C.E. System Web

CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)
P.IVA 02112730839

Circolare settimanale *numero* ***18 del 13 maggio 2025***

In breve

1 **Limite di spesa Bonus barriere architettoniche**

2 **Le nuove istruzioni per il deposito dei bilanci**

Approfondimenti

1 **La vendita online di beni tramite commissionario**

2 **Tassa servizio raccolta rifiuti TARI**

3 **Gli interpelli dell'Agenzia delle Entrate del mese di Aprile 2025**

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto
Dott.ssa Beatrice Gitto
Dott.ssa Giosy Gitto

Indice:

Flash di stampa 3

L'Agenzia interpreta 7

Il Giudice ha sentenziato 8

In breve 11

Limite di spesa Bonus barriere architettoniche 11

Le nuove istruzioni per il deposito dei bilanci 14

L'Approfondimento 16

La vendita online di beni tramite commissionario – seconda parte 16

L'Approfondimento 25

Tassa servizio raccolta rifiuti - TARI 25

L'Approfondimento 37

Gli interpelli dell'Agenzia delle Entrate del mese di Aprile 2025 37

Flash di stampa

Spese di rappresentanza e rimborsi spese ai dipendenti tracciabili	IL SOLE 24 ORE 5.05.2025	Tramite la legge di Bilancio 2025 occorre che il pagamento sia tracciato per beneficiare della deducibilità delle spese di rappresentanza, oltre che per la non imponibilità dei rimborsi spese a dipendenti e collaboratori.
Esenzione da accisa per l'elettricità da fonti rinnovabili	IL SOLE 24 ORE 5.05.2025	Il decreto delegato sulle accise (D.Lgs. 43/2025) stabilisce che dal 1.01.2026 nel settore dell'energia, sia ricompresa tra gli usi non sottoposti a imposta anche l'energia elettrica prodotta con impianti azionati da fonti rinnovabili con potenza superiore a 20 kW consumata per uso proprio e quella prodotta con gruppi elettrogeni azionati da biomassa.
Accise differenziate sul gas naturale	IL SOLE 24 ORE 5.05.2025	Il decreto delegato sulle accise (D.Lgs. 43/2025) prevede dal 1.01.2026 l'introduzione delle aliquote per usi domestici (aliquota piena) e usi non domestici (aliquota ridotta).
Riversamento R&S non deducibile nel calcolo Irap	IL SOLE 24 ORE 6.05.2025	Le società di capitali, compilando il quadro IC del modello Irap, devono considerare le modifiche normative apportate dal D.Lgs. 192/2024 sull'avvicinamento dei valori contabili a quelli fiscali che non intaccano la base imponibile Irap 2024.
Rottamazione-quater	ITALIA OGGI 6.05.2025	Nel caso in cui si decida di non proseguire con il versamento dell'intero importo dovuto, mantenendo gli effetti della definizione agevolata solo su alcune delle cartelle e degli avvisi contenuti nella "comunicazione delle somme dovute", l'Agenzia delle Entrate renderà nuovamente disponibile il servizio "ContiTu".

Sanzioni applicazione alla dichiarazione Iva	ITALIA OGGI 5.05.2025	Dopo la scadenza del 30.04.2025 per presentare la dichiarazione annuale Iva 2025 relativa al periodo d'imposta 2024, si applicano le modifiche apportate dal D.Lgs. 87/2024 alla disciplina sanzionatoria delle violazioni degli obblighi di dichiarazione, in particolare l'infedeltà e l'omissione.
Cancellazione crediti e deduzione della perdita	IL SOLE 24 ORE 7.05.2025	Nel caso in cui nell'esercizio 2024 si siano verificati i presupposti indicati dai principi contabili per cancellare crediti dal bilancio, nel modello Redditi 2025, è necessario dedurre la perdita qualora non sia stata rilevata in anni precedenti.
Plusvalenze e imposte sostitutive nel 730 precompilato	IL SOLE 24 ORE 7.05.2025	L'Agenzia delle Entrate, pubblicando una Faq sul proprio sito, ha precisato che la dichiarazione di plusvalenze e altri crediti con tassazione separata oppure di imposte sostitutive, tramite i nuovi quadri M, T e W del modello 730 precompilato, dovrà essere effettuata tramite il modello F24.
Aggiornamento catastale immobili oggetto di 110%	IL SOLE 24 ORE 7.05.2025	La Direzione centrale Servizi catastali, cartografici e di pubblicità immobiliare dell'Agenzia delle Entrate sta inviando comunicazioni di compliance dove viene chiesto al contribuente di verificare se gli interventi realizzati per fruire del 110% abbiano comportato modifiche rilevanti ai fini catastali, tali da rendere necessario il relativo aggiornamento.
Ricorso tributario in formato pdf	IL SOLE 24 ORE 7.05.2025	I ricorsi o gli appelli tributari presentati in formato pdf e non in formato eml non possono essere considerati inammissibili, in quanto le norme del processo civile telematico sono differenti da quelle del processo tributario telematico.
Limiti del bilancio abbreviato per il 2024	IL SOLE 24 ORE 7.05.2025	Unioncamere ha pubblicato il Manuale operativo per il deposito telematico dei bilanci al Registro delle Imprese dal quale sembra che i nuovi limiti relativi al bilancio in forma abbreviata operino già dai bilanci

		relativi all'esercizio 2024 in modo retroattivo.
Nuove cause di esclusione al CPB	IL SOLE 24 ORE 8.05.2025	Tra le modifiche al concordato preventivo biennale, si segnala uno schema di Decreto Legislativo correttivo che prevede una nuova causa di esclusione per coloro che allo stesso tempo dichiarano individualmente redditi di lavoro autonomo e partecipano ad associazioni professionali, Stp o società tra avvocati.
Attività turistiche e imposta di soggiorno	ITALIA OGGI 8.05.2025	L'applicazione web per la Dichiarazione annuale dell'imposta di soggiorno è stata aggiornata al 2024 nel portale dei servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, mentre per la Comunicazione dei contratti di locazione breve (modello CLB) è stata rilasciata la versione 2.0.0 del software con il codice turistico CIN.
Versamento imposta di bollo su fatture elettroniche	IL SOLE 24 ORE 9.05.2025	L'imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche emesse nel primo trimestre 2025 va versata entro il 3.06.2025.
Solidarietà per sanzioni tributarie di ente senza personalità giuridica	IL SOLE 24 ORE 9.05.2025	Il D.lgs. 87/2024, di riforma del sistema sanzionatorio, afferma che le sanzioni tributarie relative al rapporto tributario proprio di società o enti, con o senza personalità giuridica, restano a carico della società o dell'ente ex art. 2, c. 2-bis D.L.gs. 472/1997.
Riduzione di 260 euro delle detrazioni	ITALIA OGGI 9.05.2025	L'art. 2 D.lgs. 216/2023 ha stabilito che, per i contribuenti titolari di un reddito complessivo superiore a 50.000 euro, l'ammontare della detrazione dall'imposta lorda è diminuito di 260 euro.
Riallineamento valori contabili e fiscali	ITALIA OGGI 9.05.2025	Il D.lgs. 192/2024, considerando la nuova disciplina utile a gestire gli effetti fiscali derivanti dai cambiamenti nei principi contabili, afferma che le divergenze generate da tali mutamenti contabili assumono rilevanza fiscale, ad eccezione delle divergenze relative a operazioni pregresse o derivanti da eventi puramente valutativi (art. 10).

Estromissione agevolata immobile impresa individuale	IL SOLE 24 ORE 10.05.2025	Entro il 31.05.2025 è necessario annotare in contabilità l'estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale, anche se è necessario compilare i campi della dichiarazione dei redditi.
Bozza decreto legislativo di riforma dei tributi locali	IL SOLE 24 ORE 10.05.2025	Nella bozza di decreto si prevede: • lettere di compliance per favorire l'adempimento spontaneo dei contribuenti; • una maggior definizione delle regole valide per il regime premiale destinato a chi accetta l'addebito diretto dei tributi locali sul conto corrente; • riduzione a 60 giorni del termine per avviare le azioni esecutive dopo la notifica dell'atto di accertamento; • possibilità del contribuente di effettuare il ravvedimento anche se sono iniziate le verifiche da parte dell'ente impositore.
Cooperative compliance opzionale	IL SOLE 24 ORE 11.05.2025	La riforma fiscale ha introdotto un regime opzionale di adozione del tax control framework (Tcf) su base volontaria, rivolto in particolare ai contribuenti privi dei requisiti dimensionali previsti per l'accesso al regime ordinario.

L'Agenzia interpreta

Morte del professionista con prestazioni ancora da fatturare	INTERPELLO N. 118 DEL 22.04.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che in presenza di corrispettivi per prestazioni rese ancora da fatturare nei confronti dei propri clienti, il professionista che non svolge più l'attività professionale (anche nel caso di decesso), non può estinguere la partita Iva.
Bonus prima casa	INTERPELLO N. 127 DEL 5.05.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che l'estensione, da uno a due anni dalla data del rogito d'acquisto, del termine per alienare l'abitazione pre posseduta, si applica anche a chi ha comprato la casa nel 2024 al fine di non perdere l'agevolazione "prima casa" di cui il contribuente ha beneficiato.
Autoliquidazione dell'imposta di successione	CIRCOLARE N. 3/E/2025	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha chiarito alcuni aspetti sulle modifiche introdotte dal D.lgs. 139/2024 sulle procedure relative alla liquidazione dell'imposta in sede di successione.
Rimborso Iva per opere su beni di terzi	RISOLUZIONE N. 20/E/2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha superato la precedente prassi, dopo la sentenza n. 13162/2024 delle Sezioni unite della Cassazione, consentendo di accedere al rimborso dell'Iva assolta sulle spese sostenute per i lavori di miglioramento, trasformazione o ampliamento dei beni di terzi, a condizione che siano strumentali per l'impresa o il professionista e che questi li posseggano o li detengano per un determinato periodo.

Il Giudice ha sentenziato

Autotutela cartella arrivata dopo la definizione della lite	C.G.T. di Padova n. 462/1/2024	La C.G.T. di Padova, ha affermato che va accolta la richiesta di annullamento in autotutela della cartella notificata successivamente alla scadenza del termine per aderire alla definizione, purché divenuta definitiva da meno di un anno.
Rimborso delle imposte in eccesso per l'impatriato	C.G.T. di secondo grado della Lombardia n. 412/21/2025	La C.G.T. di secondo grado della Lombardia stabilisce che il diritto al rimborso di imposte versate in eccesso da un contribuente "impatriato" non può venir meno solo in forza della mancata osservanza di indicazioni contenute in un documento di prassi ministeriale (su tutte, la circolare n. 33/E/2020).
Credito accise	C.G.T. di Trento n. 112/1/2025	La C.G.T. di Trento ha sancito che l'Agenzia delle Dogane non può opporsi al trasferimento di un credito accise, maturato nelle Regioni e nelle Provincie a statuto speciale verso Regioni e Province ordinarie, per esigenze contabili.
Valore del giudicato esterno	Corte di Cassazione n. 9996/2025	La Cassazione, con l'ordinanza, ha attribuito al giudicato esterno valore esteso, stabilendo che non deve essere riesaminato un punto di diritto già accertato e risolto in un diverso procedimento, anche successivo.
Bancarotta impropria da operazioni dolose	Corte di Cassazione n. 14199/2025	La Cassazione, nella sentenza, ha ritenuto non sanzionabile per bancarotta impropria da operazioni dolose il presidente del consiglio di amministrazione della società poi fallita.
Locazione "a canone vile"	Corte di Cassazione n. 9731/2025	La Cassazione, con ordinanza, ha disposto che la locazione "a canone vile" (ossia inferiore di 1/3 rispetto al giusto

		prezzo o a quello risultante da precedenti locazioni), stipulata in data anteriore al pignoramento, è inopponibile all'aggiudicatario, alla procedura o ai creditori.
Compensazione delle spese	C.G.T. DI PRIMO GRADO DI PISA N. 93/2025	La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Pisa, ha disposto che in caso di annullamento in autotutela di un atto tributario palesemente illegittimo, nel corso del processo, la compensazione delle spese rappresenta un privilegio ingiustificato per il Fisco, in quanto viola le regole della parità delle parti e del giusto processo.
Indebita compensazione	CORTE DI CASSAZIONE N. 16532/2025	La Cassazione, con la sentenza, non riconosce la condanna per indebita compensazione inflitta al consulente per aver certificato crediti inesistenti della società verso il fisco, nel caso in cui sia stata l'impresa a inviare i moduli all'amministrazione finanziaria.
Agevolazione prima casa per i ruderi	CORTE DI CASSAZIONE N. 3913/2025	La Cassazione, con ordinanza, consente di beneficiare dell'agevolazione "prima casa" anche per l'acquisto di fabbricati collabenti (identificati con categoria F/2).
Dividendi di fondi comuni di investimento europei	C.G.T. DI PRIMO GRADO DI PESCARA N. 190/2025	La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Pescara, ha disposto che sono esenti dalla ritenuta in Italia anche i dividendi corrisposti ai fondi comuni di investimento, istituiti nell'Unione Europea o nello Spazio Economico Europeo.
Notifica valida a persona assente	CORTE DI CASSAZIONE N. 8910/2025	La Cassazione, con ordinanza, riconosce la validità della notifica della cartella esattoriale a persona temporaneamente assente dal proprio domicilio, pur sprovvista della notifica al contribuente della comunicazione di avvenuto deposito dell'atto fiscale presso la casa comunale (C.a.d.).

Iva fattura generica indetraibile	CORTE DI CASSAZIONE N. 3225/2025	La Cassazione, con la sentenza, non consente di detrarre l'Iva indicata nella fattura generica relativa a prestazione di servizi.
Sopravvenienze attive emerse in sede giudiziale	CORTE DI CASSAZIONE N. 11917/2025	La Cassazione, con l'ordinanza, ha affermato che le sopravvenienze attive, derivanti dal riconoscimento di un credito o dal disconoscimento di un debito preesistente in sede giudiziale, vanno dichiarate nell'anno di imposta in cui la sentenza è stata depositata, anche se non definitiva, sempreché non sia stata sospesa l'efficacia esecutiva.
Cedolare secca per l'inquilina impresa	CORTE DI CASSAZIONE N. 12076/2025 N. 12079/2025	La Cassazione, con le sentenze, ha ribadito che il regime della cedolare secca non può essere negato nel caso in cui la controparte è un operatore economico con partita Iva.
Dichiarazione fraudolenta per falsa fatturazione	CORTE DI CASSAZIONE N. 5699/2025	La Cassazione, con la sentenza, ha riscontrato, anche in presenza di un documento contabile formalmente irregolare, la sussistenza del reato di dichiarazione fraudolenta in caso di utilizzo di fatture per operazioni inesistenti.
Esclusione Tari per il magazzino	CORTE DI CASSAZIONE N. 11476/2025	La Cassazione, con l'ordinanza, ha chiarito che basta un'area aziendale come magazzino per escluderla dalla parte variabile della tariffa sui rifiuti.
Credito per imposte pagate all'estero recuperabile	CORTE DI CASSAZIONE N. 10642/2025	La Cassazione, con l'ordinanza, consente il riporto del credito per imposte pagate all'estero indicato in dichiarazione per anni successivi a quello in cui tali imposte sono state pagate.

In breve

Limite di spesa Bonus barriere architettoniche

Con la risposta all'interpello n. 89 del 7 aprile 2025, in tema di bonus barriere architettoniche e ammontare massimo delle spese ammesse alla detrazione del 75%, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, qualora l'intervento riguardi "edifici unifamiliari", ossia una singola unità immobiliare di qualsiasi categoria catastale, la detrazione è applicabile per un ammontare di spesa non superiore a 50.000 euro riferito alla singola unità immobiliare distintamente accatastata.

Inoltre, con la stessa risposta all'interpello n. 89 del 7 aprile 2025, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alla detrazione del 75% e al limite di spesa per un complesso edilizio composto da due unità immobiliari che non dispongono di accessi autonomi dall'esterno.

L'articolo 119-ter del Decreto Legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, nella versione in vigore fino al 29 dicembre 2023, stabilisce che, ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, è riconosciuta ai contribuenti una detrazione dall'imposta lorda, fino a concorrenza del suo ammontare, per le spese documentate sostenute dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2025, per la realizzazione di interventi finalizzati al superamento e all'eliminazione delle barriere architettoniche negli edifici esistenti.

La detrazione, da ripartire tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo, è prevista nella misura del 75% delle spese sostenute ed è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a:

- 50.000 euro per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno;
- 40.000 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da due a otto unità immobiliari;
- 30.000 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da più di otto unità immobiliari.

La detrazione è prevista anche per gli interventi di automazione degli impianti degli edifici e delle singole unità immobiliari funzionali all'abbattimento delle barriere architettoniche. Inoltre, in caso di sostituzione dell'impianto, sono comprese le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dei materiali e dell'impianto sostituito.

Per accedere alla detrazione, gli interventi devono rispettare i requisiti previsti dal regolamento del decreto del Ministro dei lavori pubblici 14 giugno 1989, n. 236.

In sede di assemblea condominiale, è necessaria una maggioranza dei partecipanti all'assemblea che rappresenti almeno un terzo del valore millesimale dell'edificio.

L'articolo 3, del Decreto Legge 29 dicembre 2023, n. 212, convertito con modificazioni dalla legge 22 febbraio 2024, n. 17, ha modificato la disciplina della detrazione in questione a partire dal 30 dicembre 2023, limitando l'ambito oggettivo dell'agevolazione agli interventi riguardanti scale, rampe e l'installazione di ascensori, servoscala e piattaforme elevatrici.

Il comma 3 di tale articolo prevede che le disposizioni precedenti si applicano alle spese sostenute per gli interventi per i quali, in data antecedente all'entrata in vigore del presente decreto:

- sia stata 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 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 e sia stato versato un acconto sul prezzo.

Con riferimento alle disposizioni in vigore prima delle modifiche apportate dal D.L. n. 212 del 2023 e dalla circolare n. 17/E del 26 giugno 2023, nonché dalla guida "Tutte le agevolazioni della dichiarazione 2024", è stato chiarito che:

- Per accedere alla detrazione, gli interventi devono rispettare i requisiti previsti dal regolamento del decreto del Ministro dei lavori pubblici 14 giugno 1989, n. 236, in materia di prescrizioni tecniche necessarie per garantire l'accessibilità, l'adattabilità e la visitabilità degli edifici privati e di edilizia residenziale pubblica sovvenzionata e agevolata, al fine di superare ed eliminare le barriere architettoniche negli edifici già esistenti;
- Dato che la norma fa riferimento agli interventi su "edifici già esistenti" senza ulteriori specificazioni, si ritiene che rientrino nella disciplina agevolativa gli interventi effettuati su unità immobiliari di qualsiasi categoria catastale, a condizione che

rispettino i criteri previsti dal decreto del Ministero dei lavori pubblici 14 giugno 1989, n. 236.

In merito all'ammontare massimo delle spese detraibili, la normativa stabilisce che, nel caso di interventi su «edifici unifamiliari», ossia una singola unità immobiliare appartenente a qualsiasi categoria catastale, la detrazione è concessa per un importo massimo di «euro 50.000» per ciascuna unità immobiliare distintamente accatastata.

Le nuove istruzioni per il deposito dei bilanci

Il nuovo Manuale operativo Unioncamere per predisporre il deposito dei bilanci al Registro delle imprese, è consultabile dal 5.05.2025 sul sito www.unioncamere.gov.it e sul portale www.registroimprese.it. Il Manuale serve ad agevolare il lavoro di società e professionisti chiamati ad adempiere all'obbligo di deposito, nonché a creare linee guida uniformi a livello nazionale.

Tra le novità recepite nelle nuove disposizioni, vi è quella dei nuovi limiti dimensionali per la redazione del bilancio d'esercizio in forma abbreviata e micro, introdotti dall'art. 16 del D.lgs. 125/2024. I nuovi limiti sembrano potersi applicare già ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio dal 1° gennaio 2024.

Gli enti del terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa (c.d. "ETS commerciali"), devono depositare il bilancio d'esercizio entro 60 giorni dall'approvazione (invece che al 30 giugno) come previsto dall'art. 48 comma 3 del D.lgs. 117/2017, modificato dall'art. 4 della L. 104/2024. Lo stesso termine va onorato da parte delle imprese sociali per il deposito del bilancio sociale.

Visto poi l'entrata in vigore del D.lgs. 125/2024, vengono recepite le novità in materia di rendicontazione di sostenibilità anche se, per i bilanci 2024, queste riguardano solamente le grandi imprese e le imprese madri di grandi gruppi, con oltre 500 dipendenti (anche su base consolidata) ed enti di interesse pubblico.

Le nuove linee guida confermano che anche per il deposito dei bilanci 2024 vada utilizzata la tassonomia versione PCI 2018-11-04, la stessa adoperata nel periodo 2018-2023. Unioncamere sottolinea però che a partire dal bilancio d'esercizio al 31.12.2024, hanno l'obbligo di utilizzare il formato XBRL anche i Confidi minori, compresi quelli che esercitano operazioni di erogazione del credito, in attuazione di quanto disposto dall'art. 1 comma 256 lett. c) della L. 178/2020, secondo quanto previsto dal DM 20 agosto 2021 e che concedono finanziamenti agevolati a valere sulle risorse erogate, in attuazione dell'art. 1 comma 54 della L. 147/2013, ai sensi dell'art. 6 comma 3 lett. b) del DM 9 dicembre 2022.

La guida affronta poi gli aspetti relativi al mancato deposito del bilancio oltre che del deposito dell'elenco soci in ipotesi di operazioni di aumento o riduzione del capitale sociale e di trasferimento di azioni a vario titolo.

Considerando poi la nuova classificazione ATECO 2025, entrata in vigore dal 1.01.2025 e adottata operativamente a partire dal 1.04.2025, Unioncamere ha chiarito che la stessa può essere già indicata nei depositi XBRL del 2025, anche se non ci sono impedimenti all'utilizzo della codifica precedente.

Infine, per quanto riguarda la validità della firma digitale, il Manuale chiarisce come il bilancio e tutti i documenti accompagnatori, sottoscritti digitalmente in modalità CAdES, vadano sottoposti al controllo di validità della firma. La domanda di deposito viene infatti respinta in caso di riscontro di firma "non valida".

L'Approfondimento

La vendita online di beni tramite commissionario – seconda parte

PREMESSA

Riprendiamo l'esame della vendita online di beni tramite commissionario.

Dopo aver introdotto il caso esaminato dall'ordinanza n. 23084/2024 ed aver trattato della "***finzione giuridica***" prevista dalla normativa per il contratto di commissione, delle modalità di determinazione della base imponibile IVA nel rapporto di commissione e degli effetti IVA del rapporto di commissione in presenza di un committente "***privato consumatore***", di seguito concluderemo la nostra disamina occupandoci:

- del regime IVA relativo al passaggio di beni dal committente al commissionario o dal commissionario al committente;
- del momento impositivo del doppio passaggio dei beni;
- dei limiti alla detrazione in capo al commissionario;
- dell'orientamento espresso dai massimi giudici nella pronuncia n. 23084/2024.

IL REGIME IVA RELATIVO AL PASSAGGIO DI BENI DAL COMMITTENTE AL COMMISSIONARIO O DAL COMMISSIONARIO AL COMMITTENTE

L'art. 13, comma 2, lett. b) del DPR n. 633/1972 mira a dare un assetto fiscale agli effetti IVA legati ai rapporti tra committente e commissionario, che, come abbiamo visto, sono fondati su una "***finzione giuridica***" che equipara i beni ceduti o acquistati dal commissionario a quelli da lui ceduti o acquistati dal committente.

Pertanto, è riduttivo pensare che la norma abbia il solo fine di qualificare come "***cessione di beni***" l'operazione effettuata dal commissionario che vende o acquista beni in nome proprio, ma per conto del committente.

In merito all'equiparazione dei beni ceduti/acquistati dal commissionario a quelli da lui ceduti o acquistati dal committente riportiamo anche l'orientamento dell'Ufficio che in più occasioni[1]

[1] **Si vedano a tal riguardo le risoluzioni n. 6/1998, n. 146/1999, n. 170/1999 e n. 250/E/2002.**

ha avuto modo di specificare che detta uguaglianza coinvolge anche la natura della cessione effettuata dal commissionario nei confronti del committente o da quest'ultimo nei confronti del commissionario.

A detta dell'Amministrazione Finanziaria la cessione in parola non è, infatti, riconducibile sotto il profilo IVA a una semplice attività di sostituzione nello svolgimento di un'attività giuridica, ma riveste lo stesso carattere della cessione effettuata dal commissionario al terzo acquirente o dal terzo venditore al commissionario.

In tal senso, la totale equiparazione, dal punto di vista oggettivo, dei beni nei rapporti che derivano dal contratto di commissione comporta l'adozione dello stesso trattamento IVA nelle due fasi applicative del contratto.

A detta dall'Agenzia delle Entrate[2] deve essere uguale "***il trattamento IVA (imponibilità, aliquota, esenzione o esclusione) delle due fasi applicative in cui si articola il rapporto …….. Resta fermo l'eventuale diverso trattamento IVA per ciascuna delle due operazioni, in relazione alla loro diversa rilevanza fiscale***".

Sempre l'Ufficio con la circolare n. 58/E/2001 ha evidenziato, infine, che in presenza di un'oggettiva indetraibilità dell'IVA (totale o parziale), l'intervento del commissionario "***non può determinare un aggravio dell'imposta dovuto alla circostanza***" che l'IVA indetraibile "***concorre, come componente di costo, alla determinazione della base imponibile del successivo trasferimento e questo in base al principio di neutralità, che deve essere garantito a prescindere dal numero di passaggi in cui si articola il processo di distribuzione***".

Per questi motivi, al fine di scongiurare gli effetti cumulativi nella tassazione, che risulterebbero in contrasto con i principi IVA, sul commissionario non deve pesare l'onere dell'indetraibilità sull'acquisto dei beni acquistati.

Di conseguenza, è legittimo il trasferimento in capo al terzo acquirente nella commissione alla vendita o al committente nella commissione all'acquisto dei limiti della detraibilità previsti dalla normativa IVA.

Segue un esempio.

[2] **Si vedano le risoluzioni n. 10/E/2005, e n. 145/E/2002.**

Esempio 3

Supponiamo di trovarci in presenza di un acquisto di un autoveicolo da parte di un commissionario.

In una simile evenienza l'indetraibilità dell'IVA nella misura del 60%, stabilita dell'art. 19-bis.1, comma 1, lett. c) del DPR n. 633/197, deve essere applicata solo nei confronti del committente.

Pertanto:

- il commissionario usufruirà della detrazione dell'imposta in misura integrale, ovvero del 100%; mentre
- il committente beneficerà della detrazione IVA nella misura ridotta del 40%.

Analogamente, in ipotesi di commissione alla vendita di un autoveicolo:

- il commissionario detrarrà l'IVA nella misura del 100%; mentre
- il terzo acquirente, destinatario finale del bene, fruirà della detrazione IVA nella misura ridotta del 40%.

IL MOMENTO IMPOSITIVO DEL DOPPIO PASSAGGIO DEI BENI

Relativamente al momento impositivo riguardante il doppio passaggio dei beni nel rapporto di commissione segnaliamo che l'art. 6, comma 2, lett. b) del DPR n. 633/1972 si limita a indicare il momento in cui l'operazione s'intente effettuata in ipotesi di commissione alla vendita.

Ebbene, in questa circostanza il passaggio dei beni dal committente al commissionario rileva ai fini IVA all'atto della vendita dei beni da parte di quest'ultimo.

Per queste ragioni, è a partire da questo momento che deve essere emessa la fattura in relazione alla doppia cessione:

- tra il committente e il commissionario; e
- tra il commissionario e il terzo acquirente.

Rammendiamo, infine, che in ipotesi di commissione all'acquisto, data la mancanza di indicazioni normative, il passaggio dei beni:

- dal commissionario al committente s'intende realizzato in base ai principi generali, ovvero all'atto della consegna o spedizione al committente dei beni acquistati in proprio dal commissionario; viceversa
- dal terzo venditore al commissionario s'intende effettuato nel momento di vendita al commissionario

Segue una tabella di riepilogo.

Tipologia di commissione	Momento impositivo
Commissione alla vendita	In tutti e due i passaggi (dal committente al commissionario e da quest'ultimo al terzo acquirente) si deve tener conto del momento di vendita al terzo acquirente
Commissione all'acquisto	Per il passaggio dal terzo venditore al commissionario si deve tener conto del momento di vendita al commissionario Per il passaggio dal commissionario al committente si deve tener conto del momento di consegna/spedizione al committente

I TERMINI DI EMISSIONE DELLA FATTURA

Al fine di permettere al committente di essere informato dell'avvenuta cessione da parte del commissionario, l'art. 1, comma 4 del DM 18.11.1976 stabilisce che il committente può procedere all'emissione della fattura nei confronti del commissionario entro il mese successivo a quello in cui quest'ultimo ha effettuato la cessione.

Sul punto si evidenzia, però, che la fattura deve essere registrata dal committente entro lo stesso mese di emissione.

La stessa regola sembra potersi applicare anche in ipotesi di commissione all'acquisto.

Pertanto, il commissionario può emettere la fattura nei confronti del proprio committente entro il mese successivo a quello in cui il terzo venditore ha effettuato la cessione.

Tuttavia, si rammenda che la fattura deve essere registrata dal commissario entro lo stesso mese di emissione.

I LIMITI ALLA DETRAZIONE IVA PER IL COMMISSIONARIO – LA RISPOSTA A INTERPELLO N. 172/E/2021

Come si accennava, a parere dell'Amministrazione Finanziaria se ci si trova in presenza di una oggettiva indetraibilità dell'imposta (parziale o totale):

- l'intervento di intermediari (nel nostro caso il commissionario) "***non può determinare un aggravio dell'imposta dovuto alla circostanza che l'IVA indetraibile concorre, come componente di costo, alla determinazione della base imponibile del successivo trasferimento, in base al principio di neutralità dell'IVA che deve essere garantito a prescindere dal numero di passaggi in cui si articola il processo di distribuzione***"[3];
- "***Al fine di evitare effetti cumulativi nella tassazione in contrasto con i principi informatori del tributo***", sul commissionario non deve gravare l'onere della indetraibilità sull'acquisto dei beni acquistati.
  Pertanto, è legittimo il trasferimento dei limiti alla detraibilità IVA esclusivamente in capo al:
- terzo acquirente (in caso di commissione alla vendita); o
- al committente (in caso di commissione all'acquisto)[4].

Ebbene, queste precisazioni sono state confermate nella recente risposta a interpello n. 172/E/2021 in cui l'Amministrazione Finanziaria nel fornire indicazioni in merito all'attività di rifornimento di carburante svolta attraverso il contratto di "***netting***", ha definito quali sono i limiti alla detrazione dell'IVA per l'operatore che, in qualità di commissionario, acquista il carburante dalla compagnia petrolifera per somministrarlo ai clienti finali.

Nello specifico, l'interpello è stato presentato da una società che intendeva vendere, per conto delle compagnie petrolifere, carburanti ai propri clienti.

Stante alla base un rapporto di mandato senza rappresentanza affidato dalle compagnie petrolifere, ovvero dalle società che gestiscono reti di distribuzione di carburante, la società istante vorrebbe somministrare ai clienti finali i carburanti per conto delle predette compagnie.

[3] **Si veda a tal riguardo la circolare n. 58/E/2001; § 5.2.**
[4] **Si veda a tal riguardo la risoluzione n. 10/E/2005.**

Osserviamo, inoltre, che il rapporto tra l'istante e le compagnie petrolifere si baserebbe sul sottostante contratto di somministrazione di tipo "***netting***", che intercorre tra la compagnia petrolifera e l'impianto di distribuzione.

Un contratto che impegna, verso corrispettivo, il gestore dell'impianto stradale o autostradale ad eseguire a favore della società petrolifera cessioni periodiche o continuative, consistenti nel rifornimento di carburante ai soggetti identificati tramite un sistema di tessere elettroniche che, nel caso in esame, verranno dematerializzate.

In buona sostanza l'attività di rifornimento può essere scissa in tre operazioni distinte:

1) somministrazioni continuative dei carburanti dal distributore di carburante alla compagnia petrolifera;
2) passaggi continuativi dalla compagnia petrolifera (committente) alla società istante (commissionario) dei carburanti che vengono, poi, somministrati ai clienti finali;
3) somministrazioni continuative dalla società istante ai clienti finali dei carburanti nell'interesse della compagnia petrolifera in qualità di mandante.

Il prezzo del carburante, pagato dal cliente finale, sarà quello indicato dal distributore stradale o autostradale presso i propri impianti.

Diversamente, la società istante pagherà alla compagnia petrolifera un prezzo leggermente inferiore e la differenza tra i due prezzi (assunti al netto dell'IVA) costituirà la provvigione maturata dalla società istante per l'attività di mandato senza rappresentanza espletata per conto della compagnia petrolifera.

La provvigione riconosciuta dalle compagnie petrolifere a favore della società istante risulterà, invece, pari ad un importo fisso per ciascun litro di carburante intermediato.

Data la complessità della fattispecie descritta la società istante chiede chiarimenti circa:

- la possibilità di detrarre l'IVA addebitata dalla compagnia petrolifera per il passaggio dei carburanti somministrati dalla società istante, in nome proprio e per conto della compagnia petrolifera, al cliente finale;
- la corretta determinazione della base imponibile del servizio fornito dalla società istante al cliente finale.

LA RISPOSTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare l'Amministrazione Finanziaria osserva che l'attività di somministrazione di carburante, di proprietà delle compagnie petrolifere, che la società istante intende intraprendere, si basa, principalmente, su un rapporto di commissione alla vendita a titolo oneroso tra la medesima società istante, in qualità di commissionario e la compagnia petrolifera, in qualità di committente.

Sulla base di questo rapporto la società istante somministra ai propri clienti il carburante di proprietà della compagnia petrolifera, in nome proprio e per conto di quest'ultima.

Detto ciò, l'Ufficio rileva che in linea di principio, la natura oggettiva dell'operazione, che è unica ed è individuata in base alla natura dell'operazione che intercorre tra commissionario e terzo acquirente, non è inficiata, dal punto di vista oggettivo, dalla sua esecuzione per il tramite del commissionario, la cui presenza comporta una mera sostituzione soggettiva.

La natura dell'operazione che intercorre tra il commissionario e il terzo qualifica, pertanto, automaticamente, dal punto di vista oggettivo, anche l'operazione IVA.

Operazione IVA che nel caso in esame intercorre a monte tra il committente e il commissionario (passaggio del carburante), con conseguente applicazione del medesimo trattamento previsto ai fini dell'imposta, in relazione alla natura oggettiva dell'operazione.

Tuttavia, considerando che l'interposizione del commissionario ha una funzione esclusivamente strumentale per motivi connessi al contratto di commissione, l'applicazione del principio della totale equiparazione dei servizi non può determinare effetti distorsivi nell'applicazione dell'imposta.

Di conseguenza, il commissionario non può considerarsi il destinatario dei limiti di detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti, previsti dall'art. 19-bis1 del DPR n. 633 del 1972.

Nella stessa risposta a interpello viene, inoltre, precisato che il fine delle fattispecie di indetraibilità oggettiva, stabilite dall'art. 19-bis1 del Decreto IVA, per ragioni di cautela fiscale, deve essere ricercato nell'esigenza di evitare indebite detrazioni di imposta nei casi in cui i beni e/o i servizi acquistati siano suscettibili di essere utilizzati sia nell'attività d'impresa sia per finalità estranee a tale attività.

Pertanto, l''indetraibilità oggettiva esiste se e nella misura in cui si manifesta il "***consumo***" del bene, ovvero un effettivo utilizzo del bene (o del servizio) acquistato nella sfera giuridica del soggetto passivo.

Dopo queste premesse, l'Ufficio prendendo a riferimento il caso di specie ha affermato che, con esclusivo riferimento alle operazioni di acquisto del carburante da parte della società istante, in esecuzione del contratto di commissione alla vendita, stipulato dalla stessa società con la compagnia petrolifera committente, sulla società istante, commissionaria per la vendita del carburante di proprietà della compagnia petrolifera/committente, non grava l'onere dell'indetraibilità, di cui all'art. 19-bis1, comma 1, lett. d), del DPR n. 633 del1972, sull'acquisto del carburante dalla compagnia petrolifera/committente.

Da quanto riportato nell'istanza non è, infatti, ravvisabile il consumo, nei termini anzidetti, del carburante da parte della società istante.

Nello specifico il carburante:

- non entra nella disponibilità della società istante e non è, quindi, da questa utilizzato ai fini della propria attività.;
- viene rivenduto tale e quale in dipendenza/in esecuzione del contratto di commissione alla vendita stipulato con la compagnia petrolifera.

Per quanto attiene, infine, alla determinazione, ai fini IVA, della base imponibile del servizio fornito dalla società istante al cliente finale, consistente nella somministrazione del carburante presso gli impianti di distribuzione delle compagnie petrolifere, l'Amministrazione Finanziaria ritiene che detta base imponibile risulti costituita dall'intero ammontare dell'imponibile relativo al prezzo del carburante "***alla pompa***", riportato dall'impianto di distribuzione.

L'ORIENTAMENTO ESPRESSO DALLA CASSAZIONE NELLA PRONUNCIA N. 23804/2024

Con l'ordinanza n. 23804/2024 i massimi giudici hanno affermato che la disciplina IVA applicabile allo schema della commissione, come sopra esposto, deve essere applicato anche nel caso in cui un soggetto passivo IVA rivende i beni di proprietà di un terzo:

- usufruendo di una piattaforma online;
- negoziando in proprio la cessione e il prezzo dei beni.

Il fatto che detto soggetto passivo operi direttamente sulla piattaforma, a nome di un soggetto diverso, ovvero del proprietario dei beni, non costituisce una circostanza che porta a escludere l'esistenza di un contratto di commissione rilevante, ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 3) del DPR n. 633/1972.

Il diretto utilizzo del commissionario della piattaforma elettronica non giustifica nemmeno l'applicazione dell'art. 22 del DPR n. 633/1972, dato che l'esclusione dell'obbligo di emissione della fattura per le operazioni di vendita al dettaglio, se non su richiesta dal cliente da effettuarsi non oltre il momento di esecuzione dell'operazione, si basa sul presupposto che la clientela finale è solitamente composta da consumatori e non da soggetti passivi IVA.

In pratica, l'emissione dello scontrino fiscale, caratterizzata dalla mancata identificazione del contraente e dall'indicazione dei dati necessari a consentire eventuali verifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria, si fonda sul fatto che l'acquirente non è un soggetto passivo d'imposta.

Ebbene, una situazione di tal genere è da escludersi nel caso di specie, data l'esistenza di un rapporto di commissione tra la società proprietaria dei beni e il commissionario.

Il commissionario, infatti, essendo titolare di partita IVA deve essere necessariamente destinatario della fattura emessa dalla società e non del mero scontrino fiscale.

L'Approfondimento

Tassa servizio raccolta rifiuti - TARI

La TARI è una tassa comunale dovuta dai soggetti che utilizzano un immobile a qualunque titolo. Essa coinvolge non solo i locali ma anche le aree che possano essere suscettibili di produrre rifiuti urbani.

Con questo intervento si cercherà di analizzare gli aspetti soggettivi ed oggettivi che sono generatori del tributo.

A dire il vero essa ha avuto un'evoluzione normativa che gli ha addirittura cambiato nome nel tempo.

In maniera sintetica proviamo a ricostruirne la storia:

- D.Lgs. 507/1993: dal 1993 vede la luce la tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani (TARSU);
- D.Lgs. 22/1997: viene istituita la tariffa di igiene ambientale (TIA). La prima versione della TIA, detta anche TIA1 o TIA Ronchi, dal nome del Decreto che l'ha istituita avrebbe dovuto sostituire progressivamente la TARSU. Quest'ultima restava comunque applicabile per un periodo transitorio, durato a lungo grazie a numerose proroghe. Alcuni Comuni italiani si sono adeguati all'introduzione della TIA, disciplinandone la riscossione tramite specifici regolamenti. Altri hanno continuato ad applicare la TARSU sino alla fine del periodo transitorio;
- D.Lgs. 156/2006: Introduzione della TIA ambiente denominata TIA2;
- DL 201/2011: viene istituita la TARES, in vigore dall'1.1.2013, con contestuale abolizione delle precedenti forme del tributo (TARSU, TIA1 e TIA2). Il tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, la TARES, prevedeva la copertura sia dei costi relativi al servizio di gestione dei rifiuti urbani e dei rifiuti assimilati avviati allo smaltimento, svolto in regime di privativa pubblica ai sensi della vigente normativa ambientale, sia dei costi relativi ai servizi indivisibili dei Comuni;
- Articolo 1, comma 641 e seguenti della L. 147/2013: vede la luce la TARI, che sostituisce la TARES, pur richiamandone in larga parte la disciplina. La disciplina della TARI fa riferimento al principio "chi inquina paga", sancito dall'articolo 14 della

Direttiva UE 2008/98/CE. I comuni che hanno realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico hanno la facoltà di applicare, in luogo della TARI, che ha natura tributaria, una tariffa avente natura di corrispettivo.

Vista la storia giuridica e di denominazione, vediamo ora di entrare nel merito della TARI.

PRESUPPOSTO

Il presupposto della TARI è il possesso o la detenzione a qualsiasi titolo di locali o di aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibili di produrre rifiuti urbani.

Sono escluse dalla TARI le aree scoperte pertinenziali o accessorie a locali tassabili, non operative, e le aree comuni condominiali, individuate dall'articolo 1117 c.c., che non siano detenute o occupate in via esclusiva.

La TARI non riguarda i rifiuti speciali. Infatti, il comma 649 dell'articolo 1 della L. 147/2013, prevede che nella determinazione della superficie assoggettabile alla TARI non si tiene conto di quella parte di essa ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali, al cui smaltimento sono tenuti a provvedere a proprie spese i relativi produttori, a condizione che ne dimostrino l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente.

Per luogo di produzione di rifiuti speciali si intende esclusivamente l'area o le aree le cui superfici sono strutturate e destinate alla formazione in maniera ordinaria e prevalente dei rifiuti stessi, quali le aree di produzione industriale, laboratori, specifici reparti di strutture sanitarie, ecc.. Diversamente, sono soggette alla TARI le aree nelle quali si ha una occasionale e accidentale dispersione di parte di detti rifiuti, quali possono essere le aree di movimentazione dei materiali, magazzini, ecc..

In ogni caso, i magazzini intermedi di produzione e quelli adibiti allo stoccaggio dei prodotti finiti, nonché le aree scoperte che danno luogo alla produzione, in via continuativa e prevalente, di rifiuti speciali non tassabili, ove siano asserviti al processo produttivo, sono esclusi dall'ambito applicativo della TARI (Ris. MEF 9/12/2014 n. 2/DF).

Sull'argomento, si veda anche la Risposta dell'Agenzia delle Entrate alla stampa specializzata del 28/1/2021 n. 12 la quale afferma che per definire correttamente il perimetro

di applicazione della TARI per le attività industriali è necessario individuare le superfici che producono rifiuti speciali e quelle che, invece, producono rifiuti urbani. Possono considerarsi produttive di rifiuti speciali le superfici di lavorazione industriale, le quali, conseguentemente, sono escluse dall'applicazione della TARI.

A norma dell'articolo 1, comma 649, della L. 147/2013 devono inoltre escludersi le superfici ove si formano, in via continuativa e prevalente, rifiuti speciali nonché i magazzini di materie prime e di merci funzionalmente ed esclusivamente collegati all'esercizio di attività produttive di rifiuti speciali.

È dovuta, invece, la TARI, sia per la quota fissa che per quella variabile, in riferimento alle superfici produttive di rifiuti urbani, come, ad esempio, mense, uffici, servizi, depositi o magazzini, non essendo funzionalmente collegati alle attività produttive di rifiuti speciali.

AMBITO SOGGETTIVO

Nel comma 642 il Legislatore ha individuato i soggetti passivi. Infatti la TARI è dovuta da chiunque possieda o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, suscettibili di produrre rifiuti urbani, indipendentemente dall'uso che ne viene fatto.

Merita rilevare che in presenza di più possessori o detentori, ciascuno di loro è tenuti in solido all'obbligazione tributaria.

Qualora si realizzi una detenzione temporanea di durata non superiore a sei mesi nel corso dello stesso anno solare, la TARI è dovuta soltanto dal possessore dei locali e delle aree a titolo di proprietà, usufrutto, uso, abitazione o superficie. La previsione derogatoria e contenuta nel comma 643. Per esempio, nel caso delle locazioni brevi (sono tali quelle locazioni di durata non superiore a 30 giorni), la TARI è dovuta dal titolare del diritto di proprietà, usufrutto, uso, abitazione o superficie.

Nel caso invece di contratto di locazione a uso abitativo regolato dalla L. 431/1998, la TARI è a carico del conduttore.

Altra situazione coinvolge i locali in multiproprietà e quelli dei centri commerciali integrati dove il soggetto che gestisce i servizi comuni è responsabile del versamento della TARI dovuta per i locali e le aree scoperte di uso comune.

ASPETTO OGGETTIVO

Un ulteriore aspetto riguarda la determinazione delle aree su cui è dovuta la TARI. Fino all'attuazione delle disposizioni di cui al comma 647 riguardante le procedure per l'allineamento tra i dati catastali relativi alle unità immobiliari a destinazione ordinaria e i dati riguardanti la toponomastica e la numerazione civica interna ed esterna di ciascun comune, al fine di addivenire alla determinazione della superficie assoggettabile alla TARI, pari all'80% di quella catastale determinata secondo i criteri stabiliti dal regolamento di cui al DPR 138/98, la superficie delle unità immobiliari a destinazione ordinaria iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano assoggettabile alla TARI è costituita da quella calpestabile dei locali e delle aree suscettibili di produrre rifiuti urbani e assimilati.

Per l'applicazione della TARI si considerano le superfici dichiarate o accertate ai fini dei precedenti prelievi sui rifiuti.

Il Comune, per le unità immobiliari iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano, può svolgere l'attività di accertamento considerando come superficie assoggettabile a TARI quella pari all'80% della superficie catastale determinata secondo i criteri stabiliti dal regolamento di cui al DPR 138/98. Il criterio della superficie catastale vale per tutte le unità immobiliari:

- per le unità immobiliari a destinazione ordinaria iscritte o iscrivibili nel catasto edilizio urbano;
- per le unità immobiliari diverse da quelle ordinarie.

La superficie catastale è riportata sulle visure delle unità immobiliari censite nelle categorie A, B e C.

LA TARIFFA

La norma di riferimento è il comma 650, il quale prevede che la TARI sia corrisposta in base ad una tariffa commisurata ad anno solare. Per ogni anno solare corrisponde una obbligazione tributaria autonoma.

Gli enti locali stabiliscono le tariffe entro la data fissata per la deliberazione del bilancio di previsione, con deliberazione che ha effetto dal 1° gennaio dell'anno di riferimento. In caso di mancata approvazione del bilancio si genera una proroga automatica della tariffa dell'anno precedente.

In particolare, il Comune, nella commisurazione della tariffa, tiene conto dei criteri individuati con il regolamento di cui al DPR 158/1999, dove:

- l'articolo 2 prevede che la tariffa di riferimento rappresenta l'insieme dei criteri e delle condizioni che devono essere rispettati per la determinazione della tariffa da parte degli enti locali. La tariffa di riferimento a regime deve coprire tutti i costi afferenti al servizio di gestione dei rifiuti urbani;
- ai sensi dell'articolo 3, sulla base della tariffa di riferimento, gli enti locali individuano il costo complessivo del servizio e determinano la tariffa, anche in relazione al piano finanziario degli interventi relativi al servizio e tenuto conto degli obiettivi di miglioramento della produttività della qualità del servizio fornito e del tasso di inflazione programmato. La tariffa è composta da
    - una parte fissa, determinata in relazione alle corrispondenti essenziali del costo del servizio, riferite in particolare agli investimenti per le opere e dai relativi ammortamenti;
    - una parte variabile, rapportata alle quantità di rifiuti conferiti, al servizio fornito e all'entità dei costi di gestione;
- l'articolo 4 prevede che la tariffa sia articolata nelle fasce di
    - utenza domestica;
    - e utenza non domestica.

Come precisato nella Circolare del MEF 20/11/2017, n. 1/DF, nell'utenza domestica devono comprendersi sia le superfici adibite a civile abitazione sia delle relative pertinenze.

IL PRINCIPIO UE DI "CHI INQUINA PAGA"

Il Comune, in alternativa ai criteri di cui sopra e nel rispetto del principio "chi inquina paga" sancito nell'art. 14 della Direttiva UE 2008/98/CE, può commisurare la tariffa alle quantità

e qualità medie ordinarie di rifiuti prodotti per unità di superficie, in relazione agli usi e alla tipologia delle attività svolte, nonché al costo del servizio sui rifiuti.

Le tariffe per ogni categoria o sottocategoria omogenea sono determinate dal Comune moltiplicando il costo del servizio per unità di superficie imponibile accertata, previsto per l'anno successivo, per uno o più coefficienti di produttività quantitativa e qualitativa di rifiuti.

Nelle more della revisione del regolamento per la elaborazione del metodo normalizzato per definire la tariffa del servizio di gestione del ciclo dei rifiuti urbani di cui al DPR 158/99, il Comune può prevedere, per gli anni a decorrere dal 2014 e fino a diversa regolamentazione disposta dall'Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente, l'adozione dei coefficienti di cui alle tabelle 2, 3a, 3b, 4a e 4b Allegato 1 al DPR 158/1999, inferiori ai minimi o superiori ai massimi ivi indicati del 50%. Ai sensi del comma 652 (articolo 1, L. 147/2013), il Comune può altresì non considerare i coefficienti di cui alle tabelle 1a e 1b del medesimo Allegato 1.

In ogni caso, deve essere assicurata la copertura integrale dei costi di investimento e di esercizio relativi al servizio, compresi anche i costi dello smaltimento dei rifiuti nelle discariche, ed esclusi i costi relativi ai rifiuti speciali al cui smaltimento provvedono a proprie spese i relativi produttori comprovandone l'avvenuto trattamento in conformità alla normativa vigente.

TARIFFE CORRISPETTIVE

Altra particolarità riguarda quei Comuni che hanno già realizzato sistemi di misurazione puntuale della quantità di rifiuti conferiti al servizio pubblico ai sensi del DM 24/4/2017, i quali possono prevedere, ai sensi del comma 668 della L. 147/2013, l'applicazione di una tariffa avente natura corrispettiva, in luogo della TARI.

La tariffa corrispettiva è applicata e riscossa dal soggetto affidatario del servizio di gestione dei rifiuti urbani.

I NUOVI PIANI FINANZIARI DEI COMUNI

Il comma 653 dell'articolo 1 della L. 147/2013 stabilisce che, nella predisposizione del piano finanziario i Comuni devono tenere conto anche delle risultanze dei fabbisogni standard. Tale previsione è decorsa dall'anno 2018.

Il Ministero delle Finanze ha emanato le Linee Guida 8/2/2018 e, poi, con la Deliberazione ARERA 31/10/2019 n. 443, aggiornata con la delibera n. 363/2021, sono stati definiti i criteri di calcolo e il riconoscimento dei costi efficienti di esercizio e di investimento per il periodo 2018-2021, adottando il Metodo Tariffario per il servizio integrato di gestione dei Rifiuti (MTR).

Le linee guida sono state poi aggiornate dal MEF con:

- le Linee guida 29/12/2020;
- le Linee Guida 9/5/2023;
- le Linee Guida 12/1/2024, valevoli per il biennio 2024-2025.

Il fabbisogno standard finale di ogni comune è il risultato del prodotto di due grandezze:

- il costo standard di riferimento per la gestione di una tonnellata di rifiuti;
- le tonnellate di rifiuti urbani gestite dal servizio.

In particolare, il "costo standard" di gestione di una tonnellata di rifiuti è calcolato sulla base di un modello statistico di regressione che mette in relazione i costi osservati in un ampio campione rappresentativo di comuni con le rispettive variabili gestionali e di contesto che influiscono sul costo stesso. Al costo medio nazionale di riferimento per la gestione di una tonnellata di rifiuti, individuato in euro 130,45, ogni comune deve aggiungere i differenziali di costo relativi alle seguenti componenti:

a) componenti fisse non modificabili dal comune:
    - cluster o gruppo omogeneo di appartenenza del comune;
    - fattori di contesto del comune;
    - economie/diseconomie di scala;
b) componenti relative alla dotazione impiantistica regionale
    - numero e la tipologia degli impianti regionali;
    - percentuale di rifiuti urbani trattati e smaltiti negli impianti regionali;
c) componenti specifiche del comune:
    - percentuale di raccolta differenziata;
    - distanza in km fra il comune e gli impianti;
    - forma di gestione;
    - modalità di raccolta.

L'articolo 3, comma 5-quinquies del DL 228/2021 prevede che, decorrere dall'anno 2022, i comuni possono approvare entro il termine del 30 aprile di ciascun anno:

- i piani finanziari del servizio di gestione dei rifiuti urbani;
- le tariffe;
- i regolamenti della TARI e della tariffa corrispettiva.

Nell'ipotesi in cui il termine per la deliberazione del bilancio di previsione sia prorogato ad una data successiva al 30 aprile dell'anno di riferimento, slitta anche il termine per l'approvazione dei piani finanziari del servizio di gestione dei rifiuti urbani, delle tariffe e dei regolamenti della TARI e della tariffa corrispettiva, termine che coincide con quello per la deliberazione del bilancio di previsione.

In caso invece di approvazione o di modifica dei provvedimenti relativi alla TARI o alla tariffa corrispettiva in data successiva all'approvazione del proprio bilancio di previsione (in quanto approvato prima del 30 aprile), il comune provvede ad effettuare le conseguenti modifiche in occasione della prima variazione utile.

RIDUZIONI ED ESENZIONI

Ogni previsione impositiva contiene delle deroghe. Queste possono avere natura obbligatoria o natura facoltativa. De deroghe facoltative dovranno essere contemplate nel regolamento comunale.

Per quanto riguarda le deroghe di natura obbligatoria, esse sono contenute nelle seguenti disposizioni:

- articolo 1, comma 649, 2° periodo, L. 147/2013: contenente le riduzioni della quota variabile proporzionali alle quantità di rifiuti speciali assimilati agli urbani che il produttore dimostra di aver avviato al riciclo, disciplinate dal comune con proprio regolamento;
- articolo 1, comma 656, L. 147/2013: che stabilisce una riduzione nel caso di mancato svolgimento del servizio di gestione dei rifiuti o di effettuazione del servizio in grave violazione della disciplina di riferimento o di interruzione del servizio per motivi sindacali o per imprevedibili impedimenti organizzativi che abbiano determinato una

situazione riconosciuta dall'autorità sanitaria di danno o pericolo di danno alle persone o all'ambiente: la TARI è dovuta nella misura massima del 20%;

- articolo 1, comma 657, L. 147/2013: dove viene individuata una riduzione per le zone in cui non è effettuata la raccolta. In tal caso la TARI è dovuta nella misura massima del 40%, secondo quanto stabilito dal comune che può anche graduare la tariffa in relazione alla distanza dal più vicino punto di raccolta rientrante nella zona perimetrata o di fatto servita;
- articolo 1, comma 48, L. 178/2020: che prevede riduzioni per i soggetti titolari di pensione non residenti;
- articolo 5, comma 2-bis e 2-ter DL 146/2021 inerente le esenzioni per immobili della Santa Sede. In questi casi la TARI non è dovuta per gli immobili indicati negli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato fra la Santa Sede e l'Italia dell'11/2/1929, reso esecutivo dalla legge 27/5/1929, n. 810. Tale disposizione si applica per i periodi d'imposta per i quali non è decorso il termine di accertamento del tributo nonché ai rapporti pendenti e non definiti con sentenza passata in giudicato.

Le esenzioni facoltative che dovranno essere contenute nel regolamento comunale sono:

- articolo 1, comma 659, L. 147/2013, che riguarda le esenzioni e riduzioni in favore delle specifiche fattispecie individuate dalla legge, che, in quanto connesse a una minore attitudine a produrre rifiuti, danno luogo a un minor gettito da inserire tra i costi del piano finanziario; tali fattispecie sono:
    - abitazioni con unico occupante;
    - abitazioni e locali per uso stagionale; è onere del contribuente comprovare e documentare adeguatamente di avere diritto ad esenzioni o riduzioni in ragione del carattere stagionale della attività sulla scorta delle previsioni regolamentari del Comune;
    - abitazioni occupate da soggetti che risiedano o abbiano la dimora, per più di sei mesi all'anno, all'estero;
    - fabbricati rurali a uso abitativo;
    - attività di prevenzione nella produzione di rifiuti (in particolare: utenze domestiche che abbiano avviato il compostaggio domestico), commisurando le riduzioni tariffarie alla quantità di rifiuti non prodotti;
- articolo 1, comma 660, L. 147/2013, in tema di esenzioni e riduzioni in favore di ulteriori fattispecie ritenute dall'ente locale meritevoli di tutela, a prescindere da una

minore produttività di rifiuti delle utenze; in tali ipotesi, il comune deve finanziare la misura facendo ricorso a risorse derivanti dalla fiscalità generale del comune e diverse, quindi, dai proventi del tributo.

PENSIONATI NON RESIDENTI

Nel paragrafo sulle esenzioni e riduzioni si è accennato della situazione dei pensionati non residente. Con l'articolo 1, comma 48 della L. 178 del 2020, il Legislatore ha previsto una riduzione della tassa sui rifiuti per un solo immobile che, però, deve avere le seguenti caratteristiche:

- si tratti di immobile a uso abitativo, non locato o dato in comodato d'uso;
- sia posseduto in Italia a titolo di proprietà o usufrutto da soggetti che abbiano i seguenti requisiti:
  - ✓ non residenti nel territorio dello Stato;
  - ✓ titolari di pensione maturata in regime di convenzione internazionale con l'Italia, residenti in uno Stato di assicurazione diverso dall'Italia.

La riduzione è stata prevista a decorre dall'anno 2021.

In relazione a tali immobili, la tassa sui rifiuti avente natura di tributo ai sensi dell'articolo 1, comma 639 della L. 147/2013 oppure la tariffa sui rifiuti avente natura di corrispettivo ove applicata in sua vece ai sensi dell'articolo 1, comma 668 della L. 147/2013, è dovuta in misura ridotta di due terzi.

Per completezza si ricorda che per tali immobili è altresì prevista l'applicazione dell'IMU nella misura del 50%.

BONUS SOCIALE TARI

Con DPCM 21 gennaio 2025 è stato adottato il regolamento che definisce i principi e criteri per la gestione del bonus sociale TARI, il quale consente a determinate famiglie di beneficiare di riduzioni sulla tassa sui rifiuti. Il provvedimento è in vigore dal 28.3.2025 Le modalità operative per la concessione delle agevolazioni sono stabilite da ARERA.

Il bonus sociale per i rifiuti prevede una riduzione del 25% sulla tassa rifiuti (TARI) o sulla tariffa corrispettiva per il servizio di gestione dei rifiuti urbani, ed è destinato agli utenti domestici con ISEE non superiore a:

- ✓ 9.530 euro;
- ✓ elevato a 20.000 euro per famiglie con almeno quattro figli a carico.

OCCUPAZIONE TEMPORANEA DI AREE PUBBLICHE

Altra previsione particolare riguarda la TARI dovuta per l'occupazione temporanea di aree pubbliche. L'occupazione o la detenzione è temporanea quando si protrae per periodi inferiori a 183 giorni nel corso dello stesso anno solare.

Per il servizio di gestione dei rifiuti assimilati agli urbani prodotti da soggetti che occupano o detengono temporaneamente, con o senza autorizzazione, locali o aree pubbliche o di uso pubblico, i Comuni stabiliscono con il regolamento le modalità di applicazione della TARI, in base a tariffa giornaliera.

La misura tariffaria è determinata in base alla tariffa annuale della TARI, rapportata a giorno, maggiorata di un importo percentuale non superiore al 100%.

L'obbligo di presentazione della dichiarazione è assolto con il pagamento della TARI da effettuare con le modalità e nei termini previsti per la tassa di occupazione temporanea di spazi e aree pubbliche.

Per tutto quanto non previsto in modo specifico, si applicano in quanto compatibili le disposizioni relative alla TARI annuale.

DICHIARAZIONE E VERSAMENTO

Essendo la TARI commisurata alle superfici si rende necessaria la presentazione di una dichiarazione. Come regola generale, il termine di presentazione della dichiarazione TARI è fissato al 30 giugno. Sarà comunque necessario verificare se il regolamento comunale

prevede un termine diverso. Si veda a tal proposito la Risoluzione del MEF 6/8/2019 n. 2/DF.

Qualora fosse già stata presentata una dichiarazione ai fini delle precedenti tasse sui rifiuti (TARSU, TIA1, TIA2, TARES), essa rimane valida anche per la TARI.

In tema di scadenze di pagamento la norma demanda ai Comuni la definizione dei termini entro i quali pagare. Il comma 688 dell'articolo 1 della L. 147/2023 stabilisce che i Comuni devono prevedere un pagamento rateale in almeno due rate semestrali. In ogni caso, almeno una rata deve essere fissata in data successiva al 30 novembre di ciascun anno, ed eventualmente anche nell'anno successivo, in modo che il saldo sia determinato sulla base delle delibere tariffarie pubblicate alla data del 28 ottobre. Si veda a tal proposito la Circolare del MEF 22/11/2019, n. 2/DF.

PER CONCLUDERE

Come si è potuto vedere, la TARI richiede sempre e comunque una analisi del regolamento comunale in modo da rivenire eventuali regole particolari riferite alle esenzioni o riduzioni ed ai termini di pagamento.

È sicuramente criticabile questo sistema che può rinvenire trattamenti diversi per soggetti che hanno immobili in differenti comuni. Altra critica è legata ai termini di versamento che, come si è visto, possono essere diversificati da comune a comune.

Insomma, come sempre accade nel nostro Paese, per essere cittadini modello si devono "sudare sette camice".

L'Approfondimento

Gli interpelli dell'Agenzia delle Entrate del mese di Aprile 2025

PREMESSA

Si propone di seguito una selezione delle massime degli interpelli elaborati nel mese di APRILE 2025, dall'Agenzia delle Entrate.

INTERPELLO N. 87 DEL 03/04/2025 – PRESTAZIONE COMPLESSA LEGATA ALLA PRATICA SPORTIVA ED ESENZIONE IVA

La società istante ALFA illustra di essere una società stabilita in uno Stato extra UE che ha ricevuto da una società italiana, una prestazione di servizi concernente l'utilizzo di un autodromo per effettuare eventi sportivi di livello europeo/mondiale ed altri servizi complementari, quali ospitalità per i partecipanti, catering e supporto organizzativo, indispensabili per lo svolgimento dell'evento sportivo. La società istante ALFA illustra come la società italiana, a fronte della prestazione effettuata, abbia emesso una fattura applicando l'IVA con aliquota ordinaria ai sensi dell'articolo 7-quater del D.P.R. n. 633 del 1972, qualificando il servizio come una locazione di bene immobile. La società istante ALFA ritiene, al contrario, che il servizio ricevuto debba essere qualificato come una prestazione complessa legata alla pratica sportiva e, pertanto, esente da IVA secondo quanto previsto dall'art. 132, par.1, lett. m), Direttiva 2006/112/CE. Per tali motivi la società istante ALFA chiede all'Agenzia delle Entrate indicazioni circa l'aliquota IVA applicabile in funzione del servizio complesso ricevuto e non circoscritto alla mera locazione di un bene immobile strumentale, quale è l'autodromo. L'Agenzia delle Entrate ricorda come l'art. 132, par.1, lett. m), Direttiva 2006/112/CE accordi l'esenzione a talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro. Dal momento che la società italiana che ha messo a disposizione l'autodromo ed una serie di servizi connessi, è una S.R.L. con finalità di lucro, l'esenzione IVA richiesta da ALFA, non può trovare applicazione nella fattispecie in esame perché il prestatore è una società commerciale. A parere dell'Agenzia delle Entrate, tale specifico elemento, rende inutile ogni ulteriore indagine in merito al ricorrere degli altri presupposti concernenti il fatto

che la prestazione ricevuta dalla società istante possa essere complessa. Pertanto il comportamento adottato dalla società italiana deve considerarsi corretto.

INTERPELLO N. 91 DEL 08/04/2025 – TASSAZIONE DEL CONTRIBUTO EROGATO PER LA RIDUZIONE DEL CANONE DI LOCAZIONE

Il soggetto istante illustra di aver stipulato un contratto di locazione a canone concordato relativamente ad un immobile in comproprietà con i figli e, vorrebbe, chiedere un contributo al Comune a seguito di rinegoziazione del contratto di locazione, così come previsto da deliberazione regionale. Per poter fruire del contributo è richiesta la riduzione del canone di locazione di almeno il 20 % rispetto a quello concordato: il tutto deve essere pattuito tramite una scrittura privata tra le parti e la registrazione di apposita modulistica RLI presso l'Agenzia dell'Entrate. Date le premesse, avendo il soggetto istante assoggettato il canone di locazione alla cedolare secca di cui all'art. 3, D.lgs. n. 23 del 2011, chiede di sapere se anche il contributo erogato dal Comune, a fronte della riduzione del canone dovuto dal conduttore, possa essere assoggettato a cedolare secca. L'Agenzia delle Entrate rileva come la Regione di riferimento, abbia previsto un programma regionale per la concessione di contributi destinati alla rinegoziazione dei contratti di locazione, prevedendo appunto la rinegoziazione in diminuzione dei canoni di locazione per fronteggiare la difficoltà nel pagamento dei canoni da parte dei nuclei familiari. Pertanto, i beneficiari diretti del contributo sono i proprietari di alloggi situati nel territorio regionale che intendano rinegoziare il contratto di locazione e, i beneficiari indiretti sono i conduttori degli stessi alloggi. L'Agenzia delle Entrate ricorda come l'art. 6, co. 2 del TUIR preveda che i proventi conseguiti in sostituzione di redditi, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti. Quindi, qualora l'indennizzo percepito vada a compensare in via integrativa o sostitutiva, la mancata percezione di redditi di lavoro ovvero il mancato guadagno, le somme corrisposte debbono considerarsi dirette a sostituire un reddito non conseguito (lucro cessante) e, conseguentemente, vanno ricomprese nel reddito del soggetto percipiente ed assoggettate a tassazione. Nel caso di specie, considerato che il contributo viene erogato dal Comune, sulla base di una delibera della Giunta Regionale, a fronte della riduzione del canone di locazione da parte del locatore, in quanto conseguito in sostituzione ed integrazione del canone del percipiente, lo stesso costituisce reddito della stessa categoria e deve, pertanto, essere assunto ai fini della determinazione del reddito fondiario derivante da immobili locati,

ai sensi dell'articolo 36 del TUIR. Se poi il soggetto che percepisce il contributo, abbia optato ai fini della tassazione del reddito fondiario al regime della cedolare secca, questa si estende anche al contributo.

INTERPELLO N. 102 DEL 15/04/2025 – CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE E CESSIONE/CONFERIMENTO DI PARTECIPAZIONI

Il soggetto istante illustra di essere una S.R.L. che ha aderito entro il 31 ottobre 2024 al Concordato Preventivo Biennale per il biennio 2024-2025 e che il suo unico socio Beta, vorrebbe conferire/cedere l'intera quota sociale ad altra società la cui compagine sociale è composta sempre dal solo sig. Beta. La società istante chiede di sapere se la cessione/conferimento dell'intera quota sociale nel corso del 2025, secondo anno d'imposta del CPB, possa essere considerata causa di cessazione degli effetti del concordato ai sensi della lettera b-ter), D.lgs. n. 13 del 2024. L'Agenzia delle Entrate ricorda come la lettera b-ter) preveda la decadenza dal CPB, quando il soggetto che vi ha aderito, risulti interessato da operazioni di fusione, scissione, conferimento, ovvero, la società o l'associazione di cui all'art. 5 del TUIR, sia interessata da modifiche della compagine sociale che ne aumentino il numero dei soci o degli associati, fatto salvo il subentro di due o più eredi in caso di decesso del socio o associato. A parere dell'Agenzia delle Entrate, il caso prospettato dalla società istante è differente in quanto la stessa non si rende né conferente/cedente, né conferitaria/cessionaria di partecipazioni, ma sono la totalità delle sue quote a essere oggetto del conferimento ovvero della cessione da parte del suo socio unico a una terza società. Essendo la società istante, società a responsabilità limitata, il conferimento/la cessione delle sue quote non integrano la causa di cessazione del CPB prevista dall'art. 21, co. 1, lett. b-ter), del D.lgs. n. 13 del 2024.

INTERPELLO N. 107 DEL 16/04/2025 – CESSIONE DEI CREDITI E SCONTO IN FATTURA DI BONUS ORDINARI

Il soggetto istante Alfa dichiara di essere un'impresa edile e di operare prevalentemente nel settore delle ristrutturazioni abitative, con particolare riguardo agli interventi di manutenzioni ordinarie e straordinarie in ambito condominiale. Sempre la società istante illustra di aver sottoscritto in data 25 marzo 2023 con un condominio, un contratto di appalto avente ad oggetto interventi di manutenzione straordinaria rientranti nelle previsioni normative del superbonus sisma 110%, di cui all'art. 119 del D.L.n.34 del 2020. L'intervento che prevede la demolizione e la ricostruzione del fabbricato condominiale, abbraccia opere rientranti nel bonus interventi edilizi su parti private oggetto di demolizione e ricostruzione e opere rientranti nel bonus abbattimento barriere architettoniche. In ultimo la società istante illustra di aver acconsentito, su richiesta della committenza condominiale, all'esercizio dell'opzione di cui all'art. 121 del D.L. n. 34 del 2020, accettando di ricevere, quale liquidazione del corrispettivo contrattuale, il credito di imposta corrispondente alla detrazione spettante ai condomini per l'intervento superbonus sisma 110%. La società istante precisa che a ridosso dell'entrata in vigore del co. 5, L. n. 38 del 2023, l'appaltatore aveva sostanzialmente terminato le opere rientranti nel superbonus e stava proseguendo le opere accessorie rientranti nei bonus minori. Tanto premesso, la società istante chiede se, nel caso di specie, risultino soddisfatte le condizioni richieste dal sopra menzionato co. 5, affinché la parte committente possa continuare a utilizzare lo sconto in fattura o la cessione del credito anche in relazione alle restanti opere rientranti nel campo dei bonus minori. L'Agenzia ricorda come il co.5 della Legge n. 38 del 2023, abbia previsto per gli interventi edilizi per i quali opera la deroga al blocco dello sconto in fattura e della cessione del credito, che detta deroga non abbia effetto nei casi in cui, nonostante la presentazione della CILA o di altro titolo abilitativo sia avvenuta in data antecedente all'entrata in vigore dello stesso D.L. n. 11 del 2023, non risulti sostenuta alcuna spesa, documentata da fattura, per lavori già effettuati alla data di entrata in vigore del D.L. n. 39 del 2024. Nel caso di specie, le spese sostenute entro il 30 marzo 2024 relative alle opere rientranti nell'agevolazione del superbonus sisma 110%, consentiranno alla parte committente di continuare a fruire dello sconto in fattura o della cessione del credito, relativamente alle restanti opere previste nel titolo abilitativo e agevolate con bonus edilizi diversi dal superbonus. In ultimo l'Agenzia delle Entrate, tiene a ricordare che, per gli interventi agevolati con bonus edilizi diversi dal superbonus, la

possibilità di fruire delle detrazioni fiscali nelle forme alternative dello sconto in fattura e della cessione del credito è ammessa, solo per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2024.

INTERPELLO N. 109 DEL 16/04/2025 – ESCLUSIONE DAGLI ISA E CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE

Il soggetto istante illustra che in data 30 novembre 2022 si è trasformato da società in nome collettivo a società a responsabilità limitata, mantenendo in continuità la medesima partita IVA e il medesimo codice ATECO. Ai fini della trasformazione in società a responsabilità limitata, ha optato ai fini fiscali di estendere il primo esercizio di attività a 13 mesi, ossia dal 30 novembre 2022 al 31 dicembre 2023. Sempre la società istante intende aderire al Concordato Preventivo Biennale, dal momento che sia per il periodo precedente alla trasformazione, sia per quello successivo, gli ISA sono stati correttamente applicati data la permanenza nel medesimo codice ATECO. Date le premesse, la società istante chiede di sapere se possa accedere al CPB nonostante il primo esercizio sociale successivo alla trasformazione abbia avuto una durata superiore ai 12 mesi. L'Agenzia delle Entrate ricorda in premessa come i soggetti ammessi al CPB sono specificatamente i contribuenti che applicano gli ISA e i contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che aderiscono al regime Forfetario di cui all'art. 1, co. da 54 a 89, della L. n. 190 del 2014. Inoltre, come chiarito nella circolare n. 17/E del 2 agosto 2019 e nella circolare n. 31/E del 22 maggio 2007, ricorda l'Agenzia delle Entrate, le operazioni straordinarie tra cui la trasformazione d'azienda, sono fattispecie accumunate ad eventi eccedenti l'ordinaria gestione dell'impresa e riconducibili alle fattispecie di inizio o cessazione dell'attività. Pertanto, essendosi la società istante trasformatasi da società in nome collettivo a società a responsabilità limitata, per il periodo 30 novembre 2022 e il 31 dicembre 2023, ricorre la causa di esclusione dall'applicazione degli ISA prevista dall'art. 9-bis, co. 6, lett. a), del D.L. n. 50 del 2017. Data l'esclusione dagli ISA, alla società istante è pertanto precluso l'accesso al CPB.

INTERPELLO N. 112 DEL 17/04/2025 – TASSAZIONE DEI COMPENSI ECONOMICI PER L'UTILIZZAZIONE DELLE OPERE D'INGEGNO DI FONTE ESTERA, EROGATI AD UNA PERSONA FISICA ISCRITTA ALL'AIRE

Il soggetto istante illustra di essere una persona di nazionalità italiana, di essere residente all'estero e di essere iscritto all'AIRE. Dal momento che il soggetto istante riceve in qualità di erede, da una società degli Autori estera, dei compensi economici per l'utilizzazione delle opere d'ingegno tassati alla fonte dallo Stato estero, chiede chiarimenti circa l'eventuale assoggettamento ad imposizione in Italia dei suddetti emolumenti ed al conseguente obbligo di riportare in dichiarazione tali redditi nel nostro Paese. L'Agenzia delle Entrate, ricorda in premessa al soggetto istante come il D.lgs. n. 209 del 2023 abbia recentemente modificato l'art. 2 del TUIR, prevedendo che, a partire dal 2024 si considerano fiscalmente residenti in Italia le persone fisiche che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno la residenza ai sensi del codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti: per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente. Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate rileva come i redditi descritti in istanza, corrisposti da una società degli Autori estera, non possono essere considerati come prodotti nel territorio dello Stato italiano, non ricorrendo nella fattispecie in esame le condizioni di cui all'art. 23 del TUIR: di fatto tali redditi non risultano derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato italiano o da beni che si trovano nel territorio stesso. Inoltre gli stessi redditi non sono corrisposti dallo Stato italiano, da un soggetto residente nel nostro Paese o da stabili organizzazioni nel territorio italiano di soggetti non residenti. Conseguentemente, a parere dell'Agenzia delle Entrate, a decorrere dall'anno in cui il soggetto istante dichiara di essere residente all'estero, i compensi economici, corrisposti dalla società degli Autori estera non devono essere assoggettati ad alcuna imposizione in Italia, né devono essere indicati nelle dichiarazioni dei redditi da presentare nel nostro Paese.

INTERPELLO N. 115 DEL 17/04/2025 – OMESSA REGISTRAZIONE DELLE FATTURE DI ACQUISTO ED ESERCIZIO DEL DIRITTO A DETRAZIONE IVA

Il soggetto istante illustra di essere una società che non ha registrato alcune fatture nei registri IVA nell'anno 2023 e, neppure, nel sezionale IVA relativo alle fatture ricevute nel 2023 e registrate nel 2024 entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA per l'anno 2023. Sempre la società istante illustra di non aver inserito l'IVA detraibile, relativa alle fatture non registrate, nella dichiarazione IVA relativa al periodo 2023. Date le premesse, la società istante chiede di sapere come possa recuperare l'IVA sulle fatture non registrate e quale siano le sanzioni per le omissioni commesse. L'Agenzia delle Entrate ricorda come il soggetto passivo cessionario/committente che non abbia esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti documentati nelle fatture ricevute nei termini previsti, può recuperare l'imposta presentando una dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 8, co. 6-bis, D.P.R. n. 322 del 1998, non oltre i termini stabiliti dall'art. 57 del D.P.R. n. 633 del 1972 e precisamente entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. L'art. 8, co. 6-bis, D.P.R. n. 322 del 1998, consente infatti di correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero, di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile, mediante successiva dichiarazione da presentare. Nel caso in esame, la società istante, pur avendo a disposizione le fatture d'acquisto ricevute nell'anno di imposta 2023, per le quali l'imposta era esigibile e detraibile nel medesimo periodo, ha omesso di registrarle e di detrarre nei termini stabiliti dall'art. 19 la relativa IVA, rinunciando così definitivamente a tale diritto. In tale circostanza, chiarisce l'Agenzia delle Entrate, resta preclusa la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa in quanto nel comportamento tenuto, non sono riscontrabili gli estremi dell'errore rilevante ed essenziale.

INTERPELLO N. 118 DEL 22/04/2025 – COMPENSO ALL'EREDE E PARTITA IVA CESSATA DAL *DE CUIUS*

Il soggetto istante illustra di essere erede di un professionista deceduto nel 2011 e di dover percepire, in qualità di erede, un compenso professionale per l'attività prestata dal *de cuius* nei confronti di una società, nel frattempo fallita. Il soggetto istante chiarisce che la partita IVA del padre era già stata chiusa in vita dallo stesso professionista e che, il curatore

fallimentare, a mezzo PEC inviata il 2 novembre 2024, ammetteva la corresponsione dei compensi professionali al netto dell'IVA, mediante emissione di un'autofattura da parte della curatela fallimentare. Il curatore fallimentare, con successiva PEC del 13 gennaio 2025, a seguito della revisione dell'art. 6, co. 8, del D.lgs. n. 471 del 1997, spiegava di non poter più emettere autofattura e richiedeva all'istante di emettere fattura nei confronti della società fallita. Date le premesse, il soggetto istante chiede chiarimenti in merito alle modalità di assolvimento degli obblighi IVA relativi al compenso professionale da incassare in qualità di erede. L'Agenzia delle Entrate illustra in premessa come il quesito oggetto di istanza rientri nell'ambito del tema complesso concernente la cessazione dell'attività professionale, su cui nel tempo si sono pronunciati sia l'Amministrazione finanziaria, sia la Giurisprudenza. Nello specifico, con la risoluzione n. 232/E del 20 agosto 2009, è stato precisato che la cessazione dell'attività professionale non coincide con l'astensione dal porre in essere le prestazioni professionali, bensì con quello successivo in cui si chiudono i rapporti professionali, fatturando tutte le prestazioni svolte e dismettendo i beni strumentali. La risoluzione n. 34/E del 2019, chiarisce che in presenza di fatture da incassare o prestazioni da fatturare, gli eredi non possono chiudere la partita IVA del professionista defunto sino a quando non viene incassata l'ultima fattura, salvo anticipare la fatturazione delle prestazioni rese dal *de cuius*. Nel caso di partita IVA cessata anticipatamente in violazione delle indicazioni di prassi, colui che agisce per conto del cedente/prestatore, mantiene l'obbligo di emettere la fattura riaprendo a posteriori una nuova partita IVA. Pertanto l'Agenzia delle Entrate è dell'avviso che, in linea con l'ultima modifica normativa, il compenso andrà corrisposto al soggetto istante al lordo dell'imposta solo dopo che l'istante erede abbia provveduto a riaprire la partita IVA del *de cuius* al fine di assolvere gli obblighi fiscali connessi al pagamento. Se l'istante erede non provvedesse a quanto necessario, il curatore fallimentare dovrà effettuare la comunicazione disposta dall'art. 6, co. 8, D.lgs. n. 471 del 1997 al fine di non incorrere nella sanzione prevista. L'Amministrazione finanziaria ha il potere di agire nei confronti dell'erede per recuperare l'imposta dovuta, le sanzioni e gli interessi.

Le prossime scadenze

16 maggio 2025	**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.
	RINVIO SECONDO ACCONTO IRPEF Termine entro cui versare, da parte delle persone fisiche titolari di partita Iva con ricavi o compensi fino a € 170.000, che hanno optato per la rateazione dell'acconto delle imposte sui redditi di novembre 2024, la 5ª rata.
	IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO Termine entro cui i contribuenti mensili/trimestrali devono liquidare l'imposta a debito del mese/trimestre precedente.
	IVA – DICHIARAZIONE ANNUALE Termine per versare la rata dell'Iva relativa all'anno d'imposta 2024 derivante dalla dichiarazione annuale con gli interessi.
	INPS – ARTIGIANI E COMMERCIANTI Termine entro cui versare la prima rata del contributo fisso minimo per il 2025.
	INAIL - AUTOLIQUIDAZIONE Termine entro cui versare la seconda rata del premio di autoliquidazione 2024/2025.
20 maggio 2025	**ENASARCO** Termine entro cui versare i contributi previdenziali relativi al trimestre gennaio-marzo 2025.

25 maggio 2025	**ELENCHI INTRASTAT** Termine entro cui presentare in via telematica gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, oltre che le prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.
30 maggio 2025	**BILANCIO** Termine entro cui depositare il bilancio, approvato entro il 30.04.2025, e degli allegati nel Registro Imprese.
31 maggio 2025	**LIQUIDAZIONE PERIODICHE** Termine per presentare la comunicazione dei dati relativi alle liquidazioni periodiche Iva del primo trimestre 2025.
	IMPOSTA DI BOLLO Termine per versare l'imposta di bollo relativa al primo trimestre 2025.
	RAVVEDIMENTO SPECIALE Termine per pagare la 3ª rata degli importi dovuti per il ravvedimento speciale per gli anni 2018-2022.
	ESTROMISSIONE BENI IMPRESE INDIVIDUALI Termine entro cui gli imprenditori individuali hanno la possibilità di estromettere dal patrimonio dell'impresa i beni immobili strumentali non produttivi di reddito fondiario di cui all'art. 43 Tuir.