

LA SETTIMANA IN BREVE

02

Notizie

OPERAZIONI STRAORDINARIE

02

SCAMBI DI PARTECIPAZIONI - Operazioni domestiche - Conferimento di partecipazioni

FISCALE

03

RISCOSSIONE - Modello F24 - Versamenti unificati - Acconti

04

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

06

IMPOSTE INDIRETTE - Successioni e donazioni

07

CONTENZIOSO - Processo tributario - Organi e oggetto della giurisdizione tributaria - Atti impugnabili - Tassatività degli atti impugnabili

IMMOBILI

08

CATASTO

10

Leggi In evidenza

Notizie

Operazioni straordinarie

SCAMBI DI PARTECIPAZIONI

Operazioni domestiche - Conferimento di partecipazioni - Regime del realizzo controllato - Conferimento di minusvalenze - Indeducibilità (ris. Agenzia delle Entrate 16.10.2023 n. 56)

La ris. Agenzia delle Entrate 16.10.2023 n. [56](#) ha chiarito che il regime del c.d. “realizzo controllato” ex [art. 177](#) co. 2-bis del TUIR si applica anche in caso di conferimento della partecipazione ad un importo inferiore al suo costo fiscale. Si precisa che:

- tale circostanza non determina l'applicazione delle regole di individuazione del reddito previste dall'[art. 9](#) del TUIR per il soggetto conferente;
- per il conferente si produce l'effetto della non deducibilità della minusvalenza conseguita.

Conferimento di partecipazioni a realizzo controllato

L'[art. 177](#) co. 2 del TUIR disciplina l'operazione di “scambio” di partecipazioni mediante conferimento.

Le azioni o quote ricevute a seguito di conferimenti in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società ai sensi dell'[art. 2359](#) co. 1 n. 1 c.c. (ovvero lo incrementa in virtù di un obbligo statutario o di legge), sono valutate, ai fini della determinazione del reddito del conferente, in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento. Rileva, quindi, l'iscrizione in contabilità delle partecipazioni ricevute dal soggetto conferitario per individuare la plusvalenza del conferente.

La disciplina del conferimento di partecipazioni non di controllo ex [art. 177](#) co. 2-bis del TUIR, invece, beneficia del realizzo controllato in presenza delle seguenti condizioni:

- le partecipazioni conferite rappresentano, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2% o al 20% ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5% o al 25%, a seconda che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni (lett. a);
- le partecipazioni sono conferite in società, esistenti o di nuova costituzione, interamente partecipate dal conferente (lett. b).

Conferimenti di partecipazioni detenute in nuda proprietà e piena proprietà

In primo luogo, la ris. [56/2023](#) ha confermato che, nel caso in cui le quote detenute in nuda proprietà vengano conferite unitamente a quelle detenute in piena proprietà, e tale conferimento “complessivamente” integri le soglie di qualificazione di cui alla lett. a) dell'[art. 177](#) comma 2-bis del TUIR, il conferimento nel suo complesso può beneficiare del regime di realizzo controllato.

Conferimenti di partecipazioni “minusvalenti”

Secondo la ris. Agenzia delle Entrate 20.4.2012 n. [38](#) e il principio di diritto 28.7.2020 n. [10](#), il regime del c.d. “realizzo controllato” rappresenta una deroga al principio generale di determinazione delle plusvalenze dell'[art. 9](#) del TUIR (valore normale), costituendo “*un'ipotesi specifica di determinazione del reddito del conferente, avente natura agevolativa e applicabile ex se in presenza dei presupposti di legge previsti dalla norma*”.

Si è ritenuto, quindi, che i co. 2 e 2-bis dell'[art. 177](#) del TUIR si applichino nelle sole ipotesi di conferimenti di partecipazioni il cui valore normale risulta superiore al relativo valore fiscale. Secondo quanto riportato nella ris. [56/2023](#), nel caso in cui dovesse verificarsi tale la condizione, ma il costo fiscale della partecipazione conferita dovesse essere maggiore dell'incremento di patrimonio netto effettuato dalla società conferitaria (c.d. “conferimento minusvalente”), tale circostanza non determina l'applicazione delle regole di individuazione del reddito previste dall'[art. 9](#) del TUIR per il soggetto conferente.

La differenza (negativa) tra il minor valore della partecipazione ricevuta dal conferente, successivamente all'operazione di conferimento, rispetto al valore fiscale della partecipazione conferita, comporta comunque l'applicazione dei co. 2 e 2-bis dell'[art. 177](#) del TUIR, ma non consente al conferente di dedurre la minusvalenza.

art. 177 co. 2 bis DPR 22.12.1986 n. 917

Risoluzione Agenzia Entrate 16.10.2023 n. 56

Il Quotidiano del Commercialista del 17.10.2023 - "Il conferimento minusvalente può verificarsi anche in realizzo controllato" - Sanna

Il Sole - 24 Ore del 17.10.2023, p. 38 - "Nel realizzo controllato la minusvalenza non è deducibile" -

Folli M. Guide Eutekne - Imposte Dirette - "Conferimenti - Conferimento di partecipazioni" - Sanna S.

Fiscale

RISCOSSIONE

Modello F24 - Versamenti unificati - Acconti - Persone fisiche titolari di partita IVA con ricavi o compensi 2022 non superiori a 170.000 euro - Seconda rata di acconto - Versamento entro il 16.1.2024 - Novità del DL 145/2023 (DL "collegato" al Ddl. di bilancio 2024)

Per alcuni soggetti, l'[art. 4](#) del DL 145/2023 (c.d. DL "collegato" al Ddl. di bilancio 2024) proroga al 16.1.2024 il termine per il pagamento della seconda rata di acconto dovuto in base alla dichiarazione dei redditi.

Ambito temporale

Per espressa disposizione normativa, la misura è applicabile al solo periodo d'imposta 2023.

Ambito soggettivo

Il differimento è applicabile alle sole persone fisiche titolari di partita IVA che, nel 2022, dichiarano ricavi o compensi non superiori a 170.000,00 euro.

Dal beneficio sono quindi esclusi i seguenti contribuenti (per i quali il termine di versamento resta quindi fermo al 30.11.2023, se aventi il periodo d'imposta coincidente con l'anno "solare"):

- le persone fisiche titolari di partita IVA che nel 2022 dichiarano ricavi o compensi di importo superiore a 170.000,00 euro;
- le persone fisiche "non titolari" di partita IVA (ivi inclusi i soci di società e associazioni "trasparenti" ai sensi degli [artt. 5, 115 e 116](#) del TUIR, sempre che non siano titolari di una propria partita IVA, salvi eventuali futuri chiarimenti di fonte ufficiale di segno contrario);
- i soggetti diversi dalle persone fisiche (ad esempio, le società di capitali e di persone, nonché gli enti commerciali e non commerciali).

Inoltre, il riferimento alla "seconda rata" e non alla "seconda o unica rata" dovrebbe escludere dalla proroga coloro che non hanno versato la prima rata d'acconto perché non erano tenuti a farlo in quanto di ammontare non superiore a 103,00 euro. In tale ottica, l'esclusione sarebbe motivata dall'esiguità degli importi coinvolti (l'acconto complessivo sarebbe di 206,00 euro per i soggetti ISA e 257,00 euro per i soggetti stranieri agli ISA).

Ambito oggettivo

L'[art. 4](#) del DL 145/2023 richiama l'acconto "dovuto in base alla dichiarazione dei redditi".

Dovrebbero quindi rientrare nella proroga, oltre all'IRPEF, anche le imposte sostitutive delle imposte sui redditi dovute dai contribuenti che si avvalgono di forme di determinazione del reddito con criteri forfetari, oppure per le quali si applicano i criteri IRPEF di versamento dell'acconto.

Si tratta, in pratica, dei seguenti tributi:

- l'imposta sostitutiva per il regime di vantaggio ([artt. 27](#) co. 1, 2 e 7 del DL 98/2011 e 1 co. 96 - 115 e 117 della L. [244/2007](#));
- l'imposta sostitutiva per il regime forfetario ([art. 1](#) co. 54 - 89 della L. 190/2014);
- la cedolare secca sulle locazioni di immobili abitativi ([art. 3](#) del DLgs. 23/2011 e provv. Agenzia delle Entrate 7.4.2011 n. [55394](#));

- l'IVIE ([art. 19](#) co. 13-17 del DL 201/2011);
- l'IVAFE ([art. 19](#) co. 18-22 del DL 201/2011);
- l'imposta sostitutiva per compensi da ripetizioni ([art. 1](#) co. 13-16 della L. 145/2018);
- l'addizionale IRPEF sul materiale pornografico e di incitamento alla violenza, c.d. "tassa etica" ([art. 1](#) co. 466 della L. 266/2005 e DPCM [13.3.2009](#)).

Tutte le citate imposte sono, infatti, liquidate nel modello REDDITI.

Esclusione dei contributi previdenziali e dei premi INAIL

Per espressa previsione normativa, dalla proroga sono esclusi:

- i "contributi previdenziali e assistenziali" (si tratta, ad esempio, dei contributi INPS dovuti dai lavoratori autonomi iscritti alla Gestione separata ex L. [335/95](#) e dagli artigiani e commercianti);
- i premi assicurativi INAIL.

Facoltà di rateizzare i versamenti

Anziché in un'unica soluzione entro il 16.1.2024, la seconda rata dei suddetti acconti potrà essere pagata in cinque rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese di gennaio, con scadenza il giorno 16 di ciascun mese.

Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 4% annuo (ex [artt. 20](#) co. 2 del DLgs. 241/97 e [5](#) co. 1 del DM 21.5.2009).

Novità della L. 111/2023

L'[art. 5](#) co. 1 lett. f) della L. [111/2023](#) (legge delega di riforma fiscale) dispone che i relativi DLgs. attuativi dovranno modificare le modalità di versamento dell'IRPEF dovuta dai lavoratori autonomi, dagli imprenditori individuali e dai contribuenti a cui si applicano gli ISA, fermo restando il vigente sistema di calcolo, anche previsionale, del saldo e degli acconti. In particolare, andranno previste:

- la progressiva introduzione della periodicità mensile dei versamenti degli acconti e dei saldi;
- un'eventuale riduzione della ritenuta d'acconto.

La misura temporanea introdotta dal DL [145/2023](#) anticipa, per alcuni aspetti, quanto dovrà essere stabilito a regime dai richiamati DLgs. attuativi.

art. 20 co. 2 DLgs. 9.7.1997 n. 241

art. 4 DL 18.10.2023 n. 145

Il Quotidiano del Commercialista del 17.10.2023 - "Secondo acconto IRPEF al 16 gennaio 2024 per imprese e professionisti" - Fornero - Negro

Il Sole - 24 Ore del 17.10.2023, p. 4 - "Extraprofiti, richiamo alla cassa nel 2024 Società escluse dagli accertamenti a rate" - Mobili - Parente

Italia Oggi del 17.10.2023, p. 24 - "Acconti a rate su cinque mesi" - Bartelli

Il Sole - 24 Ore del 20.10.2023, p. 37 - "Rinvio secondo acconto ma non per i contributi" - Gavelli G.

Il Quotidiano del Commercialista del 19.10.2023 - "In Gazzetta il decreto fiscale collegato al disegno di legge di bilancio" - Redazione

Guide Eutekne - Imposte Dirette - "Acconti d'imposta" - Fornero L.

IMPOSTE INDIRETTE

IVA - Obblighi dei contribuenti - Fatturazione - Fatturazione elettronica - Erronea duplicazione delle fatture - Deleghe per l'utilizzo dei servizi di fatturazione elettronica (risposta interpello Agenzia delle Entrate 13.10.2023 n. 447; provvedimento Agenzia delle Entrate 17.10.2023 n. 373040)

Nell'ambito della fatturazione elettronica, l'Amministrazione finanziaria ha confermato le indicazioni già fornite in ordine all'erronea duplicazione delle fatture e ha aggiornato le regole per l'attivazione delle deleghe agli intermediari.

Erronea duplicazione delle fatture

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello 13.10.2023 n. [447](#), ha ribadito il proprio orientamento, già espresso nella risposta a interpello 8.10.2019 n. [395](#), affermando che, nel caso in cui, per una stessa operazione, vengano trasmesse due fatture elettroniche al Sistema di Interscambio, l'errore può essere sanato attraverso l'annotazione dei documenti duplicati e l'emissione di una nota di variazione in diminuzione a storno.

Il caso analizzato dall'Amministrazione riguarda una società italiana che consultando la propria area riservata del sito web dell'Agenzia, si rendeva conto che alcune fatture emesse nei confronti di un proprio cliente estero risultavano duplicate. La circostanza era dovuta alla mancata disattivazione di un servizio, reso da un intermediario, consistente nella trasmissione al Sdl delle operazioni transfrontaliere.

Modalità di rettifica

Il Sistema di Interscambio effettua una serie di controlli propedeutici all'inoltro al destinatario della fattura. In particolare, come riportato nelle specifiche tecniche allegate *sub A* al provv. Agenzia delle Entrate 24.11.2022 n. [433608](#), la verifica di unicità "*viene eseguita al fine di intercettare ed impedire l'inoltro di una fattura già trasmessa e elaborata*"; in quest'ottica, nel caso in cui i dati contenuti all'interno del file e relativi all'identificativo del cedente o prestatore, all'anno contenuto nella data e al numero del documento "*coincidano con quelli di una fattura precedentemente trasmessa e per la quale non sia stata inviata al soggetto trasmittente una ricevuta di scarto, il documento viene rifiutato*".

Nel caso di specie, dal momento che il soggetto passivo si è avvalso di un intermediario, i file XML non sono stati scartati poiché il Sdl non è stato in grado di intercettare l'errore di duplicazione "*in ragione della diversa nomenclatura delle fatture e dei relativi duplicati*".

Nel presupposto che i documenti si riferiscano alle medesime operazioni, l'Agenzia delle Entrate conferma che l'errore può essere rimediato attraverso la "*registrazione, nel periodo d'imposta corrente, di tutti i duplicati emessi dall'intermediario alla controparte*", procedendo contestualmente allo storno degli stessi grazie all'emissione di una nota di variazione ex [art. 26](#) co. 2 del DPR 633/72.

Tale norma consente, infatti, la riduzione della base imponibile e dell'imposta nel caso in cui "*un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno intutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile*".

Come già sostenuto in passato (risposta a interpello n. [395/2019](#)), l'Agenzia delle Entrate conferma che la fattispecie in esame può essere ricondotta alle figure "simili" alle cause di "*nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione*" che consentono la variazione in diminuzione senza limiti di tempo.

Le note di credito emesse per procedere allo storno dei duplicati possono essere "*cumulative per ogni codice identificativo IVA di ciascun acquirente*", con indicazione degli estremi delle fatture duplicate e, nel campo "causale", della dicitura "storno totale delle fatture per errato invio tramite Sdl".

Deleghe per l'utilizzo della fatturazione elettronica

Con il provvedimento 5.11.2018 n. [291241](#), l'Agenzia delle Entrate aveva previsto che l'attivazione delle deleghe agli intermediari per l'utilizzo dei servizi di fatturazione elettronica fosse subordinata al positivo esito della verifica in ordine agli elementi di riscontro contenuti nella dichiarazione IVA presentata dal delegante "nell'anno solare antecedente a quello di conferimento/revoca della delega".

Con l'estensione del perimetro degli operatori economici obbligati alla trasmissione di e-fatture via SdI, che include, dall'1.7.2022 anche i soggetti in regime di franchigia che nell'anno precedente (2021) hanno conseguito ricavi o percepito compensi, ragguagliati ad anno, superiori a 25.000,00 euro, e che comprenderanno dal 2024 anche gli operatori che si attestavano sotto detta soglia, si è reso necessario un aggiornamento del sistema di attivazione.

Con il provvedimento 17.10.2023 n. [373040](#), l'Agenzia delle Entrate ha quindi proceduto alla modifica del precedente provvedimento e al conseguente adeguamento delle specifiche tecniche per la comunicazione telematica contenente i dati essenziali per l'attivazione delle deleghe.

Considerato che i soggetti in regime di franchigia non presentano la dichiarazione annuale IVA, gli elementi di riscontro per l'attivazione delle deleghe vengono desunti dalla dichiarazione dei redditi presentata dal delegante nell'anno solare precedente.

In sostanza, se, in linea generale, agli operatori economici è richiesto di indicare l'importo corrispondente al volume d'affari e le somme corrispondenti all'imposta dovuta e a credito, risultanti dal modello IVA, i soggetti in regime di vantaggio o in regime forfetario dovranno comunicare l'importo del reddito lordo complessivo e l'importo corrispondente al reddito soggetto ad imposta sostitutiva indicati nel quadro LM, nonché l'ammontare corrispondente al reddito complessivo.

Resta fermo che, laddove il soggetto delegante non abbia presentato né una dichiarazione IVA, né una dichiarazione dei redditi nell'anno precedente a quello di conferimento o di revoca delle deleghe, l'invio del modulo potrà essere effettuato secondo una delle modalità alternative previste dal citato provv. [291241/2018](#) (presentazione presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate, utilizzo dell'area riservata del portale "Fatture e Corrispettivi, trasmissione tramite PEC di un file contenente i dati di cui al punto 4.8 del provvedimento).

Risposta interpello Agenzia Entrate 13.10.2023 n. 447

Il Quotidiano del Commercialista del 14.10.2023 - "Si sana con la nota di credito la doppia fattura al Sistema di Interscambio" - Bilancini

Il Quotidiano del Commercialista del 9.10.2019 - "La nota di credito sana il doppio invio della fattura elettronica" - Bilancini

Guide Eutekne - IVA e imposte indirette - "Fattura elettronica - B2B" - Bilancini L. - Cosentino C.

IMPOSTE INDIRETTE

[Successioni e donazioni - Coacervo successorio delle donazioni precedenti - Abrogazione implicita - Coacervo donativo delle donazioni - Esclusione delle donazioni del periodo di soppressione dell'imposta \(circ. Agenzia delle Entrate 19.10.2023 n. 29\)](#)

L'Agenzia delle Entrate, con la circ. 19.10.2023 n. [29](#), rivede la propria impostazione (circ. 22.1.2008 n. [3](#), § 3.2.3) in tema di coacervo nell'ambito dell'imposta sulle successioni e donazioni, allineandosi all'orientamento accolto, già dal 2016, in giurisprudenza e fissando i seguenti principi:

- l'istituto del coacervo ai fini dell'imposta di successione, di cui all'art. [8](#) co. 4 del DLgs. 346/90, deve ritenersi "implicitamente abrogato", con la conseguenza che lo stesso non può essere applicato né per determinare le aliquote, né ai fini del calcolo delle franchigie;
- ai fini dell'applicazione dell'imposta di donazione, l'istituto del coacervo ([art. 57 del DLgs. 346/90](#)), che implica di sommare tutte le donazioni ricevute dal donatario dal medesimo donante,

- non include le donazioni poste in essere nel periodo in cui la disciplina relativa all'imposta sulle successioni e donazioni risultava soppressa (dal 25.10.2001 al 29.11.2006).

Coacervo ereditario

Nell'imposta sulle successioni, il coacervo implicava che l'erede dovesse sommare, ai beni ricevuti in eredità, i beni ricevuti dal defunto per donazione.

Secondo l'Agenzia delle Entrate (cfr. la circ. 22.1.2008 n. [3](#), § 3.2.3), nel quadro dell'imposta di successione definito dall'[art. 2](#) co. 47-53 del DL 262/2006 (conv. L. [286/2006](#)), la sommatoria di "relictum + donatum" doveva essere calcolata al solo fine di valutare correttamente l'erosione delle franchigie previste dall'imposta di successione (un milione di euro per il coniuge e i discendenti del defunto; 1,5 milioni di euro per i portatori di handicap grave ex L. [104/92](#); 100.000,00 euro per fratelli e sorelle del defunto).

Tuttavia, la giurisprudenza di legittimità (tra le tante, cfr. Cass. nn. [24940/2016](#), [22738/2020](#) e [17623/2022](#)), valorizzando il tenore letterale dell'[art. 8](#) co. 4 del DLgs. 346/90 (che circoscriveva espressamente la finalità dell'istituto del coacervo alla sola "determinazione delle aliquote applicabili a norma dell'art. 7") aveva ritenuto il coacervo implicitamente abrogato, per incompatibilità con il nuovo sistema di aliquote fisse introdotto dal DL [262/2006](#) (e, prima, dall'[art. 69](#) della L. 342/2000).

Come rilevato dalla Suprema Corte (Cass. n. [10255/2020](#)), infatti, il previgente sistema impositivo dell'imposta di successione ([art. 7](#) del DLgs. 346/90) prevedeva aliquote progressive, sicché il coacervo "aveva funzione antielusiva (così da evitare che il compendio ereditario venisse sottratto all'imposizione progressiva mediante preordinate donazioni in vita) e non sortiva effetto impositivo del donatum, ma soltanto effetto determinativo dell'aliquota progressiva". Tuttavia, considerato che il nuovo tributo successorio non prevede più alcuna aliquota progressiva, ma un sistema "ad aliquota fissa sul valore non dell'asse globale ma della quota di eredità o del legato, non vi è più spazio per dar luogo al coacervo" (Cass. n. [10255/2020](#)).

Abrogazione implicita

Sulla base di tale ragionamento, secondo la giurisprudenza di legittimità, nell'ambito dell'imposta di successione, l'erede non deve più sommare a quanto ricevuto in eredità il valore dei beni ricevuti per donazione dal defunto ai fini dell'individuazione delle aliquote (dato che sono oggi parametrare sul rapporto di parentela/affinità col defunto e non sono aliquote progressive sul valore dell'asse), ma neppure ai fini della valutazione dell'erosione delle franchigie.

Con la circ. [29/2023](#), l'Agenzia delle Entrate si allinea a questo orientamento, riconoscendo che il coacervo "successorio" ai fini dell'imposta di successione "deve ritenersi non più attuale" e non deve più essere applicato né per determinare le aliquote, né al fine del calcolo delle franchigie.

Autonomia delle franchigie

Ne dovrebbe derivare che le franchigie dell'imposta di successione e dell'imposta di donazione possano ritenersi autonome; ad esempio, un determinato erede dispone di un milione di euro di franchigia sull'eredità paterna e di un ulteriore milione di franchigia sulle donazioni ricevute dal padre.

Dichiarazione di successione

Alla luce della nuova posizione dell'Agenzia, anche il modello di dichiarazione di successione e le relative istruzioni dovrebbero essere aggiornati, in quanto attualmente prevedono l'indicazione, nel quadro ES, delle "Donazioni e atti a titolo gratuito".

Coacervo donativo

Posto che l'[art. 57](#) del DLgs. 346/90, nel definire il coacervo nell'imposta di donazione, non fa riferimento alla finalità di sola determinazione delle aliquote, resta tuttora applicabile il coacervo ai fini dell'imposta di donazione, come ammesso anche dalla giurisprudenza di legittimità, limitatamente alla verifica della erosione delle franchigie (Cass. nn. [26050/2016](#), [12779/2018](#), [758/2019](#) e [10255/2020](#)).

Però, anche con riferimento al coacervo delle donazioni, l'Agenzia delle Entrate corregge il proprio precedente orientamento (circ. n. [3/2008](#), § 3.2.3) e, in conformità alla giurisprudenza di legittimità, afferma che il donatario, nel sommare tutte le donazioni ricevute da parte del

medesimo donante, non deve conteggiare quelle poste in essere quando l'imposta era "soppressa", ovvero nel periodo 25.10.2001 - 28.11.2006.

Abbandono del contenzioso pendente

Alla luce del cambio di posizione, l'Agenzia conclude invitando le strutture territoriali a riesaminare le controversie pendenti in materia e ad abbandonare la pretesa.

art. 57 DLgs. 31.10.1990 n. 346

art. 8 co. 4 DLgs. 31.10.1990 n. 346

Circolare Agenzia Entrate 22.1.2008 n. 3

Circolare Agenzia Entrate 19.10.2023 n. 29

Il Quotidiano del Commercialista del 20.10.2023 - "L'Agenzia riconosce l'abrogazione del coacervo "successorio" - Mauro

Il Sole - 24 Ore del 20.10.2023, p. 38 - "Successioni, il Fisco si allinea alla Cassazione" - Busani

A. Italia Oggi del 20.10.2023, p. 32 - "Successioni, l'imposta si adegua" - Galli G.

Scheda n. 866.12 in Agg. 5/2023 - "Aliquote e franchigie dell'imposta sulle successioni" -

Mauro Guide Eutekne - IVA e imposte indirette - "Coacervo" - Mauro A.

CONTENZIOSO

Processo tributario - Organi e oggetto della giurisdizione tributaria - Atti impugnabili - Tassatività degli atti impugnabili - Mancata notifica della cartella - Ricorso - Novità del DL 146/2021 convertito - Legittimità costituzionale - Monito al legislatore (Corte Cost. 17.10.2023 n. 190)

Qualora il contribuente non abbia ricevuto la notifica della cartella di pagamento, può venire a conoscenza dei carichi di ruolo in via eventuale, ad esempio mediante contatti informali con i funzionari o visionando la propria posizione nell'area dedicata del sito di Agenzia delle Entrate-Riscossione.

L'[art. 12](#) del DPR 602/73 post DL [146/2021](#) prevede che l'estratto di ruolo non sia impugnabile. Viene altresì sancito che la cartella di pagamento e il ruolo non notificati non possono essere impugnati, salvo il contribuente dimostri che il carico può:

- pregiudicare la partecipazione a gare di appalti pubblici ai sensi dell'[art. 80](#) co. 4 del DLgs. 50/2016;
- compromettere i pagamenti delle Pubbliche Amministrazioni mediante attivazione della procedure di blocco (ciò avviene per i pagamenti superiori a 5.000,00 euro);
- comportare la perdita di un beneficio nei rapporti con la Pubblica Amministrazione.

La Corte Costituzionale (sentenza 17.10.2023 n. [190](#)), nel dichiarare inammissibile la questione, ha effettuato un significativo monito al legislatore, che dovrà provvedere a garantire tutela al contribuente, specie in occasione della delega fiscale (L. [111/2023](#)).

Origine del problema

Il divieto di impugnazione previsto dall'[art. 12](#) del DPR 602/73 riguarda i casi in cui la cartella di pagamento non è notificata: per quanto sia inconcepibile sul piano costituzionale, viene ad essere premiata l'illegittimità dell'Agente della riscossione, che, laddove non sia in grado di produrre la documentazione relativa alla notifica, beneficia di una limitazione dell'impugnazione.

Come espressamente attestato dall'Avvocatura dello Stato, tale norma ha come obiettivo la riduzione dei ricorsi pretestuosi, ovvero dei ricorso notificati quando, in realtà, la cartella di pagamento è stata notificata (casistica però al di fuori della fattispecie in oggetto).

La Corte Costituzionale sancisce che ciò non è un buon motivo per comprimere la difesa, rammentando

come talvolta l'Agenzia delle Entrate-Riscossione davvero non sia in grado di produrre la prova della notifica.

Le ipotesi in cui il contribuente subisce un danno a causa di carichi pendenti vanno molto al di là delle casistiche indicate dal DL [146/2021](#) (basti pensare al fatto che altresì i creditori privati, come le banche, possono pretendere certificati di regolarità fiscale).

Tutela del contribuente

Il contribuente va tutelato dovendo essere messo nella condizione di impugnare subito il ruolo non notificato.

Non si può sostenere che la tutela potrà essere esperita contro il successivo atto impugnabile (ipoteca, intimazione, fermo), vuoi perchè sono atti non obbligatori vuoi perchè potrebbero a loro volta essere invalidamente notificati. Per non parlare del fatto che l'atto successivo potrebbe essere il pignoramento.

Vengono riprese testualmente le argomentazioni effettuate dalla Cass. SS.UU. 2.10.2015 n. [19704](#) e, implicitamente, rigettate quelle della più recente Cass. SS.UU. 6.9.2022 n. [26283](#), ove i giudici, in modo davvero poco comprensibile, hanno ritenuto il DL [146/2021](#) retroattivo in quanto "norma che incide sull'interesse ad agire".

Accertamenti esecutivi

Il problema, in termini analoghi, si pone nel sistema degli accertamenti esecutivi, in cui, dopo l'accertamento, possono subito esserci gli atti cautelari o il pignoramento.

La giurisprudenza, senza richiamare il principio sotteso alla riforma del DL [146/2021](#), ha tuttavia affermato che la tutela può essere esperita impugnando la nota di presa in carico degli importi (Cass. 19.7.2023 n. [21254](#)).

art. 12 DPR 29.9.1973 n. 602

Il Quotidiano del Commercialista del 18.10.2023 - "Contribuente da tutelare se il ruolo non è validamente notificato" - Cissello

Il Sole - 24 Ore del 18.10.2023, p. 37 - "La Consulta al Governo: subito la riforma della riscossione" -

Trovati Il Sole - 24 Ore del 18.10.2023, p. 37 - "Le tutele esistenti sono rimaste inattuate" - Ambrosi - lorio

Italia Oggi del 18.10.2023, p. 35 - "Estratto ruolo salvato in corner" - Tarquini

Guide Eutekne - Contenzioso tributario - "Estratto di ruolo" - Cissello A.

Corte Cost. 17.10.2023 n. 190

Immobili

CATASTO

[Regime degli "imbullonati" - Determinazione della rendita catastale del parco eolico - Irrilevanza della torre eolica \(circ. Agenzia delle Entrate 16.10.2023 n. 28\)](#)

Con la circolare 16.10.2023 n. [28](#), l'Agenzia delle Entrate ha mutato il proprio precedente orientamento in merito alla determinazione della rendita catastale di una centrale eolica, uniformandosi alla posizione consolidata della Corte di Cassazione.

In particolare, con tale documento di prassi l'Amministrazione finanziaria ha affermato che la torre eolica non va considerata nella stima diretta per determinare la rendita della centrale.

Rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare

Ai sensi dell'[art. 1](#) co. 21 della L. 208/2015, "a decorrere dal 1° gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, è effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad esso strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento. Sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo".

Pertanto, dall'1.1.2016, per la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare:

- il primo periodo della disposizione sopra citata impone di considerare nella stima diretta "il suolo", "le costruzioni" e "gli ulteriori elementi strutturalmente connessi all'immobile" (intendendosi per questi ultimi le

componenti caratterizzate da utilità trasversale e indipendente dal processo produttivo svolto all'interno dell'immobile, come impianti elettrici o montacarichi; cfr. la circ. Agenzia delle Entrate 1.2.2016 n. [2](#));

- il secondo periodo esclude da tale valutazione catastale le componenti relative agli impianti situati in detti immobili "che assolvono a specifiche funzioni nell'ambito di un determinato processo produttivo e che non conferiscono all'immobile una utilità comunque apprezzabile, anche in caso di modifica del ciclo produttivo svolto al suo interno", indipendentemente dalla loro rilevanza dimensionale (in tal senso la citata circ. Agenzia delle Entrate n. [2/2016](#)).

Determinazione della rendita per le centrali eoliche

Alla luce di tale disposizione, è sorto un contrasto di orientamenti in merito alla determinazione della rendita catastale della centrale eolica, relativamente alla rilevanza della torre che sostiene l'aerogeneratore.

Secondo la posizione che è stata sostenuta dall'Amministrazione finanziaria (fino alla circ. [28/2023](#) in esame), anche la torre dovrebbe essere oggetto di stima per la determinazione della rendita catastale della centrale eolica (così le circolari Agenzia delle Entrate 1.2.2016 n. [2](#) e 13.6.2016 n. [27](#)).

La torre, per le sue caratteristiche tipologico-costruttive, dovrebbe infatti ricondursi tra le "costruzioni" di cui al primo periodo dell'[art. 1](#) co. 21 della L. 208/2015 (connotate dai caratteri della solidità, della stabilità, della consistenza volumetrica, nonché della immobilizzazione al suolo, secondo la circ. [2/2016](#)). In quanto "costruzione", la torre eolica sarebbe pertanto da considerare nella stima per la determinazione della rendita catastale.

Di segno opposto, invece, l'orientamento consolidato della Corte di Cassazione, secondo cui la torre va esclusa dalla determinazione della rendita catastale della centrale eolica, poiché rappresenta una componente funzionale al processo produttivo (in questo senso, tra le altre, Cass. 10.5.2023 n. [12482](#) e 6.3.2023 n. [6685](#)).

La giurisprudenza di legittimità evidenzia infatti che la torre eolica non solo ha una funzione passiva di sostegno dell'aerogeneratore, ma costituisce anche una componente essenziale e attiva dell'impianto, in quanto svolge un'attività di contrasto alla forza impressa al vento sulle pale. La Corte di Cassazione accoglie dunque una nozione di "impianti funzionali e strutturali allo specifico processo produttivo", sottratti alla determinazione della rendita catastale, che prescinde dalla consistenza fisica del manufatto o dalla circostanza che lo stesso sia infisso o meno stabilmente al suolo.

Irrelevanza della torre eolica nella stima diretta

Con la circ. 16.10.2023 n. [28](#), l'Amministrazione finanziaria ha mutato il proprio orientamento, ritenendo superate le indicazioni precedentemente espresse con le circolari nn. [2/2016](#) e [27/2016](#) sopra citate.

La nuova posizione dell'Agenzia delle Entrate recepisce l'indirizzo della Corte di Cassazione, secondo cui vanno escluse dalla stima diretta della centrale eolica non solo le componenti dell'aerogeneratore (rotore e navicella), ma anche la torre che sorregge detto aerogeneratore.

In altre parole, anche per l'Amministrazione finanziaria, ai fini della rendita catastale della centrale eolica, non deve essere valutato tutto il complesso "rotore-navicella-torre", da considerarsi unitariamente come componente dell'impianto "funzionale allo specifico processo di produzione di energia, fatte salve eventuali peculiarità costruttive specifiche dell'impianto".

Contenziosi pendenti

Il mutamento di posizione assunto dell'Amministrazione finanziaria è rilevante anche per gli effetti relativi ai contenziosi in corso.

Infatti, con la circ. [28/2023](#), l'Agenzia delle Entrate invita le strutture territoriali a riesaminare le controversie pendenti relative alla materia in esame e, se la determinazione della rendita catastale operata dall'ufficio è difforme dai criteri accolti nel documento di prassi, ad abbandonare la pretesa (purché non vi siano altre questioni sostenibili in giudizio dall'ente impositore).

art. 1 co. 21 L. 28.12.2015 n. 208

Circolare Agenzia Entrate 16.10.2023 n. 28

Il Quotidiano del Commercialista del 17.10.2023 - "Torri escluse dalla stima catastale delle centrali eoliche" -

Magro

Il Sole - 24 Ore del 17.10.2023, p. 39 - "Eolico, palo di sostegno fuori dalla rendita catastale" -

Iovine Guide Eutekne - Tributi locali - "Imbullonati" - Zeni A.

FISCALE

PROVVEDIMENTO AGENZIA DELLE ENTRATE 3.10.2023 N. 352652

FISCALE

IMPOSTE INDIRECTE - IVA - OBBLIGHI DEI CONTRIBUENTI - TRASMISSIONE TELEMATICA DEI CORRISPETTIVI - Discrepanze tra pagamenti con strumenti elettronici e operazioni certificate con fatture elettroniche o corrispettivi telematici - Comunicazioni di anomalia

L'art. 1 co. 634 - 636 della L. 23.12.2014 n. 190 (legge di stabilità 2015) prevede che, con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, siano individuate le modalità con le quali sono messi a disposizione del contribuente e della Guardia di Finanza elementi e informazioni in suo possesso riferibili allo stesso contribuente, acquisiti direttamente o pervenuti da terzi, relativi anche ai ricavi o compensi, ai redditi, al volume d'affari e al valore della produzione, a lui imputabili, alle agevolazioni, deduzioni o detrazioni, nonché ai crediti d'imposta, anche qualora gli stessi non risultino spettanti, affinché il contribuente possa:

- segnalare all'Agenzia delle Entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti;
- porre rimedio agli eventuali errori od omissioni, mediante l'istituto del ravvedimento operoso.

In attuazione di tale disciplina, con il presente provvedimento sono state stabilite le modalità con le quali sono messe a disposizione dei soggetti passivi IVA e della Guardia di Finanza le comunicazioni dipotenziati anomalie basate dal confronto tra:

- l'importo complessivo delle transazioni giornaliere effettuate con strumenti di pagamento elettronico, comunicate telematicamente all'Agenzia delle Entrate dagli operatori finanziari in attuazione dell'art. 22 co. 5 del DL 26.10.2019 n. 124 conv. L. 19.12.2019 n. 157;
- i dati dei corrispettivi giornalieri memorizzati elettronicamente e trasmessi telematicamente all'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 2 del DLgs. 127/2015;
- i dati fiscali delle fatture elettroniche emesse per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato (ai sensi dell'art. 1 del DLgs. 127/2015) e verso le Pubbliche amministrazioni (ai sensi dell'art. 1 co. 209 - 214 della L. 244/2007).

Contenuto delle comunicazioni

Le comunicazioni in esame contengono:

- il codice fiscale, la denominazione o il cognome e nome del contribuente;
- il numero identificativo della comunicazione e il periodo d'imposta;
- il codice atto, da riportare nel modello di pagamento F24, in caso di versamenti collegati all'anomalia segnalata;

- la descrizione dell'anomalia riscontrata, riferita alla discrepanza tra l'ammontare mensile dei pagamenti elettronici e l'ammontare mensile di imponibile IVA e imposta risultanti dalle fatture elettroniche emesse e/o dai corrispettivi trasmessi telematicamente;
- le modalità attraverso le quali consultare gli elementi informativi di dettaglio relativi all'anomalia riscontrata, resi disponibili nel sito dell'Agenzia delle Entrate.

Consultazione delle informazioni di dettaglio

All'interno dell'area riservata del portale informatico dell'Agenzia delle Entrate denominata "Cassetto fiscale", nonché nell'interfaccia web "Fatture e Corrispettivi", nella sezione "Consultazione", area "Fatture elettroniche e altri dati Iva", sono infatti resi disponibili i seguenti dati:

- l'elenco dei mesi dell'anno in cui si è verificata la presunta anomalia, riferita allo scostamento tra l'ammontare dei pagamenti elettronici e l'importo di imponibile e IVA desunti dai dati delle fatture elettroniche e dei corrispettivi telematici;
- l'ammontare giornaliero dei pagamenti elettronici, al netto di eventuali storni;
- la differenza, calcolata su base mensile, tra l'importo dei pagamenti elettronici e la somma degli importi relativi a imponibile e IVA desunti dalle fatture elettroniche emesse e dai corrispettivi telematici trasmessi;
- il codice ABI o il codice fiscale del soggetto obbligato alla comunicazione dei pagamenti elettronici;
- gli identificativi dei POS a cui i pagamenti elettronici sono riferiti.

Modalità di effettuazione delle comunicazioni

Le comunicazioni di anomalia sono recapitate presso il domicilio digitale (indirizzo di posta elettronica certificata, PEC) dei soggetti passivi IVA.

Le informazioni in esame sono inoltre rese disponibili alla Guardia di Finanza tramite strumenti informatici.

Annullamento delle comunicazioni errate

In considerazione degli errori che sono stati commessi dagli operatori finanziari in relazione alla trasmissione dei dati relativi ai pagamenti elettronici, l'Agenzia delle Entrate, con il comunicato stampa 11.10.2023 n. 47, ha reso noto che invierà ai soggetti interessati una comunicazione di annullamento delle lettere di compliance che riportano dati sbagliati.

Segnalazione di chiarimenti e precisazioni

Il contribuente, anche mediante gli intermediari incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni, può:

- richiedere informazioni;
- ovvero segnalare all'Agenzia delle Entrate, con le modalità indicate nella comunicazione inviata, eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti, in grado di giustificare la presunta anomalia.

Regolarizzazione delle violazioni commesse

Laddove le anomalie riscontrate non siano giustificabili, le violazioni possono essere sanate:

- in base allo “speciale” ravvedimento operoso previsto dall’art. 4 del DL 29.9.2023 n. 131, da perfezionare entro il 15.12.2023, in relazione alle violazioni in materia di certificazione dei corrispettivi commesse dall’1.1.2022 al 30.6.2023; il ravvedimento “speciale” può essere effettuato anche se le predette violazioni sono già state oggetto di un processo verbale di constatazione consegnato entro il 31.10.2023, sempreché le stesse non siano state già contestate, ai sensi dell’art. 16 del DLgs. 472/97, alla data del perfezionamento del ravvedimento;
- oppure mediante il ravvedimento operoso “ordinario” ai sensi dell’art. 13 del DLgs. 472/97, beneficiando della riduzione delle sanzioni in ragione del tempo trascorso dalla commissione delle violazioni, nel rispetto dei previsti requisiti; in particolare, il ravvedimento operoso “ordinario” è precluso in relazione alle violazioni riguardanti la certificazione dei corrispettivi che sono già state constatate mediante processo verbale.