

## Edizione di martedì 23 Febbraio 2021

### CASI OPERATIVI

**Regime impatriati anche se il datore di lavoro è estero?**

di EVOLUTION

### AGEVOLAZIONI

**Superbonus: è unica l'unità immobiliare costituita da tre particelle catastali "interconnesse"**

di Sergio Pellegrino

### IMU E TRIBUTI LOCALI

**I ruoli scaduti Imu impediscono la compensazione?**

di Stefano Rossetti

### AGEVOLAZIONI

**Il quinquennio di monitoraggio decorre dall'esercizio del riscatto agrario**

di Luigi Scappini

### ACCERTAMENTO

**Lo scudo fiscale non esclude sempre l'accertamento**

di Lucia Recchioni

## CASI OPERATIVI

### **Regime impatriati anche se il datore di lavoro è estero?**

di EVOLUTION

DIGITAL Master di specializzazione

## LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE IN PRATICA

[Scopri di più >](#)

*Lorenzo ha trasferito la propria residenza in Italia a partire da novembre 2020 iscrivendosi ad un comune italiano dopo esser stato fiscalmente residente in Francia da più di 5 anni. Lorenzo è in procinto di sottoscrivere un contratto di lavoro con un'azienda estera. Il lavoro si svolgerà in modalità "smart-working" direttamente da casa di Lorenzo. Si chiede se Lorenzo possa comunque godere del regime agevolato per gli impatriati in quanto, seppur il lavoro sarà svolto in Italia, il titolare del rapporto è un soggetto non residente.*

Come noto, l'articolo 16 D.Lgs. 147/2015 prevede, al comma 1, che i redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato concorrono alla formazione del reddito limitatamente al 30 per cento del loro ammontare se, congiuntamente,

- a) i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il predetto trasferimento e si impegnano a risiedere in Italia per almeno due anni;
- b) l'attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano.

[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)



## AGEVOLAZIONI

### **Superbonus: è unica l'unità immobiliare costituita da tre particelle catastali “interconnesse”**

di Sergio Pellegrino

DIGITAL Master di specializzazione  
**IL SUPERBONUS E LE ALTRE AGEVOLAZIONI EDILIZIE**  
Scopri di più >

Decisamente molto interessante è la [risposta all'istanza di interpello n. 122](#) in materia di **superbonus** pubblicata nella giornata di ieri dall'Agenzia delle Entrate.

L'istanza è stata presentata da parte di un **architetto** che vive con la propria famiglia in un **edificio costituito da tre particelle catastali**, acquisite e ristrutturate in tempi diversi.

**Due unità immobiliari sono di sua proprietà esclusiva**, mentre **la terza è in comproprietà al 50% con la moglie**, con la quale è coniugato in regime di separazione dei beni.

Le **tre particelle catastali sono strettamente connesse fra loro**: le prime due unità immobiliari sono dedicate alla “zona notte” e sono prive di cucina, mentre la terza, invece, è destinata prevalentemente a zona giorno, ospita la cucina e una parte destinata a soggiorno (oltre a bagni e locali “accessori”).

**Catastralmente le tre particelle sono state unite ai fini fiscali**, come risulta dall'annotazione presente nella visura catastale, e il fatto che da un punto di vista sostanziale si tratti di un'**unica residenza** è testimoniato dalla circostanza che vi è un **unico contatore ENEL** e che **il Comune le ha esentate dal pagamento dell'IMU**, in quanto considerate nel loro insieme “prima casa”.

La problematica verte quindi sulla possibilità di applicare il **superbonus** per gli **interventi di efficientamento energetico** da realizzare sulle **tre unità**.

La questione viene inquadrata da parte dell'Agenzia delle Entrate alla luce delle indicazioni fornite nella [circolare n. 27/E del 13 giugno 2016 al paragrafo 1.7](#), nella quale è stato affermato che: «*non è, di norma, ammissibile la fusione di unità immobiliari, anche se contigue, quando per ciascuna di esse sia riscontrata l'autonomia funzionale e reddituale, e ciò*

*indipendentemente dalla titolarità di tali unità. Tuttavia, se a seguito di interventi edilizi vengono meno i menzionati requisiti di autonomia, pur essendo preclusa la possibilità di fondere in un'unica unità immobiliare i due originari cespiti in presenza di distinta titolarità, per dare evidenza negli archivi catastali dell'unione di fatto ai fini fiscali delle eventuali diverse porzioni autonomamente censite, è necessario presentare, con le modalità di cui al decreto del Ministro delle Finanze 19 aprile 1994, n. 701, due distinte dichiarazioni di variazione, relative a ciascuna delle menzionate porzioni. Tali dichiarazioni di variazione prevedono, in particolare:[.....] l'inserimento, nel riquadro "Note relative al documento", della dizione "Porzione di u.i.u. unita di fatto con quella di Foglio xxx Part. yyy Sub. zzzz. Rendita attribuita alla porzione di u.i.u. ai fini fiscali"»*

Nel caso di specie l'Agenzia ritiene che la **stretta interconnessione delle particelle catastali unite ai fini fiscali**, come risulta dall'annotazione presente nella visura catastale, comporta che l'edificio debba essere considerato come **un'unica unità residenziale unifamiliare**, con conseguente applicazione di un **unico limite di spesa** ai fini della fruizione del *superbonus*.

**Spetta quindi l'agevazione**, ma in qualche modo **ridimensionata da questo accorpamento "di fatto"** delle **tre unità immobiliari pur distintamente accatastate**.

## IMU E TRIBUTI LOCALI

### **I ruoli scaduti Imu impediscono la compensazione?**

di Stefano Rossetti

Master di specializzazione

## REVISIONE LEGALE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

L'[articolo 31, comma 1, D.L. 78/2020](#), ha introdotto, a decorrere dal 1° gennaio 2011, un divieto di compensazione, ai sensi dell'[articolo 17, comma 1, D.Lgs. 241/1997](#), dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro, e per i quali è scaduto il termine di pagamento, prevedendo una specifica sanzione in caso di violazione del divieto.

A fronte del descritto divieto di compensazione, lo stesso articolo 31 ha introdotto la possibilità, sempre a partire dal 1° gennaio 2011, del pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte, demandando le relative modalità ad un successivo decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, che è stato emanato il 10 febbraio 2011 e pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 40 del 18 febbraio 2011.

L'[articolo 31, comma 1](#), primo periodo del D.L. 78/2010 prevede che “*la compensazione dei crediti di cui all'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, relativi alle imposte erariali, è vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a millecinquecento euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento*”.

In caso di inosservanza del divieto imposto dall'articolo 31, comma 1, primo periodo del D.L. 78/2010 si applica una sanzione pari al 50% delle somme iscritte a ruolo per imposte e relativi accessori per i quali è scaduto il termine di pagamento, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato.

#### **Tipologia di compensazione vincolata**

Le compensazioni interessate dal divieto posto dall'[articolo 31, comma 1, D.L. 78/2010](#) sono quelle c.d. orizzontali, effettuate ai sensi dell'articolo 17, comma 1, primo periodo, D.Lgs. 241/1997, secondo il quale i contribuenti hanno la possibilità di effettuare i versamenti

mediante compensazione, nel modello F24, tra i crediti e i debiti risultanti dalle dichiarazioni fiscali e dalle denunce periodiche contributive, nei confronti dei diversi enti impositori (es. Stato, Enti Locali, Inps, Inail).

### Crediti interessati dalla disposizione

Ai sensi dell'[articolo 31, comma 1, D.L. 78/2010](#) i crediti che non possono essere compensati orizzontalmente in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori sono quelli relativi ad imposte di tipo erariale.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con le [circolari 4/E/2011](#) e [13/E/2011](#), nel novero dei tributi erariali rientrano:

- le imposte dirette e relative addizionali;
- le ritenute alla fonte;
- l'Iva;
- l'Irap;
- le altre imposte indirette.

Viceversa, i crediti relativi a:

- contributi previdenziali;
- tributi locali;
- crediti d'imposta di natura agevolativa

possono essere compensati orizzontalmente senza aver riguardo dell'ammontare dei ruoli scaduti relativi ad imposte di tipo erariale.

### Debiti che impediscono la compensazione

I debiti che impediscono le compensazioni orizzontali sono quelli relativi alle imposte erariali, pertanto, come già visto per i crediti, occorre considerare i debiti relativi:

- alle imposte dirette e relative addizionali;
- alle ritenute alla fonte;
- all'Iva;
- all'Irap;
- alle altre imposte indirette (tra cui è compresa anche l'imposta di registro).

Oltre ai debiti la norma stabilisce che precludono la compensazione anche i ruoli relativi agli importi accessori, quali:

- sanzioni amministrative;
- interessi;

- aggi;
- interessi di mora;
- altre spese collegate al ruolo (spese di notifica o quelle relative alle procedure esecutive sostenute dall'agente della riscossione e, in generale, tutte le spese rimborsabili all'agente della riscossione).

Recentemente l'Agenzia delle Entrate, avallando la soluzione interpretativa prospettata dal contribuente istante, ha chiarito che i ruoli Imu, in quanto non relativi ad un'imposta erariale, se scaduti e di importo superiore a 1.500 euro non rientrano nel novero dei ruoli che inibiscono le compensazioni orizzontali ai sensi dell'[articolo 31, comma 1, D.L. 78/2010 \(risposta ad istanza di interpello n. 385/E/2020\)](#).

Il caso prospettato dal contribuente è il seguente: la società Alfa s.r.l. in liquidazione in data 30 giugno 2020 presenta telematicamente la dichiarazione Iva 2020 (comprensiva di visto di conformità) da cui emerge un credito che nelle intenzioni dell'istante dovrebbe essere utilizzato per compensare orizzontalmente i debiti relativi alle ritenute a titolo di acconto operate sui redditi di lavoro autonomo erogati.

Tuttavia, pendono a carico della società Alfa s.r.l. in liquidazione debiti Imu iscritti a ruolo a titolo provvisorio per importi superiori ad euro 1.500. L'iscrizione è stata effettuata a titolo provvisorio in quanto è in essere un contenzioso fiscale in relazione a tali ruoli.

Nel contesto sopra descritto, la società istante ritiene di poter procedere ad utilizzare in compensazione orizzontale il credito Iva, in quanto i ruoli scaduti non sono riferiti ad un'imposta erariale come prevede l'[articolo 31, comma 1, D.L. 78/2010](#) ma ad un tributo locale.

L'Amministrazione finanziaria accoglie la soluzione interpretativa fornita dalla società istante sottolineando come la riserva del gettito dell'Imu a favore dello Stato non incide sulla natura del tributo, che rimane comunale, come del resto già affermato nella [Risoluzione n. 2/DF del 2012](#).

## AGEVOLAZIONI

### **Il quinquennio di monitoraggio decorre dall'esercizio del riscatto agrario**

di Luigi Scappini

Seminario di specializzazione

### **IL PRODOTTO AGRICOLO: DALLA VENDITA DIRETTA ALL'E-COMMERCE**



Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Il **settore primario** e, nello specifico, i suoi attori, da sempre godono di un **regime** sia **fiscale** sia **civistico** di **favore** teso ad agevolare una sorta di **ricomposizione fondiaria** in modo tale da rendere le aziende operanti nel comparto agricolo **meglio dimensionate** rispetto ai **competitors** comunitari.

In tal senso deve essere letta sia la disciplina civilistica che prevede una **prelazione** cosiddetta **agraria** da parte sia dell'**affittuario** coltivatore diretto ([articolo 8, comma 1, L. 590/1965](#)) sia del **confinante**, in questo caso anche **lap** ([articolo 7 L. 817/1971](#)) di un **fondo** oggetto di vendita, sia quella **fiscale** che, al contrario, introduce una indubbia **riduzione** del **peso tributario** rispetto al contribuente ordinario.

Sotto il profilo tributario, infatti, è nota la norma agevolativa cosiddetta **arrotondamento della piccola proprietà contadina**, consistente in una **riduzione** delle **imposte indirette** che incidono sui trasferimenti di terreni agricoli.

L'agevolazione che, a decorrere dal 2010 è entrata a regime, è quella prevista dall'[articolo 2, comma 4-bis, D.L. 194/2009](#), convertito con L. 25/2010, la quale prevede l'applicazione, agli **atti di trasferimento a titolo oneroso** di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, delle imposte di **registro** e **ipotecaria** nella **misura fissa** e dell'imposta **catastale** nella misura dell'**1%**.

Soggetti **beneficiari** sono i **coltivatori diretti** e gli **lap**, iscritti nella **gestione previdenziale** e **assistenziale**.

Il **perimetro soggettivo** viene **esteso**, in ragione di quanto previsto dall'[articolo 2, comma 4, D.Lgs. 99/2004](#), anche alle **società** di cui al precedente **articolo 1, comma 3**, che vengono equiparate agli **lap**.

La Corte di Cassazione, con la recente [ordinanza n. 3597/2021](#), confermando un filone giurisprudenziale ormai consolidato ([sentenze n. 1251/2014](#) e [n. 15157/2020](#)), ha affermato che “*In relazione all'ampia portata del D.L. 194/2009, articolo 2, comma 4 bis, convertito in L. 25/2010, che, con disposizione di natura non tassativa, individua i presupposti oggettivi delle agevolazioni previste per la piccola proprietà contadina, e avuto riguardo alla ratio legis sottesa alla disposizione, tra gli «atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti» deve includersi anche il trasferimento di beni conseguente a cessione di azienda.*”.

Sempre la norma agevolativa prevede la **decadenza** “dalle agevolazioni se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti, alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli

*direttamente*”.

In parziale **deroga** a quanto stabilito, l'**articolo 11, comma 3, D.Lgs. 228/2001** prevede che non si decade, tra l'altro, qualora **durante il quinquennio** di monitoraggio, ferma restando la destinazione agricola, si procede alla **vendita o concessione in godimento** del fondo “*a favore del coniuge, di parenti entro il terzo grado o di affini entro il secondo grado, che esercitano l'attività di imprenditore agricolo di cui all'articolo 2135 del codice civile*”.

**Parimenti**, il precedente [articolo 9, D.Lgs. 228/2001](#) prevede che “*Ai soci delle società di persone esercenti attività agricole, in possesso della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo principale, continuano ad essere riconosciuti e si applicano i diritti e le agevolazioni tributarie e creditizie stabiliti dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso delle predette qualifiche*”, ragion per cui, come confermato anche dalla recente [ordinanza n. 3226/2021](#) “non incorre in alcuna decadenza, ai sensi del D.Lgs. n. 228 del 2001, articolo 9, il coltivatore diretto che prosegua la coltivazione del fondo in veste di socio di nuova società di persone esercente attività agricola, restando indifferente che la coltivazione avvenga nella diretta detenzione di persona fisica o mediata dal socio, qualunque sia la compagine sociale, sicché non si applicano i limiti previsti dal D.Lgs. n. 228 del 2001, articolo 11”.

**Al contrario**, come precisato sempre dalla Corte di Cassazione con l'[ordinanza n. 3260/2021](#) “*L'acquirente di un fondo rustico che abbia esercitato il diritto di riscatto agrario, avvalendosi delle agevolazioni fiscali relative all'acquisto della piccola proprietà coltivatrice, il quale, successivamente, entro il quinquennio (dall'esercizio del diritto di riscatto) affitti il bene a terzi, decade dal trattamento agevolativo, indipendentemente dal fatto che l'esercizio del diritto di riscatto comporti la sostituzione del riscattante nella posizione dell'originario acquirente con effetto retroattivo, essendo necessario, ai sensi dell'articolo 7 della L. 6 agosto 1954, n. 604, che egli provveda per cinque anni alla coltivazione diretta del fondo*“.

## ACCERTAMENTO

### ***Lo scudo fiscale non esclude sempre l'accertamento***

di Lucia Recchioni

Seminario di specializzazione

## **ATTI DI ACCERTAMENTO E RETTIFICA: METODOLOGIE, TERMINI DI DECADENZA E DI SOSPENSIONE**

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Sebbene le somme e le altre attività **costituite all'estero** siano state oggetto di **rimpatrio**, ciò **non esclude automaticamente l'accettabilità dei maggiori redditi** conseguiti negli **anni precedenti**: il contribuente deve infatti dimostrare la **concreta correlazione oggettiva tra il reddito accertato e la provenienza delle somme o dei beni rimpatriati o regolarizzati**. Restano invece **escluse dall'efficacia inibente dello "scudo fiscale"** tutti quei casi in cui l'accertamento ha ad oggetto **redditi estranei alle attività scudate**.

È questo il principio ribadito dalla Corte di Cassazione con l'**ordinanza n. 4719 depositata ieri, 22 febbraio**.

Il caso riguarda un contribuente, raggiunto da **avvisi di accertamento emessi in relazione agli anni 2005, 2006 e 2007**, con i quali veniva contestato un **maggior reddito** in forza delle disposizioni in materia di **accertamento sintetico di cui all'[articolo 38 D.P.R. 600/1973](#) e del D.M. 19.09.1992**.

Il contribuente proponeva quindi ricorso, evidenziando che le somme erano state **successivamente oggetto di rimpatrio in forza delle disposizioni sul c.d. "scudo fiscale"** ([articolo 13-bis D.L. 78/2009](#)).

La tesi trovava accoglimento sia in primo che in secondo grado, venendo però successivamente **"bocciata"** dalla **Corte di Cassazione**.

Con l'**ordinanza** in commento la Corte di Cassazione richiama, innanzitutto, la disciplina dettata dall'[articolo 14, comma 1, lett. a\), D.L. 350/2001](#), dedicata, appunto, agli **effetti dell'accesso allo scudo fiscale** di cui all'[articolo 13-bis D.L. 78/2009](#) (si ricorda, a tal proposito, che la norma da ultimo citata ha consentito **l'emersione delle attività finanziarie e non finanziarie detenute all'estero** in violazione delle norme tributarie e di monitoraggio finanziario **da una data non successiva al 31.12.2008**, presentando un'apposita **dichiarazione** e versando un'**imposta straordinaria**).

La richiamata previsione stabilisce infatti che il **rimpatrio** delle attività finanziarie preclude, nei confronti del dichiarante e dei soggetti solidalmente obbligati, **ogni accertamento tributario e contributivo per i periodi d'imposta per i quali non è ancora decorso il termine per l'azione di accertamento, limitatamente alle somme o le altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio.**

Le maggiori criticità si concentrano proprio sull'espressione "**limitatamente agli imponibili rappresentati dalle somme ...oggetto di rimpatrio**": tale previsione, ovviamente, non può intendersi come una **totale esclusione dall'accettabilità dei periodi d'imposta precedenti**, in quanto, se così fosse, vi sarebbe una **palese violazione dei principi costituzionali** di capacità contributiva.

Affinché operi il richiamato **effetto preclusivo**, pertanto, come chiarisce l'ordinanza in commento "*si richiede, oltre all'elemento quantitativo e numerico tra il reddito accertato e le «attività scudate», anche il collegamento tra l'importo delle somme rimpatriate e l'imponibile oggetto di verifica fiscale*".

Secondo l'ormai consolidata giurisprudenza **spetta al contribuente**, quindi, **provare la sussistenza delle condizioni che legittimano la preclusione all'attività accertativa**; tale ripartizione dell'onere della prova, d'altra parte, è coerente anche con il **principio di vicinanza della prova**, "*rispetto ai dati necessari a dare conto della correlazione tra gli imponibili in questione e le somme o le altre attività costituite all'estero e oggetto di rimpatrio*".

Nel caso di specie, dunque, la Corte di Cassazione ha **accolto il ricorso** dell'Amministrazione finanziaria e **cassato la sentenza con rinvio**, non avendo la CTR verificato se, in concreto, **gli importi accertati potevano essere ricondotti alle somme oggetto di rimpatrio**.