esenti è, infatti, chiaramente precisato che l'occasionalità di un'operazione comporta la non applicazione del "**pro rata**" e la conseguente applicazione del criterio generale della cosiddetta utilizzazione specifica del beni/servizi, che prevede l'indetraibilità dell'IVA riguardante i beni/servizi relativi alle operazioni esenti;

- sui riferimenti e orientamenti giurisprudenziali sia unionali, che nazionali, ma soprattutto sulla risoluzione n. 41/E/2011.

Più precisamente, nella sentenza causa C-77/01 del 29.4.2004 (causa EDM) i giudici europei hanno rilevato che l'attività esente può essere considerata accessoria se dallo svolgimento della stessa risulta un utilizzo estremamente limitato di beni/servizi. In pratica, per la Corte UE al fine del riconoscimento del carattere accessorio dell'attività non assume alcuna rilevanza determinante l'entità dei redditi derivanti dall'esercizio della stessa.

La medesima posizione è stata ribadita in più occasioni dalla giurisprudenza di legittimità⁴. Nello specifico i massimi giudici hanno chiarito che sulla determinazione del "**pro rata**" incidono non solo gli atti che "**tipicamente esprimono il raggiungimento del fine societario**", ma anche quelli ulteriori che "**configurino strumento normale e non meramente occasionale per il conseguimento del fine produttivo; per contro, sono irrilevanti, ai fini del pro rata, tutte le attività che, pur se previste nell'atto costitutivo, siano eseguite solo in modo occasionale o accessorio per un migliore svolgimento dell'attività propria dell'impresa**".

Per questi motivi, a parere della Suprema Corte restano escluse dal "**pro rata**" "**tutte le attività che, pur se previste nell'atto costitutivo, siano eseguite solo in modo occasionale o accessorio per un migliore svolgimento dell'attività propria d'impresa**".

Ancora più coerente è il rinvio fatto sempre dall'Ufficio alla risoluzione n. 41/E/2011, riguardante, in quel caso, le operazioni finanziarie poste in essere da concessionarie di auto.

⁴ Si veda in tal senso la sentenza di Cassazione n. 11085/2008. In senso conforme citiamo anche le sentenze n. 10136/2009, n. 17969/2013 e n. 5970/2014. In senso contrario, la sentenza n. 6484/2018, secondo cui rientrano nell'attività propria (e quindi devono essere considerati nel calcolo del pro rata) gli atti finalizzati al perseguimento del fine produttivo "secondo parametri di regolarità causale o comunque che siano legati al perseguimento del fine da una connessione funzionale non occasionale".

Operazioni finanziarie che per l'Amministrazione Finanziaria non sono da assoggettare a "**pro rata**" data la loro natura occasionale.

Tempo addietro, uniformandosi all'orientamento giurisprudenziale prevalente, l'Agenzia delle Entrate aveva, infatti, ribadito il principio interpretativo in forza del quale l'attività di impresa è da ravvisarsi solo in "**quella diretta a realizzare l'oggetto sociale e, quindi a qualificare sotto l'aspetto oggettivo l'impresa esercitata, proiettata sul mercato e nota ai terzi**".

In pratica, era stato chiarito che le operazioni di mera natura finanziaria effettuate da una concessionaria di auto:

- erano da considerare esenti, indipendentemente dalla frequenza e dalla loro entità;
- dovevano intendersi escluse dal "**pro rata**" di detraibilità se le stesse comportavano "**un limitato impiego di lavoro, beni e servizi rilevanti ai fini IVA, tale da non costituire una vera e propria organizzazione**".

Ebbene, dopo aver illustrato le osservazioni rese dall'Ufficio nella risposta a interpello n. 83/E/2023 rileviamo che:

- l'esclusione dal "**pro rata**" è giustificata dal carattere non sistematico e dal limitato uso di beni e servizi. Elementi questi ritenuti sufficienti a qualificare occasionale e accessoria una determinata operazione economica, dato che:
 - ✓ il servizio fornito dall'istante non può essere ricondotto all'attività propria d'impresa;
 - ✓ l'attività relativa al servizio fornito è considerata estranea anche sotto il profilo di una connessione funzionale;
 - ✓ il soggetto istante non dispone di una organizzazione ad hoc per quel tipo di attività. Ai fini del riconoscimento del "**pro rata**" di detraibilità deve essere presente, infatti, una organizzazione idonea a rendere su base sistematica e coordinata la fornitura del servizio;
- alle operazioni occasionali esenti risulta applicabile il criterio generale dell'utilizzazione specifica dei beni e dei servizi, con conseguente indetraibilità, a norma dell'art. 19, comma 2 del DPR n. 633/1972, dell'IVA afferente ai beni/servizi impiegati nelle operazioni esenti.

Segue una tabella di riepilogo.



Applicazione del “pro rata”	
Operazioni imponibili ed esenti in via sistematica	Si applica il “ <i>pro rata</i> ”.
Svolgimento occasionale di operazioni esenti	Non si applica il “ <i>pro rata</i> ”.

LA COMPILAZIONE DELLA DICHIARAZIONE IVA – ESEMPIO

Presentiamo di seguito un esempio di compilazione del modello IVA annuale in cui sono presenti operazioni occasionali esenti e costi attinenti a dette operazioni esenti.

L'esempio proposto riguarda il caso di una concessionaria di auto che registra un volume consistente di operazioni di natura finanziaria, nella specie provvigioni percepite a fronte della vendita auto con finanziamenti, che risultano esenti ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 1 del Decreto IVA⁵.

Trattasi nella sostanza di un caso analogo a quello proposto nella circolare n. 83/E/2023, che esplicitamente rimanda alla risoluzione n. 41/E/2011 e dove alle operazioni esenti occasionali si applica il criterio dell'utilizzazione specifica, che, come abbiamo appreso, comporta l'indetraibilità dell'IVA assolta.

La concessionaria presenta il seguente **quadro VE** relativo alle operazioni attive.

⁵ L'art. 10, comma 1, n. 1) del DPR n. 633/1972 afferma che: “Sono esenti dall'imposta:

- 1) le prestazioni di servizi concernenti la concessione e la negoziazione di crediti, la gestione degli stessi da parte dei concedenti e le operazioni di finanziamento; l'assunzione di impegni di natura finanziaria, l'assunzione di fidejussioni e di altre garanzie e la gestione di garanzie di crediti da parte dei concedenti; le dilazioni di pagamento, le operazioni, compresa la negoziazione, relative a depositi di fondi, conti correnti, pagamenti, giroconti, crediti e ad assegni o altri effetti commerciali, ad eccezione del recupero di crediti; la gestione di fondi comuni di investimento e di fondi pensione di cui Dlgs n. 124/1993, , nonché di prodotti pensionistici individuali paneuropei (PEPP) di cui al regolamento (UE) 2019/1238, le dilazioni di pagamento e le gestioni similari e il servizio bancoposta”.

Sez. 2 - Operazioni imponibili agricole e operazioni imponibili commerciali o professionali	VE20	Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1	160.171,00	4	6.407,00
	VE21	Operazioni imponibili diverse dalle operazioni di cui alla sezione 1 distinte per aliquota, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta	,00	5	,00
	VE22		,00	10	,00
	VE23		8.711.105,00	22	1.916.443,00
Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE24	TOTALI (somma dei righi da VE1 a VE11 e da VE20 a VE23)	8.871.276,00		1.922.850,00
	VE25	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)			,00
	VE26	TOTALE (VE24 ± VE25)			1.922.850,00
Sez. 4 - Altre operazioni	Operazioni che concorrono alla formazione del plafond		72.420,00	1	
	VE30	Esportazioni	46.920,00	2	
		Cessioni intracomunitarie	25.500,00	3	
	VE31	Cessioni verso San Marino	,00	4	
		Operazioni assimilate	,00	5	
	VE32	Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento	,00		
	VE33	Altre operazioni non imponibili	1.454.244,00		
	VE34	Operazioni esenti	127.806,00		
	VE34	Operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies	490,00		
		Operazioni con applicazione del reverse charge	8.025,00	1	
	Cessioni di rottami e altri materiali di recupero	8.025,00	2		
	Cessioni di oro e argento puro	,00	3		

Facciamo notare come al **rigo VE33** sono riportate operazioni esenti per un importo pari a € 127.806,00. Nella specie trattasi di operazioni occasionali:

- riguardanti provvigioni di natura finanziaria;
- frequenti e di rilevante importo.

Indipendentemente da ciò dette operazioni risultano, però, escluse dal calcolo del “**pro rata**” di detraibilità.

In merito agli acquisiti osserviamo, invece, che quelli afferenti alle attività occasionali, siano essi interni, intracomunitari o importazioni, sono riportati al **rigo VF22** al netto dell'IVA e ammontano a € 7.200,00.

Di seguito il **quadro RF** riferito sia al **rigo RF22** che agli altri righi riservati agli acquisti e alla relativa IVA.

SEZ. 2 - Totale acquisti e importazioni, totale imposta, acquisti intracomunitari,	VF22	Acquisti e importazioni per i quali non è ammessa la detrazione	7.200,00	
	VF23	Acquisti registrati nell'anno ma con detrazione dell'imposta differita ad anni successivi art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012	,00	1
			,00	2
	VF24	(meno) Acquisti registrati negli anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2022	,00	
	VF25	TOTALE ACQUISTI E IMPORTAZIONI	7.625.749,00	1.665.835,00
	VF26	Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)		,00
	VF27	TOTALE IMPOSTA SUGLI ACQUISTI E IMPORTAZIONI IMPONIBILI (VF25 colonna 2 ± VF26)		1.665.835,00

Sempre in questa esemplificazione evidenziamo, inoltre, che la concessionaria non deve riportare nulla nella **sezione 3-A** e non deve compilare il **rigo RF30** in relazione all'effettuazione delle operazioni esenti.

In tal senso si noti come l'unica casella compilata è quella contraddistinta dal n. 2) che:

- risulta irrilevante ai fini del nostro esempio perché riguarda i beni usati;
- viene compilata perché sono presenti operazioni in regime del margine che impattano sul **quadro VE**, **rigo VE32** riservato alle **“altre operazioni non imponibili”**.

SEZ. 3 - Determinazione dell'IVA ammessa in detrazione		VF30 METODO UTILIZZATO PER LA DETERMINAZIONE DELL'IVA AMMESSA IN DETRAZIONE					
<input type="checkbox"/>	agenzie di viaggio	1	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	spettacoli viaggianti e contribuenti minori	6	<input type="checkbox"/>
<input checked="" type="checkbox"/>	beni usati	2	X	<input type="checkbox"/>	attività agricole connesse	7	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	operazioni esenti	3	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	imprese agricole	8	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	agriturismo	4	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	enoturismo	9	<input type="checkbox"/>
<input type="checkbox"/>	associazioni operanti in agricoltura	5	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	oleoturismo	10	<input type="checkbox"/>

SEZ. 3-A Operazioni esenti		Imponibile		Imposta					
VF31	Acquisti destinati alle operazioni imponibili occasionali	1	,00	2	,00				
VF32	Se per l'anno 2022 sono state effettuate esclusivamente operazioni esenti barrare la casella	1	<input type="checkbox"/>						
VF33	Se per l'anno 2022 ha avuto effetto l'opzione di cui all'art. 36-bis barrare la casella	1	<input type="checkbox"/>						
Dati per il calcolo della percentuale di detrazione									
Operazioni esenti relative all'oro da investimento effettuate dai soggetti di cui all'art. 19, co. 3, lett. d)		Operazioni esenti di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art. 10 non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili		Operazioni esenti di cui all'art. 10, n. 27-quinquies		Beni ammortizzabili e passaggi interni esenti			
1	,00	2	,00	3	,00	4	,00		
VF34	Operazioni non soggette	5	,00	6	,00	7	,00	8	,00
Operazioni esenti legge n. 178/2020		9	,00	Percentuale di detrazione (arrotondata all'unità più prossima)		10		%	
VF35	IVA non assolta sugli acquisti e importazioni indicati al rigo VF17							,00	
VF36	IVA detraibile per gli acquisti relativi all'oro effettuati dai soggetti diversi dai produttori e trasformatori ai sensi dell'art. 19, comma 5 bis							,00	
VF37	IVA ammessa in detrazione							,00	

A tal proposito le istruzioni ministeriali relative alla compilazione della dichiarazione IVA annuale precisano che:

- **“Attenzione: non devono compilare il rigo VF30 ma i rigi da VF60 a VF62 i contribuenti che nel corso dell'anno d'imposta hanno effettuato operazioni esenti occasionali”** ...;
- **“La sezione 3-A è riservata ai soggetti che hanno registrato per il periodo d'imposta operazioni esenti di cui all'articolo 10 con esclusione delle operazioni esenti esclusivamente occasionali ... non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili. Si evidenzia, che**

l'occasionale effettuazione di operazioni esenti ... non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili da parte di un contribuente che svolge essenzialmente un'attività soggetta ad Iva ... non dà luogo ad applicazione del pro rata".

Per queste ragioni nell'esempio in oggetto il contribuente dovrà compilare il **rigo RF60**. Più precisamente, dovrà essere barrata la **casella 1** se sono state effettuate operazioni esenti occasionali non rientranti nell'oggetto dell'attività propria d'impresa.

Le istruzioni rilevano, poi, che **"l'ammontare di tali operazioni esenti va riportato nel rigo VE33, mentre gli acquisti inerenti devono essere indicati nel rigo VF22"**.

A ben vedere, la concessionaria ha, infatti, riportato al **rigo VE33** operazioni esenti per € **127.806,00**, a cui vanno ad aggiungersi acquisti afferenti, al **rigo VF22**, per € **7.200,00**.

SEZ. 3-C Casi particolari	Occasionale effettuazione di operazioni esenti ovvero di operazioni imponibili										
	VF60	Se le operazioni esenti effettuate sono occasionali ovvero riguardano esclusivamente operazioni di cui ai nn. da 1 a 9 dell'art.10, non rientranti nell'attività propria dell'impresa o accessorie ad operazioni imponibili barrare la casella <input checked="" type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> X									
		Se le operazioni imponibili effettuate sono occasionali barrare la casella <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/>									
	VF61	Se sono state effettuate cessioni occasionali di beni usati con l'applicazione del regime del margine (d.l. n. 41/1995) barrare la casella <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/>									
	VF62	Riservato alle imprese agricole Operazioni occasionali rientranti nel regime previsto dall'art. 34-bis per le attività agricole connesse									
		<table border="1"> <thead> <tr> <th></th> <th>Imponibile</th> <th>Imposta</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1</td> <td><input type="text"/></td> <td><input type="text"/></td> </tr> <tr> <td>2</td> <td><input type="text"/></td> <td><input type="text"/></td> </tr> </tbody> </table>		Imponibile	Imposta	1	<input type="text"/>	<input type="text"/>	2	<input type="text"/>	<input type="text"/>
	Imponibile	Imposta									
1	<input type="text"/>	<input type="text"/>									
2	<input type="text"/>	<input type="text"/>									
SEZ. 4 IVA ammessa in detrazione	VF70	TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-) Si riporta il dato del rigo RF27 <input type="text"/>									
	VF71	IVA ammessa in detrazione <input type="text"/> 1.665.835,00									

Rammendiamo, infine, che la compilazione del **rigo RF60** (si veda la barratura nella casella 1) non impatta sulla determinazione dell'IVA ammessa in detrazione.

Di conseguenza, come indicato nelle istruzioni ministeriali **"nel rigo VF71 deve essere indicato l'importo di cui al rigo VF27"**.

L'Approfondimento

Entro il 30 novembre regolarizzabili le cripto-attività

PREMESSA

Con la Legge di bilancio del 2023 si sono messi dei tasselli molto importanti sulla rilevanza delle cripto-attività detenute da soggetti fiscalmente residenti in Italia. L'intervento operato dalla Legge di bilancio, a dire il vero, coinvolge l'aspetto della tassazione prevedendo che le plusvalenze dalla cessione delle cripto-attività di importo annuo superiore ai 2.000 euro siano redditi fiscalmente rilevanti.

Il secondo aspetto legato alle cripto-attività concerne il monitoraggio di quelle detenute all'estero. Questa, però, non è una novità. Infatti se leggiamo le istruzioni della dichiarazione dei redditi troviamo che, nella tabella di individuazione dei codici dei beni detenuti all'estero, al numero 14 troviamo anche le cripto-attività. Ciò significa che, i contribuenti che già in passato detenevano tali beni in una piattaforma situata all'estero, erano tenuti ad indicarle. L'intervento operato dalla Legge di bilancio del 2023 permette di fruire di una sanatoria fino al 2021. L'anno 2022 è ancora "aperto" pertanto è possibile inserire in Redditi 2023 il quadro RW nel quale indicare le cripto-attività detenute all'estero.

Per regolarizzare le annualità fino al 2021 mancava un importante tassello: il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate che approvasse il modello di regolarizzazione (e le relative istruzioni) ed individuasse altresì i termini e le modalità di trasmissione della regolarizzazione.

Ed ecco il provvedimento 7/8/2023 n. 290480 il quale fissa al 30 novembre 2023 il termine entro il quale presentare la domanda di regolarizzazione ed operare il versamento.

Il provvedimento, nell'individuare ciò che è regolarizzabile afferma:

“La richiesta di regolarizzazione può essere presentata dai soggetti di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227.

Oggetto della richiesta di regolarizzazione sono le cripto-attività rappresentate da cripto-valute, comprese quelle oggetto e/o derivanti dall'attività di staking, o comunque detenute entro la data del 31 dicembre 2021, che non sono state indicate nel quadro RW del modello Redditi e/o i redditi sulle stesse realizzati entro la medesima data, anche per effetto delle

cessioni effettuate nel corso dell'anno, la cui indicazione nella dichiarazione annuale dei redditi è stata omessa. Resta ferma la possibilità di regolarizzare i redditi derivanti dalle altre crypto-attività, diverse dalle crypto-valute, non indicati in dichiarazione dei redditi realizzati entro la data del 31 dicembre 2021.

La regolarizzazione è ammessa relativamente ai periodi d'imposta fino al 2021 per i quali, alla data di presentazione della richiesta, non sono ancora scaduti i termini per l'accertamento o per la contestazione della violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'articolo 4 del decreto legge n. 167 del 1990 e quelli ai fini delle imposte sui redditi ed eventuali addizionali.”

Diversamente dalle regolarizzazioni cui eravamo abituati, in questa è necessario allegare anche una relazione e la relativa documentazione. Importantissima è la relazione e la documentazione che devono, sostanzialmente, dimostrare l'estraneità degli investimenti ad attività penalmente rilevanti. Allegato al provvedimento si trova anche uno schema della predetta relazione. In essa troviamo precisato quanto segue:

“La relazione di accompagnamento è strutturata nelle seguenti sezioni:

1. “INTRODUZIONE”

In tale sezione il richiedente fornisce un quadro generale di tutte le violazioni che formano oggetto di regolarizzazione, delle modalità con cui le stesse sono state realizzate e dei momenti in cui sono state commesse. In particolare dovranno essere chiariti gli anni interessati dalla regolarizzazione ed il tipo di violazioni compiute in ciascun anno.

2 “PROSPETTO DI RICONCILIAZIONE”

In tale sezione va inserito un prospetto di riconciliazione tra la documentazione presentata e gli importi riportati nel modello.

3 “SOGGETTI COLLEGATI”

In tale sezione vanno fornite le informazioni rispetto agli eventuali soggetti collegati, indicati nella Sezione I del “Modello per l'istanza di regolarizzazione delle crypto-attività e dei relativi redditi” di richiesta di accesso alla procedura di regolarizzazione delle crypto-attività.

4 “CRIPTO-ATTIVITÀ”

In tale sezione va dettagliato in maniera analitica il valore complessivo delle crypto-valute e delle altre crypto-attività indicato alle colonne 1, 2, 3 e 4 della Sezione II del “Modello per l'istanza di regolarizzazione delle crypto-attività e dei relativi redditi”, con indicazione di quelle detenute alla data del 31 dicembre e/o cedute nel corso del periodo d'imposta.

Per facilitare la ricostruzione del valore indicato nella suddetta Sezione II dovrà essere predisposto un apposito prospetto in cui indicare, separatamente per tipologia, il valore delle

cripto-attività al momento di ogni singolo realizzo o alla data del 31 dicembre, se ancora detenute a tale data.”

L'articolo 1, commi da 138 a 142, della L. 197/2022 oltre ad introdurre la possibilità di regolarizzare il passato (fino al 31/12/2021) ha previsto anche il versamento di una sanzione ridotta dello 0,5% del valore delle attività non dichiarate per ciascun periodo d'imposta interessato.

Ricordiamo che le sanzioni ordinarie, il cui ammontare è dovuto per ogni anno di omissione o di indicazione di un valore inferiore) sono le seguenti:

dal 3% al 15%	<ul style="list-style-type: none">• degli importi omessi• o dei minori importi indicati	Se l'attività è detenuta in un Paese collaborativo
Dal 6% al 30%	<ul style="list-style-type: none">• degli importi omessi• o dei minori importi indicati	Se l'attività è detenuta in un Paese NON collaborativo

Come si può notare, la sanzione diviene molto pesante quando sono molteplici le annualità di omissione della compilazione del quadro RW.

Esemplificando, l'omessa indicazione di una cripto-attività di euro 40.000 posseduta per 4 anni e supponendo che sia detenuta in un Paese non collaborativo, la sanzione complessiva sarebbe di euro 9.600,00.

Oggi, tale irregolarità può essere sanata con euro 800,00.

Allo stesso modo, la mancata indicazione di un reddito prodotto all'estero comporta l'applicazione della sanzione prevista per infedele dichiarazione che, ordinariamente va dal 90% al 190%, ma, trattandosi di redditi prodotti all'estero, tali sanzioni sono aumentate di un terzo, passando dal 120% al 240%.

Se, invece, il contribuente, oltre a detenere le cripto-attività con le stessa ha realizzato dei redditi nei periodi oggetto della sanatoria, la regolarizzazione avviene con il pagamento:

- sia di una “imposta sostitutiva” pari al 3,5% del valore delle attività detenute al termine di ciascun anno, o al momento del realizzo;
- sia una maggiorazione dello 0,5% del medesimo valore, a titolo di sanzioni e interessi, che “copre” le violazioni sul monitoraggio fiscale.

Scheda di sintesi	
La sanatoria riguarda:	<ul style="list-style-type: none">• cripto-attività detenute negli anni interessati dalla sanatoria• cripto-valute detenute negli anni interessati dalla sanatoria• redditi non dichiarati derivanti da cripto-valute e cripto-attività

L’istanza di regolarizzazione va presentata all’Agenzia delle Entrate entro il 30 novembre, utilizzando esclusivamente il modello approvato, firmato digitalmente, allegando la quietanza del versamento effettuato mediante modello F24 e la relazione di accompagnamento con la relativa documentazione probatoria, eventualmente redatta secondo lo schema di cui all’allegato n. 3 al provvedimento.

Nel caso in cui l’istanza non sia firmata digitalmente (quindi con firma autografa), le istruzioni al modello precisano che bisogna allegare anche una copia di un documento di identità del firmatario dell’istanza.

L’istanza va trasmessa tramite posta certificata all’indirizzo PEC della Direzione regionale territorialmente competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente relativo all’ultimo anno d’imposta interessato dalla procedura; quindi si dovrà guardare la residenza del 2021 per individuare la DRE cui trasmettere l’istanza.

Inoltre, la richiesta di accesso alla procedura di regolarizzazione non può essere presentata più di una volta, anche se indirettamente o per interposta persona.

Qualora il contribuente intenda rettificare o integrare una richiesta già presentata deve, entro il termine del 30 novembre 2023, presentare una nuova richiesta, completa di tutte le sue parti, barrando la casella “Istanza sostitutiva”.

Soggetti interessati

La norma di riferimento è l'articolo 4, comma 1, del DL 167 del 1990 il quale individua come soggetti tenuti al monitoraggio:

- le persone fisiche;
- gli enti non commerciali;
- le società semplici;
- i titolari effettivi;

purché siano fiscalmente residenti in Italia.

La sanatoria, conseguentemente, riguarda i medesimi soggetti che negli anni non prescritti per l'accertamento e la contestazione delle sanzioni, vogliono regolarizzare la propria posizione.

Il modello e le istruzioni

Senza addentrarci nella prima parte del modello dedicata all'indicazione dei dati anagrafici dei soggetti che intendono ravvedersi della mancata compilazione del quadro RW e/o dell'omessa indicazione dei redditi prodotti dalle cripto-attività, vediamo di percorrere i quadri dello stesso.

Nella 1ª sezione vanno indicati i codici fiscali dei soggetti che presentano un collegamento con le cripto-attività detenute in relazione alle quali ci si intende avvalere della procedura di regolarizzazione. Stiamo parlando dei cointestatari e dei titolari effettivi delle cripto-attività.

SEZIONE I SOGGETTI COLLEGATI	Codice fiscale	Codice fiscale
	Codice fiscale	Codice fiscale
	Codice fiscale	Codice fiscale
	Codice fiscale	Codice fiscale

Le istruzioni al modello per l'istanza di regolarizzazione precisano che deve essere indicato il valore delle cripto-attività detenute, relativamente ai periodi d'imposta per i quali, alla data di presentazione dell'istanza, non sono scaduti i termini per l'accertamento o per la

contestazione della violazione degli obblighi di dichiarazione delle cripto-valute nel quadro RW ex articolo 4 del DL 167/90.

Viene quindi chiarito quale criterio si deve adottare per l'individuazione della base imponibile per la liquidazione dell'imposta sostitutiva e per calcolare le sanzioni.

Infatti, nella sezione II, colonne 1 e 2 denominate rispettivamente "valore delle cripto-valute al momento del realizzo" e "valore delle cripto-valute al 31 dicembre dell'anno", con riferimento a ciascun periodo d'imposta, deve essere indicato il controvalore in euro delle cripto-valute al momento del realizzo oppure al 31 dicembre.

Il controvalore in euro è determinato al cambio indicato a tale data sulla piattaforma dove il contribuente ha effettuato la vendita delle cripto-valute oppure nella quale sono detenute al termine del periodo d'imposta.

Oltre alle cripto-valute, si possono regolarizzare anche le cripto-attività, pertanto il criterio di valorizzazione previsto per le cripto-valute andrà utilizzato anche per la compilazione delle colonne 3 e 4, riservato alle altre cripto-attività detenute che si intendono regolarizzare.

SEZIONE II CRIPTO ATTIVITA' DETENUTE	Anno d'imposta	Valore delle cripto-valute al momento del realizzo	Valore delle cripto-valute al 31 dicembre dell'anno	Valore delle altre cripto attività al momento del realizzo	Valore delle altre cripto attività al 31 dicembre dell'anno
		1	2	3	4
	2016	,00	,00	,00	,00
	2017	,00	,00	,00	,00
	2018	,00	,00	,00	,00
	2019	,00	,00	,00	,00
	2020	,00	,00	,00	,00
	2021	,00	,00	,00	,00

Nella sezione III del modello, il contribuente che intende regolarizzare l'omessa dichiarazione dei redditi derivanti dalle cripto-attività, incluse le cripto-valute, realizzati in uno degli anni d'imposta di riferimento deve barrare la casella "Redditi non dichiarati". In questa sezione si deve indicare l'ammontare dell'imposta sostitutiva, calcolata nella misura del 3,5% sulla somma dei valori indicati in relazione al valore delle cripto-valute e alle cripto-attività indicate nella sezione II.

**SEZIONE III
IMPOSTA
SOSTITUTIVA**

Redditi non dichiarati	
Anno d'imposta	Imposta sostitutiva
2016	1 ,00
2017	,00
2018	,00
2019	,00
2020	,00
2021	,00

Per quanto riguarda le sanzioni, nella sezione IV si calcolerà lo 0,5% delle cripto-valute pari alla somma dei valori indicati alla colonna 1 e alla colonna 2 indicate nella sezione II, distinta per ciascun anno.

**SEZIONE IV
SANZIONE**

Violazioni Monitoraggio Fiscale	
Anno d'imposta	Sanzione
2016	1 ,00
2017	,00
2018	,00
2019	,00
2020	,00
2021	,00

La documentazione probatoria per dimostrare l'irrelevanza penale

La regolarizzazione delle cripto-attività avviene solo a seguito della dimostrazione della irrilevanza penale della provenienza delle somme investite.

A tal fine il contribuente deve allegare al modello una relazione di accompagnamento con relativa documentazione probatoria, unitamente ai dati e alle informazioni utili per la determinazione del valore al termine di ciascun periodo d'imposta e/o al termine del periodo di detenzione delle cripto-attività e/o dei relativi redditi omessi, agli effetti delle imposte sostitutive e delle sanzioni.

Secondo quanto chiarito nel provvedimento, a titolo esemplificativo e non tassativo, potrà essere considerata documentazione probatoria:

- contabili bancarie relative all'acquisto delle cripto-attività indicate nel modello,
- wallet address,
- numeri di transactionID

- ogni altra eventuale documentazione rilasciata dagli intermediari da cui si evinca con certezza la riconducibilità delle crypto-attività al soggetto che presenta l'istanza.

Perfezionamento della procedura e assistenza

La procedura si perfeziona con l'invio del modello e con il pagamento degli importi dovuti entro il termine del 30/11/2023 e presentando tramite PEC il modello, la relazione ed i documenti richiesti.

Per la predisposizione della richiesta e l'effettuazione degli adempimenti previsti per il perfezionamento della procedura di regolarizzazione, i contribuenti possono avvalersi della consulenza di un professionista individuato nei soggetti abilitati all'invio telematico delle dichiarazioni fiscali (articolo 3, comma 3, DPR 322/1998).

Come avviene per le dichiarazioni dei redditi, anche per la presentazione dell'istanza di regolarizzazione è possibile optare, barrando la casella "Invio comunicazioni al professionista", per la ricezione di eventuali comunicazioni presso il domicilio del professionista stesso.

DATI DEL PROFESSIONISTA	
Codice fiscale	Codice fiscale società
Cognome o Denominazione	Nome
Data di nascita giorno mese anno	Comune (o Stato estero) di nascita
	Provincia (sigla)
<input type="checkbox"/> Invio comunicazioni al professionista	FIRMA

In caso di mancato perfezionamento della procedura, l'istanza di regolarizzazione non produce effetti e l'ufficio procede con le ordinarie attività istruttorie o di accertamento volte al recupero delle imposte dovute, degli interessi e delle relative sanzioni.

Il provvedimento specifica altresì che gli uffici dell'Agenzia delle entrate forniranno l'assistenza eventualmente richiesta dagli interessati per potersi avvalere della procedura di regolarizzazione delle crypto-attività.

L'assistenza alla procedura sarà fornita dall'unità speciale costituita in attuazione dell'articolo 12, comma 3, del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, ora Ufficio Contrasto Illeciti Fiscali Internazionali del Settore Contrasto Illeciti presso la Divisione Contribuenti dell'Agenzia delle entrate, per le regolarizzazioni aventi un controvalore superiore ad 1 milione di euro.

L'Approfondimento

Superbonus e nuovo calendario

PREMESSA

L'infinita quantità di modifiche agli articoli da 119 a 121 del D.L. 34/2020 rendono un "campo minato" la consulenza da offrire alla propria clientela.

Solo per fare una elencazione dei più recenti, passiamo del decreto "aiuti quater", alla legge di bilancio 2023 ed al recente decreto "omnibus" (DL 104/2023).

Ricordiamo che gli interventi edilizi possono essere di **diversa natura** e, nello specifico, possono interessare parti comuni e parti di uso esclusivo. Quindi, parlare di recupero edilizio significa entrare in contatto con un complesso di norme finalizzate alla realizzazione di diverse tipologie di lavori. Oltre agli aspetti di natura tecnica che coinvolgono le figure professionali dei geometri, degli architetti, degli ingegneri e dei termotecnici, occorre valutare con attenzione le **attuali agevolazioni fiscali** finalizzati che trasformano i costi sostenuti in detrazioni fiscali o crediti d'imposta a seconda che siano utilizzati direttamente o che formano oggetto di cessione.

La Legge 197/2022 (finanziaria 2023) ha apportato delle sostanziali modifiche anche per l'edilizia e le agevolazioni ad essa legate. Con la conversione in legge del DL 176/2022 (l'aiuti quater) vediamo alcuni interventi in tema di superbonus. Da ultimo il DL 104/2023, che anch'esso è andato a mettere pezze alle disposizioni originarie.

Chiaramente ci interessano le modifiche più recenti in quanto hanno protratto nel tempo la possibilità di fruire delle agevolazioni sugli interventi edilizi.

Proviamo a renderne una sintesi con la sottostante tabella dimodoché il consulente fiscale sia in condizione di fornire una puntuale attività professionale.

Scadenza superbonus					
Normativa	Soggetti beneficiari	Condizione richiesta per l'agevolazione	Bonus	Scadenza	
DL 34/2020	Condominio	<ul style="list-style-type: none"> delibera esecuzione dei lavori entro il 18/11/2022; CILAS entro il 31/12/2022. 	110%	31/12/2023	
		<ul style="list-style-type: none"> delibera esecuzione tra il 19/11/2022 e il 24/11/2022; CILAS entro il 25/11/2022. 	110%		
		In assenza delle precedenti condizioni si applicano le nuove percentuali.	90%	31/12/2023	
			70%	31/12/2024	
	Persone fisiche proprietarie o comproprietarie di edifici da 2 a 4 unità immobiliari autonomamente accatastate	CILAS entro il 25/11/2022.	110%	31/12/2023	
		In assenza delle precedenti condizioni si applicano le nuove percentuali.	90%	31/12/2023	
			70%	31/12/2024	
	65%	31/12/2025			
		Art. 119, c. 9 lett. b)	Unifamiliari	Completamento del 30% del lavoro complessivo avvenuto il 30/9/2022.	110%
	Condizioni per il 2023: <ul style="list-style-type: none"> il contribuente titolare di proprietà o di diritto reale di godimento sull'unità immobiliare; la stessa unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale; il contribuente abbia un reddito di riferimento, determinato ai sensi del c. 8-bis.1 dell'art. 119 DL 			90%	31/12/2023 (Nota 2)

		34/2020 non superiore a € 15.000.		
Art. 119, c. 9, lett. c) e d)	IACP e cooperative di abitazione a proprietà indivisa	Completamento del 60% del lavoro complessivo avvenuto il 30/6/2023.	110%	31/12/2023
Art. 119 c. 9 lett. d-bis)	Onlus, Associazioni di volontariato, Associazioni di promozione sociale	CILAS presentata entro il 25/11/2022.	110%	31/12/2023
			70%	31/12/2024
			65%	31/12/2025
		CILAS presentata dopo il 25/11/2022.	90%	31/12/2023
			70%	31/12/2024
			65%	31/12/2025
Requisiti di cui all'art. 119 c. 10-bis.	110%	31/12/2025		
Art. 119, c. 9, lett. a) e d-bis)	Interventi di demolizione e ricostruzione	Istanza di acquisizione del titolo presentata entro il 31/12/2022.	110%	31/12/2023
Art. 119, c. 8-ter	Interventi su edifici ricompresi nei territori colpiti da eventi sismici	Ris. AE 15/2/2022 n. 8/E. Deve essere accertato (mediante scheda AeDES o documento analogo) il nesso causale tra danno dell'immobile ed evento sismico.	110%	31/12/2025
Interventi su u.i. in edifici vincolati	Circ. AE 23/6/2022 n. 23/E Resp. AE 21/9/2022 n. 462		Seguono la stessa aliquota e orizzonte temporale dell'edificio vincolato stesso	

Nota 1: data modificata dal DL 104/2023 (c.d. **Decreto Omnibus**) prorogando dal 30/9/2023 al 31/12/2023 il termine finale entro cui le **persone fisiche** possono beneficiare del Superbonus 110% sulle spese sostenute per interventi agevolati, su edifici unifamiliari e unità immobiliari indipendenti e autonome, purché alla data del 30/9/2022 avessero già raggiunto una percentuale di completamento dei lavori pari almeno al 30%. Con tale intervento viene allineata la proroga prevista dal DL 61/2023 (**Decreto Alluvione**) che aveva esteso al 31/12/2023 il termine per ultimare gli

interventi previsti dal Superbonus 110% per le villette unifamiliari ma **solo** in caso di **interventi** effettuati **su unità immobiliari** che si trovano nei **territori interessati** dall'alluvione.

Nota 2: l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcune precisazioni in tema di **proprietà mista**:

- a) con riferimento agli interventi effettuati su **edifici condominiali** nei quali la **prevalenza** della **proprietà dell'immobile** (da calcolare in base alla ripartizione millesimale) sia riferibile agli **IACP**, è stato chiarito che il condominio può applicare la disciplina prevista per tali istituti ed enti e pertanto, secondo la disciplina vigente, fruire della detrazione del 110% per le spese sostenute fino al 2023, a condizione che alla data del 30/6/2023 siano stati effettuati lavori per almeno il 60% dell'intervento complessivo (Circ. AE 8/8/2020 n. 24/E);
- b) qualora tale ultima condizione non si realizzi, l'Agenzia ritiene che possa trovare applicazione, per gli interventi effettuati su edifici condominiali. Per meglio dire, qualora non si realizzi la condizione che alla data del 30/6/2023 siano stati effettuati lavori per almeno il 60% dell'intervento complessivo (Circ. AE 13/6/2023 n. 13/E):
- se ricorrono le **condizioni previste** della Finanziaria 2023 (approvazione della delibera di esecuzione lavori entro il 18/11/2022 e presentazione della CILAS entro il 31/12/2022; oppure, approvazione della delibera di esecuzione lavori tra il 19 ed il 24/11/2022 e presentazione della CILAS entro il 25/11/2022) si applicano per le spese sostenute entro il 31/12/2025, dell'aliquota di detrazione nella misura del:
 - 110% per le spese sostenute entro il 31/12/2023;
 - 70% per quelle sostenute nell'anno 2024;
 - 65% per quelle sostenute nell'anno 2025;
 - se **non ricorrono** le **condizioni** previste della Finanziaria 2023, la detrazione è nella misura del 110% per le spese sostenute entro il 31/12/2022 e nella misura del:
 - 90% per quelle sostenute entro il 31/12/2023;
 - 70% per quelle sostenute nell'anno 2024;
 - 65% per quelle sostenute nell'anno 2025.

Vista la tabella di sintesi appena riportata, è interessante analizzare le modifiche che si sono susseguite nei provvedimenti di fine 2022 e del 2023. Ciò in quanto la tabella riporta una sintesi che richiede l'analisi delle peculiarità per accedere ai benefici fiscali.

Le principali modifiche introdotte con il DL 176/2022 (Aiuti Quater)

La normativa rende effettive tutte le ultime modifiche che riguardano a vario titolo le **detrazioni fiscali** (Superbonus) e il meccanismo di **cessione del credito** di cui rispettivamente agli artt. 119 e 121 Decreto Rilancio.

Diminuzione della percentuale

La normativa prevede la diminuzione della detrazione del Superbonus al 90% per le spese sostenute nell'anno 2023, indicando conseguentemente nel termine del 31/12/2022 (rispetto al previgente termine del 31/12/2023) il limite per avvalersi dell'agevolazione nella misura del 110%. Quindi, salvo altri aspetti, il beneficio spetta nella misura del 90% per le spese sostenute fino al 31/12/2023, nella misura ridotta al 70% per le spese sostenute nel 2024 e in quella ulteriormente ridotta al 65% per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2025. Restano salve alcune eccezioni del 110% fino al 2025 (zone terremotate).

Quindi, la regola resta:

- 90% per le spese sostenute entro il 31/12/2023;
- 70% per le spese sostenute entro il 31/12/2024;
- 65% per le spese sostenute entro il 31/12/2025.

Unifamiliari

Esteso il termine previsto per l'utilizzo della detrazione del 110% per le spese sostenute da **persone fisiche** sugli **edifici unifamiliari**: tale agevolazione sarà utilizzabile fino al 31/3/2023 (rispetto al precedente termine del 31/12/2022) rimanendo comunque ferma la condizione che alla data del 30/9/2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30% dell'intervento complessivo. Successivamente, la L. 38/2023, di conversione del DL 11/2023 (decreto blocca cessioni) ha prorogato ulteriormente il termine **al 30/9/2023** il termine per avvalersi del Superbonus 110% per gli interventi realizzati sugli edifici unifamiliari e sulle unità unifamiliari funzionalmente indipendenti e autonome (vedi **nota 1** della tabella). Viene inoltre precisato, a determinate condizioni, la possibilità di avvalersi dell'**agevolazione fiscale** al 90% per tutto il 2023 per le spese sostenute per interventi realizzati su unità immobiliari dalle persone fisiche. Ma, per beneficiare della detrazione al 90% vengono poste delle condizioni:

- il contribuente deve essere titolare di **diritto di proprietà** o di diritto **reale di godimento** sull'unità immobiliare;
- la stessa unità immobiliare deve essere adibita ad **abitazione principale**;
- il contribuente deve avere un reddito di riferimento, determinato ai sensi del c. 8-bis.1 dell'articolo 119 del DL 34/2020 non superiore a € 15.000 (*il reddito di riferimento deve essere calcolato dividendo la somma dei redditi complessivi posseduti, nell'anno precedente quello di sostenimento della spesa, dal contribuente, dal coniuge del contribuente, dal soggetto legato da unione civile o convivente se presente nel suo nucleo familiare, e dai familiari, diversi dal coniuge o dal soggetto legato da unione civile, presenti nel suo nucleo familiare, che nell'anno precedente quello di sostenimento della spesa si sono trovati nelle condizioni dei requisiti reddituali previsti al comma 2 dell'articolo 12 del TUIR, per un numero di parti determinato secondo la Tabella 1-bis, allegata decreto*) cioè:

Situazione nucleo familiare	Numero di parti
Contribuente	1
Se nel nucleo familiare è presente un coniuge, il soggetto legato da unione civile o la persona convivente	Si aggiunge 1
Se nel nucleo familiare sono presenti familiari, diversi dal coniuge di cui all'art. 12 TUIR, dal soggetto legato da unione civile o dal convivente, che nell'anno precedente quello di sostenimento della spesa si sono trovati nelle condizioni previste nel c. 2 del medesimo art. 12, in numero pari a:	
Un familiare	Si aggiunge 0,5
Due familiari	Si aggiunge 1
Tre o più familiari	Si aggiunge 2
Esempi di calcolo	
<p>1. reddito per contribuente con coniuge e due figli a carico:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Reddito complessivo nucleo familiare anno precedente: € 45.000 • Coefficiente di divisione = 3 (1 + 1 per il coniuge + 1 per i due familiari a carico) • € 45.000 / 3 = € 15.000. In tal caso il contribuente rientra nel perimetro; <p>2. reddito per contribuente con coniuge:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Reddito complessivo nucleo familiare anno precedente: € 45.000 • Coefficiente di divisione = 2 (1 + 1 per il coniuge) • € 45.000 / 2 = € 22.500. In tal caso il contribuente non rientra nel perimetro. 	

Territori colpiti da eventi sismici e enti del terzo settore

a normativa interviene sul comma 8-ter dell'art. 119 che riconosce ai soli interventi fiscali **eco bonus** e **sisma bonus** effettuati nei comuni dei territori colpiti da **eventi sismici** la possibilità di vedersi rimborsare le spese sostenute entro il 31/12/2025 nella misura del 110%.

La norma aggiunge un nuovo periodo all'articolo stabilendo che, fermo restando quanto previsto dal comma 10-bis, anche per gli interventi ivi contemplati e sostenuti dalle **ONLUS**, dalle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri e dalle **associazioni di promozione sociale** iscritte nel registro nazionale e nei registri regionali e delle province autonome di Trento e di Bolzano, che svolgono attività di **prestazione di servizi socio-sanitari e assistenziali per gli interventi** negli immobili adibiti a strutture sanitarie, la detrazione spetta al 110% per le spese sostenute entro il 31/12/2025.

Cessione del credito

Viene poi stabilito che, limitatamente ai crediti d'imposta le cui comunicazioni di **cessione** o di **sconto in fattura** sono state inviate all'Agenzia delle Entrate entro il 31/10/2022, sia possibile ripartire l'utilizzo del credito residuo in 10 rate annuali di pari importo, in luogo delle originarie 4 rate. Per poter rientrare nell'allungamento sarà necessaria una comunicazione all'Agenzia delle Entrate da parte del fornitore o del cessionario, da effettuarsi in via telematica.

Viene altresì previsto che il numero di cessioni del credito previste per gli **interventi di efficientamento energetico e recupero edilizio**, dopo la prima cessione, può essere ceduto ancora al massimo per tre volte nei confronti di soggetti qualificati cioè **banche, intermediari e assicurazioni**. In sintesi, come evidenziato dai tecnici in materia, con quest'ultima modifica salgono a 5 le cessioni disponibili:

- prima **cessione libera**;
- seconda cessione a favore di banche, assicurazioni e ecc. (cessione **qualificata**);
- terza cessione a favore di banche, assicurazioni, ecc. (cessione qualificata);
- quarta cessione a favore di banche, assicurazioni, ecc. (cessione qualificata);

- quinta cessione del credito: la banca può cedere il credito a un proprio **correntista professionale** o **partita IVA**.

Le predette regole sono applicabili, salvo eccezioni, fino al 16 febbraio 2023. Difatti, dal 17 febbraio 2023, il Legislatore ha imposto il divieto della cessione del credito/sconto in fattura con il DL 11/2023.

Salvo le attuali regole del “blocco delle cessioni previste dal DL 11/2023 e delle relative eccezioni”, il Legislatore con la nuova disposizione prevista dall'articolo 25 del DL 104/2023 (**Decreto Omnibus**) ha stabilito che nelle ipotesi in cui i crediti non ancora utilizzati, derivanti dall'esercizio dello sconto in fattura o della cessione del credito, risultino non utilizzabili per cause diverse dal decorso dei termini di utilizzo dei medesimi crediti di cui all'articolo 121, comma 3, DL 34/2020:

1. l'**ultimo cessionario** è tenuto a comunicare tale circostanza all'Agenzia delle Entrate entro 30 giorni dall'avvenuta conoscenza dell'evento che ha determinato la non utilizzabilità del credito;
2. le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano a partire **dal 1/12/2023**;
3. nel caso in cui la conoscenza dell'evento che ha determinato la non utilizzabilità del credito sia avvenuta prima del 1/12/2023, la **comunicazione è effettuata entro il 2/1/2024**;
4. la mancata comunicazione entro i termini ivi previsti comporta l'applicazione di una **sanzione amministrativa tributaria pari a 100 euro**.

Si dovrà attendere apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate che conterrà le regole per tale comunicazione.

Garanzia SACE

Per far fronte alle esigenze di numerose aziende in crisi, è stata istituita un'apposita garanzia in favore delle banche che effettuano prestiti a tali imprese. Si parla di garanzia SACE. Si prevede a tal fine che SACE possa concedere garanzie in favore di banche, istituzioni finanziarie e soggetti abilitati al credito, per finanziamenti a favore di imprese che realizzano interventi previsti dall'art. 119 DL 34/2020.

Le principali modifiche introdotte con la Legge di Bilancio 2023

Veniamo ora alla Finanziaria 2023, la quale con l'articolo 1 comma 894 della Legge 197/2022 indica una serie di interventi rientranti nella disciplina del Superbonus a cui, a determinate condizioni, non viene applicata la diminuzione dal 110% al 90% della detrazione prevista a partire dal 2023.

Difatti, secondo la Finanziaria 2023 *“le condizioni dell’aiuti quater”* non si applicano in caso di:

- interventi diversi da quelli effettuati in condominio: agli interventi diversi da quelli effettuati dai condomini per i quali, alla data del 25/11/2022, risulta presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (**CILA**).
- Delibera condominiale adottata prima del DL 176/2022: agli interventi effettuati dai condomini per i quali la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori risulta adottata in data antecedente alla data di entrata in vigore del DL 176/2022 sempre che tale data sia attestata, con apposita **dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà**, dall'amministratore del condominio e a condizione che per tali interventi, alla data del 31 dicembre 2022, risulti presentata la CILA.
- Delibera condominiale adottata con una data compresa tra quella dell'entrata in vigore del DL 176/2022 e il 24/11/2022: agli interventi effettuati dai condomini per i quali la **delibera assembleare** che ha approvato l'esecuzione dei lavori risulta adottata in una data compresa tra quella dell'entrata in vigore del DL 176/2022 e il 24/11/2022, sempre che tale data sia attestata, con apposita dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, dall'amministratore del condominio e a condizione che per tali interventi, alla data del 25/11/2022, risulti presentata la CILA.
- Interventi di demolizione e ricostruzione: agli **interventi** comportanti la **demolizione** e la **ricostruzione** degli edifici, per i quali alla data del 31/12/2022 risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del **titolo abilitativo**.

Riepilogo delle novità della legge di bilancio 2023	
Soggetti	Condizione per ottenere il 110% per il 2023

Persona fisica proprietaria o comproprietaria di un edificio composto da 2 a 4 unità immobiliari autonomamente accatastate	Vincolo della presentazione della CILAS entro il 25/11/2022.
Edificio composto da più unità immobiliari con diversi proprietari (Condominio)	<p>1^ Ipotesi: nel caso in cui la delibera sia stata approvata entro il 18/11/2022, allora sarà sufficiente presentare la CILAS entro il 31/12/2022.</p> <p>2^ Ipotesi: nel caso in cui la delibera sia stata approvata tra il 19 novembre e il 24/11/2022, resta l'obbligo di presentazione della CILAS entro il 25/11/2022.</p> <p>3^ Ipotesi: se la delibera è successiva al 25/11/2022, tutte le spese sostenute nel 2023 potranno godere di aliquota al 90%.</p> <p>Semplificando: per i condomini il deposito della CILAS è prorogato al 31/12/2022 ma solo se l'assemblea condominiale ha approvato l'esecuzione degli interventi entro il 18 novembre.</p>
Interventi di demolizione con ricostruzione	Il Superbonus resta al 110% anche nel 2023 nel caso il titolo abilitativo sia acquisito entro il 31/12/2022.

Nuovi limiti temporali per la cessione del credito/sconto in fattura e proroghe delle comunicazioni al fisco

Il DL 16/2/2023, n. 11 è intervenuto sulle cessioni dei crediti. Infatti, a partire dal 17/2/2023, con l'eccezione di specifiche deroghe per le operazioni già in corso, non è più possibile per i soggetti che effettuano le spese per le quali si possono ottenere bonus edilizi, optare per lo sconto in fattura né per la cessione del credito d'imposta. Tale previsione è contenuta nell'articolo 2, commi da 1 a 3-quater, il quale introduce il divieto, a partire dal 17/2/2023, di optare in luogo della fruizione diretta della detrazione per un contributo anticipato sotto

forma di sconto dai fornitori dei beni o servizi o per la cessione del credito. Il testo a seguito della conversione in legge, tuttavia, inserisce una **serie di eccezioni** alle quali **non si applica la nuova disciplina**.

Nella sottostante tabella si riepilogano le deroghe al divieto di sconto in fattura o di cessione del credito.

DEROGHE AL BLOCCO		
Bonus Barriere architettoniche	opzioni relative alle spese sostenute per gli interventi di superamento ed eliminazione di barriere architettoniche di cui all'art. 119-ter DL 34/2020	La disposizione riconosce per le spese relative ad interventi di superamento delle barriere architettoniche, con detrazione riconosciuta al 75%, la possibilità di continuare ad avvalersi della disciplina della cessione del credito prevista dall'art. 121, co. 1, lett. a) e b) DL 34/2020
Superbonus	interventi per i quali la cessione del credito è consentita a partire dal 17/2/2023 con intervento edilizio già avviato in data antecedente	<ul style="list-style-type: none"> • per gli interventi diversi da quelli effettuati dai condomini qualora risulti presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata-CILA; • per gli interventi effettuati dai condomini qualora 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 qualora risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo; • per interventi in zone sismiche 1, 2 e 3 nonché compresi in piani di recupero o di riqualificazione urbana comunque denominati, che alla medesima data del 16/2/2023: <ul style="list-style-type: none"> - risultano approvati dall'amministrazione comunale

		<ul style="list-style-type: none"> - abbiano contenuti progettuali di dettaglio - siano attuabili a mezzo di titoli semplificati - concorrano al risparmio energetico ed all'adeguamento sismico dei fabbricati interessati
<p>IACP, ONLUS, ODV, APS</p>	<p>la norma, ai fini di prevenzione di eventuali frodi, specifica inoltre che tali soggetti possono avvalersi dell'opzione sopra citata a condizione che risultino già costituiti alla data di entrate in vigore del DL 11/2023, cioè dal 17/2/2023</p>	<p>cessioni di crediti derivanti da interventi posti in essere dai soggetti di cui alle lettere c), d) e d-bis) del comma 9 dell'art. 119 DL 34/2020, e quindi:</p> <ul style="list-style-type: none"> - istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati nonché enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di “<i>in house providing</i>”; - cooperative di abitazione a proprietà indivisa; - organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus), organizzazioni di volontariato (Odv) e associazioni di promozione sociale (Aps). <p><i>(Si rinvia ai commi 3-bis, secondo periodo, e 3-ter dell'art. 2 DL 11/2023 per ulteriori indicazioni concernenti la sussistenza in capo ai soggetti di cui alla lettera d-bis) del comma 9 dell'art. 119 DL 34/2020 Onlus, Odv e Aps, per l'applicazione delle disposizioni in merito al calcolo dei massimali</i></p>

		stabilite dal comma 10-bis del citato art. 119 DL 34/2020).
Interventi diversi dal Superbonus	interventi diversi dal Superbonus per i quali in data antecedente al 17/2/2023	<ul style="list-style-type: none"> • 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: <ul style="list-style-type: none"> - già iniziati i lavori; - oppure, nel caso in cui i lavori non siano ancora iniziati, sia già stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori; - nel caso in cui alla data di entrata in vigore del presente decreto non risultino versati acconti, la data antecedente dell'inizio dei lavori o della stipulazione di un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori deve essere attestata sia dal cedente o committente sia dal cessionario o prestatore mediante dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà; • risulti presentata la richiesta di titolo abilitativo per l'esecuzione dei lavori edilizi, con riguardo alle agevolazioni ex: <ul style="list-style-type: none"> ○ art. 16-bis c. 1 lett. d) DPR 917/86 (<i>bonus parcheggi</i>); ○ art. 16-bis c. 3 del DPR 917/86 (<i>bonus acquisti</i>); ○ art. 16 c. 1-septies DL 63/2013 (<i>sismabonus acquisti</i>).
Ulteriori deroghe	cessioni di crediti derivanti da interventi riguardanti	• interventi effettuati in relazione ad immobili danneggiati dagli eventi sismici verificatisi a

		<p>far data dal 1° aprile 2009 effettuati nei comuni dei territori colpiti da tali eventi dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza;</p> <ul style="list-style-type: none">• interventi effettuati in relazione ad immobili danneggiati dagli eventi meteorologici verificatisi a partire dal 15 settembre 2022 per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza con le deliberazioni del Consiglio dei Ministri del 16 settembre 2022 e del 19 ottobre 2022 siti nei territori delle Marche.
--	--	---

Infine, con il decreto milleproroghe (DL 198/2022 conv. con la L. 14/2023), il Legislatore è intervenuto in tema di proroghe dei termini della cessione del credito e dell'invio spese edilizie condominiali.

DEROGA AL BLOCCO DELLA CESSIONE DEL CREDITO/SCONTO IN FATTURA SUPERBONUS

Le regole dello sconto in fattura/cessione del credito sono valide se in data antecedente a quella di entrata in vigore del DL 11/2023, quindi **fino al 16/2/2023:**

1. per gli interventi diversi da quelli effettuati dai condomini risulti:
 - presentata la (CILA) ai sensi dell'art. 119, comma 13-ter, DL 34/2020;
2. per gli interventi effettuati dai condomini risulti:
 - adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori;
 - risulti presentata la presentata la (CILA) ai sensi dell'art. 119, comma 13-ter, DL 34/2020;
3. per gli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici risulti:
 - presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo.

PROROGA COMUNICAZIONI

Sconto in fattura/cessione del credito *decreto milleproroghe 198/2022*

La comunicazione per l'esercizio delle opzioni di sconto sul corrispettivo o di cessione del credito relative agli interventi eseguiti sia sulle singole unità immobiliari, sia sulle parti comuni degli edifici, di cui all'art. 121 DL 34/2020, deve essere trasmessa all'Agenzia delle entrate entro il **31/3/2023**.

Interventi sulle parti comuni di edifici residenziali *decreto milleproroghe 198/2022*

Prorogata al **31/3/2023**, per la trasmissione dei dati all'Agenzia delle Entrate dei dati relativi agli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica effettuati su parti comuni di edifici residenziali, relativi alle spese sostenute nel 2022.

Remissione in Bonis
art. 2-quinquies DL 11/2023

Il Legislatore intende rimettere in bonis i contribuenti rispetto al termine, fissato al 31/3/2023. Il beneficiario della detrazione può effettuare detta comunicazione anche tardivamente, con le modalità e i termini per la c.d. "remissione in bonis", se il soggetto cessionario è una

	<p>banca, un intermediario finanziario iscritto all'albo, una società appartenente a un gruppo bancario o un'impresa di assicurazione autorizzata ad operare in Italia. L'Agenzia delle Entrate, audita il 2/3/2023 in occasione dell'esame del provvedimento, ha chiarito che i contribuenti possono inviare le comunicazioni relative alle spese del 2022 anche fino al 30/11/2023, avvalendosi dell'istituto della c.d. remissione in bonis (art. 2, c. 1, DL 16/2012) con il versamento della sanzione di 250 euro. La norma proposta si applica specificamente "qualora il contratto di cessione non sia stato concluso alla data del 31/3/2023".</p>
<p>Fruizione in 10 anni di crediti, non ancora utilizzati, derivanti da cessione o sconto in fattura (Prov. AE 18/4/2023 n. 132123)</p>	<p>A seguito della conversione in legge del DL 11/2023, l'Agenzia delle entrate ha evidenziato le modalità di attuazione delle disposizioni di cui all'art. 9, c. 4, DL 176/2022 – fruizione in 10 rate annuali dei crediti residui derivanti dalla cessione o dallo sconto in fattura relativi alle detrazioni spettanti per taluni interventi edilizi. La novità si applica ai crediti d'imposta relativi a interventi agevolati con Superbonus, Sismabonus e Bonus barriere architettoniche derivanti dalle opzioni per la prima cessione o per lo sconto in fattura comunicate alle Entrate entro il 31/3/2023. Il provvedimento specifica che la quota residua di ciascuna rata annuale dei crediti d'imposta, anche acquisita a seguito di cessioni successive alla prima opzione, e non utilizzata in compensazione, può essere ripartita in 10 rate annuali di pari importo. In particolare, la nuova ripartizione può essere effettuata per la quota residua delle rate dei crediti riferite:</p> <ul style="list-style-type: none">- agli anni 2022 e seguenti, per i crediti derivanti dalle comunicazioni delle opzioni per la prima cessione o

	<p>lo sconto in fattura inviate all'Agenzia delle Entrate fino al 31/10/2022, relative al Superbonus;</p> <ul style="list-style-type: none">- agli anni 2023 e seguenti, per i crediti derivanti dalle comunicazioni inviate all'Agenzia delle Entrate dal 1/11/2022 al 31/3/2023, relative al Superbonus, nonché dalle comunicazioni inviate fino al 31/3/2023, relative al Sismabonus e al Bonus barriere architettoniche. <p>Per fruire della nuova opzione temporale, i fornitori e i cessionari potranno comunicare all'Agenzia la volontà di optare per la rateizzazione lunga - al posto di quella originariamente prevista - semplicemente accedendo all'area riservata del sito dell'Agenzia, dove, dal 2/5/2023, sarà attiva una nuova funzionalità all'interno della “Piattaforma cessione crediti”. Dal 3/7/2023 il servizio sarà attivo anche per gli intermediari provvisti di delega alla consultazione del Cassetto fiscale dei titolari dei crediti.</p>
--	--

Conclusioni

Come abbiamo potuto constatare, la potenziale bontà dell'agevolazione per portare gli edifici a degli standard qualitativi superiori, anche in vista della previsione della “casa green” da attuarsi entro il 2030, è piena di insidie “totalmente” burocratiche, tipiche del nostro Paese la cui inosservanza può portare anche alla perdita del credito d'imposta.

Ciò che fa ancor più sorridere e che ci rende ridicoli rispetto agli altri Paesi UE sono quelle assurde previsioni delle remissioni in bonis che servono solo a recuperare un versamento di 250 euro. Un obolo che ci allontana sempre più dalle previsioni riferite al “comportamento concludente” che, invece, rappresenta un indice di società evoluta e non arcaica (per non dire medioevale) che ci caratterizza.

Le prossime scadenze



16 settembre 2023

IMPOSTE DIRETTE – VERSAMENTO RITENUTE

Termine entro cui versare le ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

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

25 settembre 2023

ELENCHI INTRASTAT

Termine entro cui presentare gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, oltre alle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.

30 settembre 2023

REDDITI 2023 – SOGGETTI NON TITOLARI DI PARTITA IVA

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

MODELLO 730

Termine di presentazione del modello 730 precompilato all'Agenzia delle Entrate.

COMUNICAZIONE LIQUIDAZIONI PERIODICHE

Termine entro cui inviare la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche Iva relativi al 2° trimestre 2023.

RIMBORSO IVA ESTERA

Termine per presentare la richiesta di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di altro Stato Europeo assolta sugli acquisti.

IMPOSTA DI REGISTRO

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

IMPOSTA DI BOLLO

Termine per versare l'imposta di bollo relativa al 1° trimestre 2023 di importo inferiore a € 250. Termine di versamento dell'imposta di bollo relativa al 2° trimestre 2023.

SPESE SANITARIE

Termine per inviare al Sistema tessera sanitaria i dati relativi alle spese sanitarie sostenute nel 1° semestre 2023.

BONUS ENERGETICI

Termine per utilizzare i crediti del 3° trimestre 2022 nonché, dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2022 per le imprese energivore/non energivore/gasivore/non gasivore.

CRIPTO-VALUTE

Termine per versare l'imposta sostitutiva delle crypto-attività.

ASSEGNAZIONE/CESSIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

Termine entro cui le società possono assegnare o cedere ai soci beni immobili, diversi da quelli strumentali, o beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa, applicando disposizioni agevolate.

LITI PENDENTI

Termine per presentare la domanda e il pagamento degli importi dovuti in unica soluzione o della 1^a rata se gli importi dovuti superano € 1.000 (art. 1, c. 186 L. 197/2022).

RAVVEDIMENTO SPECIALE

Termine per la rimozione della violazione e pagamento dell'importo dovuto in unica soluzione o della 1^o rata.
