

LA SETTIMANA IN BREVE

02

Notizie

FISCALE

02

IMPOSTE DIRETTE - Disposizioni generali - Oneri detraibili

03

IMPOSTE DIRETTE - IRES - Enti non commerciali e ONLUS

04

ACCERTAMENTO - Accertamento e controlli - Accertamento presuntivo

05

IMPOSTE INDIRETTE - IVA - Obblighi dei contribuenti - Fatturazione - Fatturazione elettronica

07

IMPOSTE SOSTITUTIVE - Regime forfetario ex L. 190/2014

08

TRIBUTI LOCALI - IRAP - Determinazione della base imponibile - Esercenti attività d'impresa

09

Leggi In evidenza

Notizie

Fiscale

IMPOSTE DIRETTE

Disposizioni generali - Oneri detraibili - Detrazioni "edilizie" - Opzione per lo sconto sul corrispettivo - Opzione "parziale" - Chiarimenti (risposte interpello Agenzia delle Entrate 3.3.2023 n. 238 e 8.3.2023 n. 247)

Con la risposta a interpello 3.3.2023 n. [238](#), l'Agenzia delle Entrate ha reso alcuni chiarimenti in merito alle modalità di fruizione della detrazione edilizia mediante sconto sul corrispettivo ex [art. 121](#) del DL 34/2020, nel caso in cui le spese per gli interventi agevolabili siano addebitate con più documenti di spesa distinti.

Tali chiarimenti sono stati inoltre ribaditi dalla risposta a interpello Agenzia delle Entrate 8.3.2023 n. [247](#).

Opzione di sconto sul corrispettivo con documenti di spesa distinti

Secondo le previsioni dell'[art. 121](#) co. 1 lett. a) del DL 34/2020 e del provv. Agenzia delle Entrate 3.2.2022 n. [35873](#), punto 3.1, in ipotesi di opzione per lo sconto sul corrispettivo:

- la detrazione va commisurata alla spesa "sostenuta" come documentata con fattura;
- lo sconto non può essere superiore alla detrazione spettante.

Alla luce di tali disposizioni, le risposte ad interpello [238/2023](#) e [247/2023](#) evidenziano l'obbligo del fornitore di indicare in ciascuna fattura lo sconto concesso al committente (pari, al più, alla detrazione spettante allo stesso, fruita appunto mediante opzione per lo sconto sul corrispettivo), al fine di individuare il credito d'imposta utilizzabile in compensazione o cedibile. Tale obbligo sussiste anche in caso di sconto parziale (ossia applicato per un importo inferiore alla detrazione spettante al beneficiario).

Tetto massimo di sconto sul corrispettivo con documenti di spesa distinti

A tal proposito, i due documenti di prassi richiamano quanto precisato dalla nota 18 della circ. Agenzia delle Entrate 27.5.2022 n. [19](#), secondo cui "con riferimento alla modalità di esercizio dell'opzione per lo sconto in fattura, si ricorda che lo sconto deve essere applicato in relazione a ciascuna fattura (anche in caso di sconto parziale) e la restante parte non coperta da sconto deve essere pagata [...]. Ad esempio, nel caso di opzione per lo sconto in fattura a fronte di spese per interventi di manutenzione straordinaria di cui all'[articolo 16-bis](#) del TUIR, per i quali spetta una detrazione del 50 per cento, qualora i lavori agevolabili siano fatturati con due documenti di spesa distinti, è necessario - per fruire dell'agevolazione - applicare lo sconto (nella misura massima del 50 per cento) su ognuno dei predetti documenti e pagare [...] le restanti parti".

Le risposte ad interpello precisano dunque che, nel caso di lavori agevolabili addebitati con più fatture, lo sconto sul corrispettivo ex [art. 121](#) del DL 34/2020 va applicato su ognuno dei documenti di spesa; al contrario, non è possibile che in una fattura venga applicato uno sconto oltre la misura massima, perché "sifa media" con lo sconto non applicato in altra fattura.

Così, ad esempio, nel caso di opzione per lo sconto in fattura a fronte di spese per interventi di manutenzione straordinaria di cui all'[art. 16-bis](#) del TUIR, per i quali spetta una detrazione del 50%, qualora i lavori agevolabili siano fatturati con due documenti di spesa distinti di pari importo, non è possibile applicare in una fattura uno sconto al 90%, perché nell'altra lo si è applicato solo al 10% e quindi c'è "spazio" rispetto alla misura massima complessiva del 50%.

Fattura a saldo con indicazione dello sconto sull'intero corrispettivo

I documenti di prassi ribadiscono inoltre che, qualora, contrariamente ai chiarimenti sopra illustrati, il fornitore non indichi in ciascuna fattura l'ammontare dello sconto concesso, questi non ha titolo per maturare il credito d'imposta ex [art. 121](#) del DL 34/2020 (in misura pari allo sconto medesimo), poiché tale sconto non trova evidenza nella fattura.

In questo caso, l'agevolazione resta fruibile direttamente dal committente/beneficiario come detrazione da indicare in dichiarazione, salva la successiva possibilità di cedere a terzi un credito d'imposta pari alla detrazione spettante.

Tuttavia, nel caso in cui sia stata emessa una fattura di acconto senza l'indicazione dello sconto (corrisposta quindi interamente dal committente dei lavori, poniamo per 2.000,00 euro) e una fattura a saldo con l'applicazione dello sconto del 50% calcolato sull'intero corrispettivo pattuito (ad esempio, fattura a saldo per

ulteriori 3.000,00 euro con indicazione dello sconto per 2.500,00 euro - ossia per il 50% di detrazione spettante sul totale spese di 5.000,00 euro), è possibile:

- fruire della detrazione del 50% in dichiarazione dei redditi relativamente alle spese sostenute per la fattura di acconto (nell'esempio, detrarre in dichiarazione il 50% di 2.000,00 euro) e optare per lo sconto sul corrispettivo con riguardo alle spese sostenute "a saldo" (optare, quindi, per il 50% di 3.000,00 euro);
- optare per lo sconto sul corrispettivo con riguardo all'intera spesa sostenuta a determinate condizioni (nel nostro caso, optare per uno sconto di 2.500,00 euro).

Requisiti per lo sconto sull'intera spesa sostenuta

Nonostante l'errata omessa indicazione dello sconto concesso nella fattura di acconto, l'Agenzia delle Entrate ammette la possibilità di optare per lo sconto sul corrispettivo in riferimento alla spesa complessivamente sostenuta se è possibile dimostrare che:

- "l'opzione per lo sconto in fattura è stata concordata contrattualmente";
- "il contratto disciplina le modalità di fatturazione delle somme corrisposte";
- "gli importi corrisposti sono tra loro riconciliabili attraverso l'esame congiunto dell'accordo, delle fatture e dei bonifici parlanti".

Per la riconciliazione dei documenti e delle somme effettivamente dovute e riconosciute sotto forma di sconto "è necessario che nella fattura a saldo sia indicato l'ammontare complessivo del corrispettivo dovuto su cui calcolare lo sconto spettante nonché l'importo già corrisposto a pagamento della fattura di acconto"; inoltre, per provare l'indisponibilità della detrazione "in capo al committente (perché già ceduta sotto forma di sconto) può, altresì, tornare utile l'integrazione, con un documento extracontabile, della fattura emessa a titolo di acconto con il richiamo allo sconto concesso rispetto al complesso dei lavori realizzati".

art. 121 DL 19.5.2020 n. 34

Risposta interpello Agenzia Entrate 8.3.2023 n. 247

Risposta interpello Agenzia Entrate 3.3.2023 n. 238

Circolare Agenzia Entrate 27.5.2022 n. 19

Il Quotidiano del Commercialista del 4.3.2023 - "Sconto da applicare in ciascuna fattura per gli interventi edilizi" - Zanetti - Zeni

Il Sole - 24 Ore del 4.3.2023, p. 26 - "Lo sconto in fattura è valido anche se risulta solo nel saldo" - De Stefani

Il Quotidiano del Commercialista del 19.7.2022 - "Tetto massimo di bonus edilizio unico vincolo dello sconto sulla singola fattura" - Zanetti - Zeni

IMPOSTE DIRETTE

IRES - Enti non commerciali e ONLUS - Accesso al contributo del 5 per mille dell'IRPEF - ONLUS e associazioni sportive dilettantistiche - Presentazione delle domande (comunicato stampa Agenzia delle Entrate 8.3.2023 n. 9)

Con il comunicato stampa 8.3.2023 n. 9, l'Agenzia delle Entrate ha illustrato le modalità e i termini previsti per accedere al contributo del cinque per mille dell'IRPEF per l'anno finanziario 2023 per le ONLUS e le associazioni sportive dilettantistiche.

Disciplina del cinque per mille

Ai sensi dell'[art. 1](#) del DPCM 23.7.2020, il cinque per mille può essere destinato al:

- sostegno degli enti del Terzo settore iscritti nel RUNTS;
- finanziamento degli enti senza scopo di lucro, della ricerca scientifica e sanitaria e dell'università;
- sostegno delle attività sociali svolte dal Comune di residenza del contribuente;
- sostegno alle associazioni sportive dilettantistiche, riconosciute ai fini sportivi dal CONI.

Disciplina transitoria per le ONLUS

Secondo quanto stabilito dall'[art. 2](#) co. 2 del DPCM 23.7.2020, le disposizioni relative al sostegno degli enti del Terzo settore hanno effetto a decorrere dall'anno successivo a quello di operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS); poiché il RUNTS è diventato operativo dal 23.11.2021 (DM 26.10.2021 n. 561), le nuove disposizioni si applicano dal 2022.

Tuttavia, in via transitoria, l'[art. 9](#) co. 6 del DL 228/2021, come modificato dall'[art. 9](#) co. 4 del DL 198/2022

(c.d. DL "Milleproroghe"), ha stabilito che per le ONLUS, iscritte al 22.11.2021 alla relativa Anagrafe tenuta dall'Agenzia delle Entrate, la disposizione che riconosce quali beneficiari del cinque per mille gli enti del Terzo settore iscritti nel RUNTS ha effetto a decorrere dal terzo anno successivo a quello di operatività del RUNTS (quindi dal 2024).

Pertanto, per l'anno finanziario 2023, le ONLUS continuano ad essere destinatarie della quota del cinque per mille con le modalità stabilite dal DPCM [23.7.2020](#) per gli enti del volontariato.

Termini e modalità di presentazione delle domande

Le ONLUS e le associazioni sportive dilettantistiche possono presentare le domande per accedere al riparto del cinque per mille dell'IRPEF dall'8.3.2023 all'11.4.2023:

- in caso di nuova costituzione;
- se nel 2022 non si erano ancora iscritte o non possedevano i requisiti richiesti.

Non sono tenute a presentare l'istanza le ONLUS già presenti nell'elenco permanente delle ONLUS accreditate per il 2023, disponibile per la consultazione sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

La domanda d'iscrizione va trasmessa mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, direttamente o tramite un intermediario abilitato.

L'applicativo per le associazioni sportive dilettantistiche è disponibile, oltre che sul sito dell'Agenzia delle Entrate, anche su quello del CONI, mediante collegamento con il sito dell'Agenzia.

Pubblicazione degli elenchi degli enti iscritti

L'Agenzia delle Entrate e il CONI pubblicheranno gli elenchi provvisori degli enti iscritti entro il 20.4.2023 e, a seguito delle correzioni di eventuali errori richieste dai soggetti che hanno presentato la domanda, sarà pubblicata la versione definitiva entro il 10.5.2023.

Iscrizione tardiva

I soggetti che non hanno effettuato l'iscrizione entro l'11.4.2023 possono partecipare al riparto del cinque per mille purché presentino l'istanza di accreditamento entro il 2.10.2023, versando un importo pari a 250,00 euro tramite il modello F24 ELIDE, con il codice tributo "8115" (c.d. "remissione *in bonis*").

I requisiti per l'iscrizione devono comunque essere posseduti al momento della data di scadenza ordinaria, vale a dire all'11.4.2023.

DPCM 23.7.2020

Comunicato stampa Agenzia Entrate 8.3.2023 n. 9

Il Quotidiano del Commercialista del 9.3.2023 - "Iscrizione al 5 per mille entro l'11 aprile 2023 per Onlus e associazioni sportive" - Ghio - Negro

ACCERTAMENTO

[Accertamento e controlli - Accertamento presuntivo - Riconoscimento forfettario dei costi \(Cass. 23.2.2023 n. 5586\)](#)

Il sistema tributario consente di determinare il reddito del contribuente mediante presunzioni semplici, ovvero gravi, precise e concordanti ([art. 39](#) co. 1 lett. d) del DPR 600/73, c.d. accertamento analitico induttivo o presuntivo).

Ove si siano verificati fatti di particolare gravità (contabilità nel complesso inattendibile, omessa dichiarazione), il reddito può essere determinato avvalendosi di qualsiasi dato oppure di presunzioni semplicissime, prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza ([art. 39](#) co. 2 del DPR 600/73, c.d. accertamento induttivo o induttivo puro).

Tradizionalmente, la giurisprudenza ha sempre specificato che solo nell'accertamento induttivo è necessario riconoscere una quota forfettaria di costi, senza che il contribuente debba dimostrarne analiticamente l'esistenza (Cass. 29.10.2014 n. [22920](#), Cass. 10.6.2015 n. [12042](#)).

Con riferimento alle indagini finanziarie e in special modo quando dai prelievi non giustificati si presumono ricavi non dichiarati, l'orientamento è cambiato come sancito dalla Cass. 23.2.2023 n. [5586](#) (vedasi la ancora più recente Cass. 8.3.2023 n. [6874](#)), che ha recepito quanto indicato dalla Corte Cost. 31.1.2023 n. [10](#).

Riconoscimento forfettario dei costi

Quantomeno negli accertamenti scaturenti da indagini finanziarie, gli uffici devono riconoscere una quota

forfettaria di costi anche facendo riferimento alle medie di settore. Ove la questione sia approdata dinanzi al giudice è possibile avvalersi di una consulenza tecnica.

Il principio enunciato dai giudici può essere fatto valere in sede di accertamento con adesione o conciliazione giudiziale/mediazione, istituti che consentono la negoziazione della pretesa.

A nostro avviso, la necessità di riconoscere i costi deve operare in qualsiasi tipo di accertamento presuntivo (percentuali di ricarico, sfridi di magazzino, tovagliometro, indici di resa, ecc.).

Detrazione dell'IVA

Le sentenze richiamate non si pronunciano in tema di IVA.

Va detto che, ai sensi dell'[art. 55](#) co. 1 del DPR 633/72, "sono computati in detrazione soltanto i versamenti eventualmente eseguiti dal contribuente e le imposte detraibili ai sensi dell'art. 19 risultanti dalle liquidazioni prescritte dagli artt. 27 e 33".

In ragione dei principi comunitari, in giurisprudenza si è sostenuto che occorre riconoscere la detrazione anche senza i requisiti menzionati, fermo il rispetto dell'art. 19 del DPR 633/72 (Cass. 29.9.2020 n. [20617](#)).

Affermare che occorre rispettare tale termine (che coincide con la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui il diritto medesimo è sorto) significa in sostanza ammettere che ben si può non riconoscere alcuna quota di IVA detraibile.

Se all'Erario è permesso determinare presuntivamente o induttivamente operazioni imponibili, lo stesso, in ottica concreta, deve valere per l'IVA a credito.

Del resto, anche in tema di imposte sui redditi l'[art. 109](#) del TUIR ammette la deduzione dei costi solo se documentati, ma ciò, come visto, non osta al loro riconoscimento forfettario se i ricavi sono solamente presunti.

art. 39 DPR 29.9.1973 n. 600

Il Quotidiano del Commercialista del 7.3.2023 - "Salta il divieto di riconoscimento forfettario dei costi in accertamento" - Cissello

Guide Eutekne - Accertamento e sanzioni - "Accertamento analitico-induttivo" - Cissello A. Guide

Eutekne - Accertamento e sanzioni - "Accertamento induttivo" - Cissello A.

Guide Eutekne - Accertamento e sanzioni - "Indagini finanziarie" - Cissello A.

Corte Cost. 31.1.2023 n. 10

Cass. 23.2.2023 n. 5586

IMPOSTE INDIRETTE

[IVA - Obblighi dei contribuenti - Fatturazione - Fatturazione elettronica - Comunicazioni di anomalia - Tardiva emissione delle fatture elettroniche - Tardivo invio dei dati dei corrispettivi giornalieri telematici \(prov. Agenzia delle Entrate 6.3.2023 n. 61196\)](#)

Con il provvedimento 6.3.2023 n. [61196](#), l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità con cui verranno inviate ai contribuenti le segnalazioni di anomalia relative alla tardiva emissione di fatture elettroniche o alla ritardata trasmissione dei dati dei corrispettivi giornalieri.

I soggetti passivi che hanno emesso e-fatture via Sdl oltre i termini stabiliti dall'[art. 21](#) co. 4 del DPR 633/72 o che hanno trasmesso i dati dei corrispettivi telematici giornalieri oltre i dodici giorni previsti dall'[art. 2](#) co. 6-ter del DLgs. 127/2015, si vedranno recapitare dall'Agenzia delle Entrate un'apposita comunicazione nella quale sarà contenuto l'invito a verificare le possibili irregolarità, fornendo, nel caso, i chiarimenti necessari a motivare il ritardo.

Contenuto delle comunicazioni

Le "lettere di compliance" verranno inviate al domicilio digitale del contribuente; sarà in ogni caso possibile consultarne il contenuto accedendo al proprio cassetto fiscale o alla propria area riservata dell'interfaccia web "Fatture e Corrispettivi".

In particolare, i soggetti passivi potranno trovare l'elenco delle fatture emesse tardivamente, contenente, fra l'altro:

- la tipologia di fattura;
- il tipo del documento;

- il numero;
- la data del documento;
- la data di trasmissione;
- l'identificativo SdI del file.

L'elenco dei corrispettivi giornalieri che sono stati trasmessi oltre i termini conterrà, invece:

- il numero degli invii tardivi;
- l'ID Invio;
- la matricola del dispositivo;
- la data di rilevazione;
- la data di trasmissione.

Richiesta di informazioni o segnalazione di fatti non conosciuti

Gli operatori, anche avvalendosi di intermediari abilitati alla trasmissione delle dichiarazioni ex [art. 3](#) del DPR 322/98, potranno richiedere informazioni o segnalare all'Agenzia le eventuali circostanze atte a giustificare il ritardo nella trasmissione.

Per quanto concerne le fatture elettroniche, il controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate sarà verosimilmente fondato sul riscontro tra la data di emissione del documento (coincidente con la trasmissione al Sistema di Interscambio) e la data di effettuazione dell'operazione, riportata all'interno del campo "Data" del file XML.

A questo proposito, nel provvedimento viene precisato che il ritardo potrebbe essere originato dal fatto che il soggetto passivo rientra in "casistiche particolari". Si tratta, ad esempio, delle circostanze in cui sono consentite specifiche deroghe agli ordinari termini di emissione della fattura ai sensi dell'[art. 73](#) del DPR 633/72. Si pensi, come segnalato nella circolare 17.6.2019 n. [14](#), alle disposizioni di cui al DM 18.11.76, relative alle operazioni effettuate da imprese a mezzo di sedi secondarie che non provvedono direttamente all'emissione dei documenti, per le quali "gli obblighi di fatturazione (...) possono essere eseguiti entro il mese successivo a quello in cui è stata effettuata l'operazione".

Va, inoltre, rammentato che in alcuni frangenti la deroga agli ordinari termini di emissione è stata stabilita da specifiche norme (si veda al proposito "Mastromatteo A., Santacroce B., "Fatture elettroniche: per l'invio tardivo verifica sulle moratorie", *Il Sole - 24 Ore*, 8.3.2023, p.). È il caso dell'[art. 10](#) del DL 119/2018 con il quale era stato disposto che per il primo semestre del 2019 le sanzioni per tardiva fatturazione non sarebbero state applicabili se la fattura fosse stata emessa "entro il termine di effettuazione della liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto".

Analoghe considerazioni possono essere operate per i soggetti tenuti alla trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi. Anche in questo caso, infatti, particolari circostanze potrebbero avere determinato il ritardo nell'invio. L'[art. 12-quinquies](#) del DL 34/2019 disponeva che nel primo semestre di vigenza dell'obbligo di trasmissione - "decorrente dal 1° luglio 2019 per i soggetti con volume di affari superiore a euro 400.000 e dal 1° gennaio 2020 per gli altri soggetti" - le sanzioni per il tardivo invio non si applicassero "in caso di trasmissione telematica dei dati relativi ai corrispettivi giornalieri entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione".

Regolarizzazione delle violazioni

Nel caso in cui il ritardo non possa essere giustificabile, sarà possibile sanare la violazione avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'[art. 13](#) del DLgs. 472/97, sempre che non sia già stato notificato un atto di liquidazione, di irrogazione delle sanzioni o di accertamento, o che non sia stata ricevuta una comunicazione di irregolarità di cui agli [artt. 36-bis](#) del DPR 600/73 e [54-bis](#) del DPR [633/72](#).

L'Agenzia delle Entrate sottolinea, inoltre, che fino al prossimo 31.3.2023, i soggetti passivi che decidano di correggere il proprio comportamento, potranno avvalersi delle sanatorie introdotte dalla legge di bilancio 2013 (L. [197/2022](#)), usufruendo delle disposizioni previste dall'[art. 1](#) della L. 197/2022:

- per regolarizzare le violazioni formali (co. da 166 a 173), con il versamento di 200,00 euro per ciascun periodo d'imposta, nel caso in cui dette violazioni non abbiano inciso sul pagamento dell'imposta, o
- per la regolarizzazione delle violazioni sostanziali (co. da 174 a 178), attraverso il pagamento di un importo pari a 1/18 della sanzione di cui all'[art. 6](#) del DLgs. 471/97.

Provvedimento Agenzia Entrate 6.3.2023 n. 61196

Il Quotidiano del Commercialista del 7.3.2023 - "Sanzioni ridotte per la tardiva emissione della fattura elettronica" - Redazione

IMPOSTE SOSTITUTIVE

Regime forfetario ex L. 190/2014 - Errata applicazione del regime - Responsabilità per le ritenute d'acconto omesse (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 8.3.2023 n. 245)

Con la risposta a interpello 8.3.2023 n. [245](#), l'Agenzia delle Entrate ha esaminato il caso di un professionista che ha applicato il regime forfetario senza averne i requisiti. Nello specifico, è stato chiarito come deve comportarsi il sostituto d'imposta e se il medesimo può incorrere in sanzioni per l'omissione delle ritenute d'acconto. Nell'ambito del regime agevolato, infatti, i ricavi e i compensi percepiti non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta ([art. 1](#) co. 67 della L. 190/2014).

Applicazione del regime forfetario in assenza dei requisiti - Correzione delle fatture emesse

Non è infrequente che, dopo un periodo di applicazione del regime forfetario, con conseguente emissione di fatture senza addebito dell'IVA ed esposizione della ritenuta d'acconto, ci si accorga della presenza di una causa di esclusione o del superamento dei limiti di ricavi e compensi e di spese per lavoro sostenute. In questi casi, è possibile rimediare all'indebita fruizione del regime adottando una delle seguenti modalità:

- emettendo e trasmettendo al committente note di variazione in aumento ([art. 26](#) co. 1 del DPR 633/72), a integrazione delle fatture originarie, addebitando a titolo di rivalsa l'IVA ed esponendo la ritenuta d'acconto (ove dovuta);

- emettendo e trasmettendo al committente note di variazione in diminuzione ([art. 26](#) co. 2 del DPR 633/72) a integrale storno delle fatture originarie, ed emettendo nuove fatture, in sostituzione delle precedenti, addebitando a titolo di rivalsa l'IVA ed esponendo la ritenuta d'acconto, ove dovuta (risposte interpello Agenzia delle Entrate 26.11.2019 n. [499](#) e 26.11.2019 n. [500](#)).

Nella fattispecie oggetto di interpello, per i compensi relati al 2021, fatturati erroneamente nel regime forfetario e incassati, il professionista aveva emesso note di variazione in aumento per la sola IVA. Con riguardo ai compensi relativi al 2022, fatturati erroneamente nel regime forfetario e incassati, il professionista aveva emesso note di credito a storno integrale delle fatture errate e riemesso fatture in regime ordinario con esposizione di IVA e ritenuta d'acconto.

Adempimenti del sostituto d'imposta

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che, rispetto ai compensi incassati nel 2021, il sostituto d'imposta non deve eseguire il versamento delle ritenute d'acconto non operate, nè presentare le Certificazioni Uniche ed il modello 770 integrativo, a condizione che il professionista/sostituto abbia già presentato la dichiarazione dei redditi, anche integrativa, e versato le relative imposte, interessi e sanzioni tramite ravvedimento operoso.

Rispetto ai compensi incassati nel 2022, invece, per i quali il professionista/sostituto non ha ancora adempiuto gli obblighi dichiarativi con la presentazione del modello REDDITI PF 2023, il sostituto d'imposta dovrebbe operare, seppur tardivamente, le ritenute d'acconto e versarle con la maggiorazione a titolo di interesse, nonché rilasciare la Certificazione Unica per il 2022 e presentare il modello 770/2023 indicando i dati corretti.

Responsabilità per l'omessa effettuazione e versamento delle ritenute d'acconto

In relazione alla responsabilità per le violazioni connesse all'omissione delle ritenute d'acconto, va tenuto presente che, per far sì che le ritenute non siano operate, i contribuenti in regime forfetario rilasciano un'apposita dichiarazione al sostituto d'imposta dalla quale risulta che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto a imposta sostitutiva ([art. 1](#) co. 67 della L. 190/2014).

Proprio in ragione della dichiarazione rilasciata, poi rivelatasi errata per l'assenza dei presupposti di applicazione del regime, il sostituto d'imposta è incorso nell'omissione della ritenuta e del suo versamento. Per tale ragione il professionista/sostituto deve ritenersi responsabile non solo delle sanzioni per l'errata fatturazione e tardiva liquidazione e versamento dell'IVA dovuta, ma anche per quelle relative alle ritenute non operate e non versate, o versate tardivamente, conseguenti all'errata richiesta di disapplicazione delle medesime.

Nei confronti del sostituto d'imposta, è applicabile l'[art. 6](#) del DLgs. 472/97, secondo cui, se "la violazione è conseguenza di errore sul fatto, l'agente non è responsabile quando l'errore non è determinato da colpa". Al riguardo è stato precisato che, se è stata osservata la normale diligenza nella ricostruzione della realtà, l'errore in cui è incorso il trasgressore esclude la responsabilità (C.M. [180/E/98](#)).

Pertanto, il sostituto d'imposta può ritenersi non responsabile delle violazioni relative all'omessa o tardiva

esecuzione e versamento delle ritenute, alla trasmissione delle Certificazioni Uniche e del modello 770 con dati errati e, conseguentemente, delle sanzioni a esse relative, se è in grado di dimostrare che, osservando la normale diligenza, non sarebbe stato nelle condizioni di poter verificare i presupposti per l'applicazione del regime agevolato.

art. 1 co. 67 L. 23.12.2014 n. 190

art. 6 DLgs. 18.12.1997 n. 472

Risposta interpello Agenzia Entrate 8.3.2023 n. 245

Il Quotidiano del Commercialista del 9.3.2023 - "Forfettario responsabile per le ritenute d'acconto erroneamente omesse" - Rivetti

Il Sole - 24 Ore del 9.3.2023, p. 33 - "Niente sanzioni al sostituto senza colpa su ritenute all'ex forfettario" - Caputo A.

TRIBUTI LOCALI

IRAP - Determinazione della base imponibile - Esercenti attività d'impresa - Canoni di leasing immobiliare - Determinazione della quota deducibile (Cass. 3.3.2023 n. 6492)

Con la sentenza 3.3.2023 n. [6492](#), la Corte di Cassazione ha affermato che, ai fini IRAP, i canoni di *leasing* immobiliare (depurati della quota interessi) sono deducibili per l'importo stanziato nella voce B.8 del Conto economico, senza tenere conto dei limiti forfettari applicabili ai fini della determinazione del reddito d'impresa. Il principio non è innovativo, in quanto espresso già dall'ordinanza 15.3.2021 n. [7183](#), ma appare rilevante nell'ottica dello stanziamento dell'IRAP nel bilancio 2022 delle società di capitali.

Quadro normativo di riferimento

Ai sensi dell'[art. 36](#) co. 7 del DL 223/2006, il costo ammortizzabile dei fabbricati strumentali (per natura e per destinazione) deve essere assunto al netto di quello riferibile alle:

- aree occupate dalla costruzione;
- aree che ne costituiscono pertinenze.

Il costo attribuibile all'area deve essere quantificato in misura pari al maggiore tra i seguenti due valori:

- valore delle aree quale risultante dal bilancio dell'impresa relativo all'anno di acquisizione del fabbricato;
- valore pari al 20% del costo complessivo del fabbricato (30% per i fabbricati industriali).

Tale disposizione si applica, con riguardo alla quota capitale dei canoni, anche ai fabbricati strumentali in locazione finanziaria ([art. 36](#) co. 7-bis del DL 223/2006).

Applicabilità della disposizione ai fini IRAP

Secondo la posizione dell'Agenzia delle Entrate (circ. 16.7.2009 n. [36](#), § 1.3, per gli ammortamenti, e 23.6.2010 n. [38](#), § 1.6, per il *leasing*), anche ai fini del tributo regionale, la quota di canone di *leasing* o di ammortamento riferibile al terreno pertinenziale deve essere considerata indeducibile in base ai citati co. 7 e 7-bis.

L'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria si fonda sul tenore letterale della norma, che fa generico riferimento alle "quote di ammortamento deducibili", senza specificarne l'ambito impositivo.

La suddetta impostazione è stata sempre avversata dalla dottrina (cfr., ad esempio, circ. Assonime 34/2009), secondo la quale il valore indeducibile delle suddette aree dovrebbe essere assunto secondo i corretti criteri di redazione del bilancio.

Infatti, l'[art. 36](#) co. 7 del DL 223/2006 è anteriore alle modifiche recate alla disciplina dell'IRAP dalla L. [244/2007](#): quest'ultima, introducendo il principio di derivazione diretta dal bilancio dei componenti positivi e negativi del valore della produzione, dovrebbe aver "disattivato", ai fini del tributo regionale, l'applicazione delle regole fiscali da esso dettate, sostituendole con la corretta applicazione dei principi contabili (ex [art. 5](#) co. 5 del DLgs. 446/97).

La pronuncia in commento sconfessa la posizione dell'Agenzia e aderisce a quella della dottrina, affermando che, ai fini IRAP, la deduzione dei canoni di *leasing* immobiliare deve essere riconosciuta per la quota stanziata a Conto economico, ad eccezione della quota interessi, desunta dal contratto, indeducibile per dato normativo.

Se ci si uniforma a tale posizione, in sede di dichiarazione IRAP non bisogna eseguire alcuna variazione in aumento al fine di rendere indeducibile la quota di canone idealmente riferibile al terreno, ferma restando quella relativa alla quota interessi indeducibile all'interno del rigo IC44 ("Quota degli interessi nei canoni di *leasing*").

Analogo criterio si ritiene applicabile anche agli ammortamenti (nonostante il diverso avviso delle istruzioni al modello IRAP 2023, che sul punto continuano a non risultare allineate alla posizione della Suprema Corte). In tale ipotesi, ferma restando l'indeducibilità della quota di ammortamento idealmente riferibile al terreno, quest'ultima andrebbe determinata in base a quanto previsto dai principi contabili (cioè, sulla base di apposita valutazione economica) e non sulla scorta delle percentuali forfetarie ex [art. 36](#) comma 7 del DL 223/2006.

Disciplina IRAP degli oneri a deducibilità limitata ai fini IRES

La posizione della Suprema Corte appare estensibile a tutti gli oneri per cui sono posti limiti di deducibilità nell'ambito delle imposte sui redditi.

In proposito, si ricorda che, ai fini IRAP, per effetto del citato principio di "presa diretta", la ricorrenza del requisito di inerenza rileva - già ai fini civilistico-contabili - come condizione per imputare in bilancio un determinato componente negativo di reddito (circ. Agenzia delle Entrate 16.7.2009 n. [36](#), § 1.2, e 22.7.2009 n. 39). In altre parole, i costi imputati a Conto economico in applicazione dei principi civilistici sono normalmente connotati dal generale requisito di inerenza alla base imponibile IRAP: in pratica, il principio di inerenza che deve essere seguito ai fini IRAP è quello civilistico, desumibile dalla corretta applicazione dei principi contabili (nello stesso senso, cfr. Cass. 11.6.2018 n. [15115](#)).

La (mancanza di) inerenza è sindacabile dall'Amministrazione finanziaria in sede di controllo.

Il sindacato di inerenza si pone, in particolare, con riferimento ai costi relativamente ai quali il TUIR introduce presunzioni legali di parziale inerenza, ponendo limiti alla relativa deducibilità (es. costi relativi ai veicoli, costi di telefonia, erogazioni liberali, ecc.).

Nei riguardi degli oneri in esame, per esigenze di semplificazione l'inerenza (e, quindi, la deducibilità) ai fini IRAP sussiste nel limite della quota deducibile ai fini IRES (es. 80% per le spese di telefonia). Se viene dedotto un ammontare superiore, il contribuente deve provare analiticamente l'inerenza all'attività d'impresa della quota di costo eccedente (es. 20%, nel caso delle spese di telefonia).

In ogni caso, la circ. [36/2009](#) non altera in alcun modo il trattamento dei costi sottoposti a limiti di deducibilità ai fini IRES, che, in ambito IRAP, possono essere dedotti integralmente (o in misura superiore alle soglie fissate dal TUIR), atteso che il principio di inerenza applicabile ai fini IRAP è quello civilistico, desumibile dalla corretta applicazione dei principi contabili (in questo senso, la successiva circ. [39/2009](#)).

L'ordinanza in commento sembra porre fine a qualsiasi incertezza sull'argomento e costituisce un valido supporto per ritenere deducibili, oltre alle citate spese, anche gli altri oneri stanziati nella voce B.14 del Conto economico, la cui deducibilità è, di regola, negata ai fini IRES, quali, ad esempio, le erogazioni liberali e le sanzioni amministrative.

Il Quotidiano del Commercialista del 4.3.2023 - "Leasing immobiliari deducibili in base ai dati contabili" - Fornero

Guide Eutekne - Imposte Dirette - "Immobili strumentali" - Fornero L. Guide

Eutekne - Irap - "Sanzioni tributarie amministrative" - Fornero L.

Cass. 3.3.2023 n. 6492

Leggi in evidenza

AGEVOLAZIONI

PROVVEDIMENTO AGENZIA DELLE ENTRATE 1.3.2023 N. 56785

AGEVOLAZIONI

AGEVOLAZIONI FISCALI - Crediti d'imposta per energia elettrica, gas e carburante - Comunicazione dei crediti maturati nel 2022 e non ancora utilizzati - Modalità e termini - Estensione

Mediante il provv. 16.2.2023 n. 44905, l'Agenzia delle Entrate ha definito il contenuto e le modalità di presentazione della comunicazione dell'ammontare dei crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica,

gas e carburante maturati nel 2022 e non ancora utilizzati, approvando l'apposito modello e le relative

istruzioni per la compilazione.

Con il presente provvedimento, l'Agenzia delle Entrate:

- estende l'ambito applicativo della comunicazione in esame, in seguito ad intervenute modifiche normative;
- prevede specifiche modalità di comunicazione per i soggetti localizzati nei Comuni di Livigno e Campione d'Italia, non titolari di partita IVA;
- approva conseguentemente una nuova versione del modello di comunicazione e delle relative istruzioni per la compilazione, in sostituzione di quelle approvate con il provv. 16.2.2023 n. 44905.

Ambito applicativo

La comunicazione in esame riguarda le imprese che hanno beneficiato dei crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas relativi:

- al terzo trimestre 2022 (art. 6 del DL 115/2022);
- ai mesi di ottobre e novembre 2022 (art. 1 del DL 144/2022);
- al mese di dicembre 2022 (art. 1 del DL 176/2022).

Imprese agricole e della pesca

La medesima comunicazione riguarda anche le imprese esercenti attività agricola, della pesca o l'attività agromeccanica di cui al codice ATECO 1.61, in relazione al credito d'imposta per l'acquisto di carburante relativo al quarto trimestre 2022 (art. 2 del DL 144/2022).

Per effetto dell'art. 15 co. 1-quinquies del DL 29.12.2022 n. 198 (c.d. "milleproroghe"), inserito in sede di conversione nella L. 24.2.2023 n. 14, l'obbligo di comunicazione riguarda anche il credito d'imposta per l'acquisto di carburante delle imprese agricole e della pesca relativo al terzo trimestre 2022 (art. 7 del DL 115/2022).

Esclusioni dall'obbligo di presentazione della comunicazione

La comunicazione non deve essere inviata nel caso in cui il beneficiario, in alternativa, abbia:

- già interamente utilizzato il credito maturato in compensazione tramite il modello F24, ai sensi del DLgs. 241/97;
- già comunicato all'Agenzia delle Entrate la cessione del credito.

Contenuto del modello di comunicazione

Il nuovo modello di comunicazione ("Modello per la comunicazione dei crediti d'imposta maturati in relazione alle spese sostenute per l'acquisto di prodotti energetici") è composto:

- dal frontespizio;
- dal quadro A, relativo alla comunicazione dei crediti maturati;
- dal quadro B, contenente la comunicazione di sussistenza dei requisiti dei crediti d'imposta maturati.

Modalità e termini di presentazione della comunicazione

La comunicazione va inviata:

- dal 16.2.2023 al 16.3.2023;
- utilizzando la nuova versione dell'apposito modello approvato dall'Agenzia delle Entrate;
- dal beneficiario dei crediti d'imposta, direttamente oppure avvalendosi di un intermediario abilitato;
- utilizzando i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate o il servizio web disponibile nell'area riservata del sito internet della medesima Agenzia.

Soggetti localizzati nei Comuni di Livigno e Campione d'Italia

I soggetti localizzati nei Comuni di Livigno e Campione d'Italia, non titolari di partita IVA, inviano il modello di comunicazione:

- all'indirizzo PEC cop.Cagliari@pce.agenziaentrate.it;
- sottoscritto con firma digitale dal soggetto beneficiario dei crediti d'imposta o dal suo rappresentante, oppure sottoscritto con firma autografa, scansionato e trasmesso al suddetto indirizzo PEC unitamente alla copia di un documento di riconoscimento in corso di validità;
- anche tramite un intermediario appositamente delegato.

I modelli inviati tramite PEC riferiti a soggetti titolari di partita IVA saranno respinti.

Invio di una sola comunicazione

Per ciascun credito d'imposta, il beneficiario può inviare una sola comunicazione valida, per l'intero importo del credito maturato nel periodo di riferimento, al lordo dell'eventuale ammontare già utilizzato in compensazione nel modello F24, ai sensi del DLgs. 241/97, fino alla data della comunicazione stessa.

Eventuali successive comunicazioni dello stesso soggetto per il medesimo credito saranno scartate, salvo che la precedente comunicazione sia stata annullata con le medesime modalità previste per l'invio.

Effetti del mancato invio della comunicazione

Il mancato invio di una valida comunicazione determina l'impossibilità di utilizzare il credito residuo in compensazione nel modello F24, a partire dal 17.3.2023.

Futura cessione del credito

L'invio della comunicazione non preclude la possibilità di effettuare successivamente la cessione del credito.