

Edizione di martedì 17 Maggio 2022

AGEVOLAZIONI

EDITORIALI

I temi della 30esima puntata di Adempimenti In Diretta

di **Laura Mazzola**

AGEVOLAZIONI

I chiarimenti delle Entrate sui crediti d'imposta per acquisto di energia elettrica

di **Debora Reverberi**

CRISI D'IMPRESA

Schema del decreto legislativo di modifica del codice della crisi. Novità in materia di concordato

di **Francesca Dal Porto**

IMU E TRIBUTI LOCALI

L'accatastamento fa presumere il completamento dell'immobile

di **Fabio Garrini**

ACCERTAMENTO

Escluso il concorso di terzi nella violazione della contribuente persona giuridica

di **Lucia Recchioni**

AGEVOLAZIONI



Contributi per investimenti innovativi delle Pmi agricole: domande dal 23 maggio

di Debora Reverberi e Luigi Scappini

Il decreto direttoriale Mise del 02.05.2022 ha reso finalmente operativo il contributo a fondo perduto a valere sul fondo per gli investimenti innovativi delle imprese agricole, istituito dall'[articolo 1, comma 123, L. 160/2019](#) (c.d. Legge di Bilancio 2020) con una **dotazione di 5 milioni di euro**.

Dal 23.05.2022 al 23.06.2022 le Pmi agricole potranno infatti presentare tramite Pec all'indirizzo contributofia@pec.mise.gov.it **domanda di accesso alla procedura valutativa a sportello**, con rilevanza dell'ordine cronologico delle domande pervenute.

I **soggetti destinatari** della misura agevolativa sono le **micro, piccole e medie imprese agricole**, che presentino **un progetto di investimento** inerente alle seguenti attività:

- **trasformazione di prodotti agricoli;**
- **commercializzazione di prodotti agricoli.**

Sono espressamente escluse, ai sensi dell'articolo 3 D.D. 02.05.2022, **le imprese agricole che intendano realizzare investimenti inerenti alla produzione agricola primaria.**

Qualora l'impresa agricola richiedente il contributo **non sia ancora attiva nei settori della trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli**, avrà tempo **fino alla data di presentazione della richiesta di erogazione per attivare il relativo codice Ateco.**

Secondo quanto precisa l'**articolo 7 D.M. 30.07.2021** l'investimento dovrà:

- **essere realizzato successivamente alla presentazione della domanda;**
- **essere ultimato entro 12 mesi dalla data del provvedimento di concessione;**
- **essere mantenuto per almeno 3 anni** dalla data di erogazione del saldo del contributo o, se successiva, dalla data di installazione dell'ultimo bene agevolato fatti salvi i casi di sostituzione per obsolescenza o inutilizzo da comunicare al Mise;
- prevedere un **importo minimo di spese ammissibili di 5.000 euro.**

L'incentivo è concesso nella forma di **contributo a fondo perduto per l'acquisto e l'installazione di beni strumentali nuovi, materiali e immateriali, localizzati nel territorio dello Stato italiano**, presso la sede legale o l'unità locale indicata in domanda, **caratterizzati da autonomia funzionale** ad eccezione dei beni strumentali che integrano, con nuovi moduli, l'impianto o il macchinario preesistente, introducendo una nuova funzionalità nell'ambito del ciclo produttivo dell'impresa.

Più dettagliatamente **il contributo** è concesso nella misura del:

- **40% delle spese relative all'acquisto dei beni materiali strumentali 4.0, di cui all'[allegato A](#) annesso alla L. 232/2016;**
- **40% delle spese relative all'acquisto dei beni immateriali strumentali 4.0, di cui all'[allegato B](#) annesso alla L. 232/2016;**
- **30% delle spese relative all'acquisto di beni materiali strumentali ordinari.**

L'agevolazione è riconosciuta entro **il massimale di 20.000 euro a beneficiario.**

Le spese agevolabili consistono esclusivamente in quelle relative **all'acquisto in proprietà** (resta **esclusa la locazione finanziaria**) e **all'installazione dei beni strumentali nuovi** effettuati **da soggetti terzi privi di relazioni con l'impresa e a normali condizioni di mercato.**

Ai sensi dell'**articolo 3, comma 6, D.D. 02.05.2022** sono **escluse dal contributo le seguenti spese:**

- connesse alla **costruzione, all'acquisto o alla locazione di fabbricati o di terreni;**
- per **servizi e consulenze** di qualsiasi genere;
- per **imposte e tasse, salvo l'Iva qualora sia spesa realmente ed effettivamente sostenuta e non recuperabile;**
- per **oneri accessori, legali e amministrativi** di qualsiasi genere.

Sono comunque esclusi i **beni di costo unitario inferiore a 500,00 euro.**

La valutazione delle domande di concessione, effettuata in base all'ordine cronologico di presentazione, prevede verifiche circa il rispetto dei requisiti dell'impresa agricola di cui all'articolo 5 D.M. 30.07.2021, la regolarità contributiva come risultante dal Durc,

l'insussistenza di sanzioni interdittive e di condanne a carico dei legali rappresentanti o amministratori dell'impresa agricola, la mancata inclusione nell'elenco dei soggetti tenuti alla restituzione di aiuti illegali oggetto di decisione di recupero, come risultante dalla visura aiuti illegali, il rispetto dei massimali di agevolazione concedibile secondo quanto disposto nell'articolo 11 D.M. 30.07.2021 e nella normativa unionale richiamata, e ogni altro elemento necessario ai sensi del decreto ministeriale e della normativa di carattere generale.

L'erogazione dell'agevolazione è effettuata di regola **dopo l'avvenuto integrale pagamento delle spese rendicontate** e a seguito della presentazione della **richiesta di erogazione a Invitalia a partire dal 30.09.2022 ed entro il 30.09.2023.**

È prevista la possibilità di richiedere **l'erogazione anticipata di una quota pari al 50% del contributo concesso**, previa presentazione di apposita fideiussione o polizza fideiussoria.

EDITORIALI

I temi della 30esima puntata di Adempimenti In Diretta

di **Laura Mazzola**



È ON LINE LA NUOVA VERSIONE

EVOLUTION
Euroconference

La piattaforma indispensabile per lo studio del Commercialista

Scopri tutte le novità >

Oggi alle **ore 9** il **trentesimo appuntamento** con **Adempimenti In Diretta**, collegato ai Master “Adempimenti di Studio” e “Adempimenti di Azienda”.

Nella **prima sessione, dedicata all’aggiornamento**, faremo il punto in merito alla prassi e alla giurisprudenza dell’ultima settimana.

Per quanto riguarda la **prassi**, l’ultima settimana ha visto la pubblicazione di **1 comunicato stampa, 3 circolari e 17 risposte a istanze di interpello**.

Il **comunicato stampa**, datato 13 maggio, evidenzia che è aperta una **consultazione pubblica sulla bozza di provvedimento** che stabilisce le modalità di accesso alla **procedura di riversamento spontaneo**, senza applicazione di sanzioni e interessi, **dei crediti di imposta per attività di ricerca e sviluppo indebitamente utilizzati**.

Successivamente, passeremo in rassegna le **3 circolari**:

- la n.[11/E, del 12 maggio](#), in tema di **ravvedimento operoso in presenza di violazioni derivanti da condotte fraudolente**;
- la n.[12/E, del 13 maggio](#), in merito ai **meccanismi transfrontalieri soggetti all’obbligo di comunicazione**;
- la n.[13/E, del 13 maggio](#), riguardante i primi **chiarimenti in merito ai crediti di imposta per l’acquisto di energia elettrica relativi al primo e al secondo trimestre 2022**.

Analizzeremo poi **3 risposte a istanze di interpello**:

- la n.[260](#), dell’**11 maggio**, in merito alle imposte collegate con il **contratto di mutuo stipulato dall’ex coniuge per far fronte alle spese della crisi coniugale**;
- la n.[261](#), dell’**11 maggio**, che riguarda il **bonus prima casa under 36**;

- la [n.264](#), del **13 maggio**, in merito all'**aliquota Iva ridotta** da applicare alle **lenti a contatto correttive**.

Per quanto poi riguarda la **giurisprudenza di legittimità**, vedremo:

- la [sentenza n. 14493, del 9 maggio](#), con la quale la Suprema Corte ha affermato che la **scelta di un regime di tassazione più favorevole non realizza l'abuso del diritto**;
- l'[ordinanza n. 14853, dell'11 maggio](#), in tema di **detrazioni fiscali**, con la quale capiremo quali sono le **spese, sostenute dal professionista sull'immobile condotto in locazione** come studio professionale, **ritenute indetraibili**;
- la [sentenza 15060 del 12 maggio](#), in tema di **detrazione del credito Iva**, con la quale la Suprema Corte ha osservato che, in **determinate condizioni**, il contribuente non ha **diritto alla detrazione del credito Iva** ma solo al rimborso.

Nella **seconda sessione**, dedicata al **caso operativo** della settimana, il collega **Stefano Rossetti** approfondirà la **parametrizzazione delle detrazioni al reddito**.

Nella **terza sessione**, riservata alle **prossime scadenze**, **riepilogheremo le scadenze di domande e comunicazione** al fine della **richiesta di crediti di imposta, contributi a fondo perduto e di particolari agevolazioni**.

Un particolare **focus** sarà effettuato in merito alla **richiesta dei documenti al fine della presentazione del modello dichiarativo**.

La parola passerà poi a **Melissa Farneti di Team System** che tratterà le **dichiarazioni con TS Studio**.

Il nostro appuntamento si concluderà, come sempre, con la **sessione dedicata alla risposta ai quesiti** collegati alle tematiche trattate durante la puntata.

Per chi non potrà partecipare alla **diretta di questa mattina alle ore 9** si ricorda che, **a partire da questo pomeriggio alle ore 15**, sarà possibile visionare la **puntata in differita on demand**.

MODALITÀ DI FRUIZIONE DI ADEMPIMENTI IN DIRETTA

La fruizione di **Adempimenti In Diretta** avviene attraverso la piattaforma **Evolution** con due possibilità di accesso:

1. attraverso l'**area clienti** sul sito di **Euroconference** e successivamente transitando su **Evolution**;
2. direttamente dal portale di **Evolution** <https://portale.ecevolution.it/> inserendo le credenziali di accesso.

AGEVOLAZIONI

I chiarimenti delle Entrate sui crediti d'imposta per acquisto di energia elettrica

di Debora Reverberi



La [circolare 13/E/2022](#) dell'Agenza delle entrate, pubblicata il 13 maggio scorso, contiene **chiarimenti in materia di crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica nei primi due trimestri del 2022.**

La **panoramica di bonus fruibili** *“al fine di contenere gli effetti degli incrementi dei prezzi dell'energia elettrica ..., anche per contrastare gli effetti economici della grave crisi internazionale in atto in Ucraina”* comprende attualmente:

- **il credito d'imposta per “imprese energivore” relativo al primo trimestre 2022**, ai sensi dell'[articolo 15 D.L. 4/2022](#);
- **il credito d'imposta per “imprese energivore” relativo al secondo trimestre 2022**, ai sensi dell'[articolo 4 D.L. 17/2022](#);
- **il credito d'imposta per “imprese non energivore”**, ai sensi dell'[articolo 3 D.L. 21/2022](#).

I crediti d'imposta per **“imprese energivore”** sono destinati:

- alle *“imprese a forte consumo di energia elettrica”* come definite dall'articolo 3 D.M. 21.12.2017;
- che abbiano subito un **incremento significativo, superiore al 30%, del costo medio dell'energia elettrica per KWh, al netto delle imposte ed eventuali sussidi, calcolato rispettivamente fra il quarto trimestre 2021 e il quarto trimestre 2019**, tenuto conto anche di eventuali contratti di fornitura di durata stipulati dall'impresa (**credito relativo al primo trimestre 2022**) ovvero **fra il primo trimestre 2022 e il primo trimestre 2019**, tenuto conto anche di eventuali contratti di fornitura di durata stipulati dall'impresa (**credito relativo al secondo trimestre 2022**).

In relazione al requisito soggettivo di **“imprese energivore”** la [circolare 13/E/2022](#) chiarisce

che per fruire del credito d'imposta, oltre a possedere i requisiti dell'articolo 3 D.M. 21.12.2017, è **necessaria la regolare e definitiva iscrizione nell'elenco, di cui al comma 1 dell'articolo 6, dell'anno 2022**, pena la restituzione delle somme utilizzate, maggiorate degli interessi.

Le **“imprese non energivore”** dotate di **contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW**, possono accedere al credito d'imposta in presenza di un **incremento significativo del costo per kWh**, calcolato sulla media del primo trimestre 2022, al netto di imposte ed eventuali sussidi, **superiore al 30%** del corrispondente prezzo medio nel primo trimestre 2019.

Per quanto riguarda l'**incremento significativo** la circolare precisa quanto segue:

- **ai fini del calcolo del costo medio per kWh** della componente energia elettrica si tiene conto della voce in fattura **“spesa per la materia energia”** (**costi sostenuti per l'energia elettrica incluse le perdite di rete, il dispacciamento inclusi i corrispettivi relativi alla copertura dei costi per il mercato della capacità o ai servizi di interrompibilità e la commercializzazione**), non rilevando le spese di trasporto, le coperture finanziarie sugli acquisti di energia elettrica e le imposte inerenti alla componente energia;
- **è irrilevante che il prezzo di acquisto sia variabile per indicizzazione o predeterminato** in misura fissa;
- **per “sussidi”, da nettizzare nel calcolo, si intende “qualsiasi beneficio economico (fiscale e non fiscale) conseguito dall'impresa energivora, a copertura totale o parziale della componente energia elettrica e ad essa direttamente collegata. Si tratta, in particolare, di sussidi riconosciuti in euro/MWh ovvero in conto esercizio sull'energia elettrica”**;
- **in relazione al credito del primo trimestre 2022, per le imprese non ancora costituite alla data del 01.10.2019 si assume, come parametro di riferimento, 59,91 euro/MWh** (pari alla somma fra il valore medio del Prezzo unico nazionale dell'energia elettrica all'ingrosso – PUN – e il valore di riferimento del prezzo di dispacciamento – PD – nell'ultimo trimestre 2019);
- **in relazione al credito del secondo trimestre 2022, per le imprese non ancora costituite alla data del 01.01.2019 si assume, come parametro di riferimento, 69,26 euro/MWh**;
- per ragioni di ordine logico-sistematico, pur non essendo espressamente previsto dal credito “imprese non energivore”, concorrono al calcolo anche i costi della componente energia eventualmente **sostenuti in esecuzione di contratti di fornitura di durata stipulati dall'impresa**.

I crediti d'imposta per acquisto di energia elettrica spettano nelle seguenti misure:

- **il credito d'imposta per “imprese energivore” relativo al primo trimestre 2022 è pari al 20%** della spesa sostenuta per la componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata;
- **il credito d'imposta per “imprese energivore” relativo al secondo trimestre 2022 è pari al 25%** della spesa sostenuta per la componente energetica, acquistata ed

effettivamente utilizzata o prodotta e autoconsumata, ai sensi [dell'articolo 4 D.L. 17/2022](#) come modificato dall'[articolo 5 D.L. 21/2022](#) che ha innalzato l'aliquota dal 20% al 25%;

- **il credito d'imposta per "imprese non energivore" relativo al secondo trimestre 2022 è pari al 12%** della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica effettivamente utilizzata.

La circolare precisa che si considera spesa agevolabile il costo individuato in fattura, sulla base dei consumi effettivi, con la voce **"spesa per la materia energia"**, comprensiva di **costi per l'energia elettrica, dispacciamento e commercializzazione ed escluso ogni onere accessorio, diretto e/o indiretto.**

Le spese per l'acquisto dell'energia elettrica utilizzata si considerano **sostenute ex [articolo 109, commi 1 e 2, TUIR](#)**, previo possesso delle fatture di acquisto.

I consumi stimati, eventualmente fatturati in acconto dai gestori, **non sono ammissibili** e sarà necessario fare riferimento ai **consumi effettivi indicati nelle fatture di congruaggio.**

I crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica sono utilizzabili:

- esclusivamente **in compensazione in modello F24**, ai sensi [dell'articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#);
- **entro il 31.12.2022**;
- con **facoltà di cessione solo per intero** secondo le regole dei bonus edilizi, ai sensi degli [articoli 3 comma 3 e 9, D.L. 21/2022](#);
- **con disapplicazione dei limiti generali di compensazione.**

Per quanto concerne l'utilizzo dei crediti la [circolare 13/E/2022](#) precisa quanto segue:

- **il termine iniziale di fruizione** decorre dal momento di maturazione del credito e di sostenimento delle relative spese purché documentato da fatture e **può dunque essere antecedente rispetto alla conclusione del trimestre di riferimento** (in coerenza con la FAQ pubblicata sul sito internet dell'Agenzia delle entrate l'11.04.2022);
- **l'utilizzo parziale di un credito in compensazione tramite modello F24 impedisce la cessione della quota non utilizzata**, essendo ammessa solo la cessione "per intero";
- **il cessionario** fruisce del credito d'imposta con le stesse modalità del cedente e comunque **entro la data del 31.12.2022.**

Il documento di prassi rammenta infine:

- **l'irrelevanza fiscale** dei relativi contributi;
- **la cumulabilità** con agevolazioni aventi a oggetto i medesimi costi, **a condizione di non superare, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, il costo sostenuto.**

Nella seguente tabella si riepilogano i **codici tributo per l'utilizzo in compensazione** dei crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica, istituiti con le [risoluzioni AdE 13/E/2022](#) e [18/E/2022](#):

Credito d'imposta	Codice tributo	Anno di riferimento
"Credito d'imposta a favore delle imprese energivore (primo trimestre 2022) – articolo 15 del decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4"	6960	2022

CRISI D'IMPRESA

Schema del decreto legislativo di modifica del codice della crisi. Novità in materia di concordato

di **Francesca Dal Porto**



Il decreto legislativo recante “*Modifiche al Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza, in attuazione della direttiva (UE) 2019/1023*”, approvato dal Consiglio dei Ministri il 17 marzo scorso, propone **importanti modifiche** anche in materia di **concordato preventivo**, così come disciplinato dal CCII.

L’[articolo 84 CCII](#), nel nuovo testo proposto dallo schema del decreto legislativo, contiene la descrizione della **funzione del concordato preventivo**, precisando che lo stesso deve realizzare, sulla base di un **piano avente il contenuto di cui all’articolo 87**, il **soddisfacimento dei creditori in misura non inferiore a quella realizzabile in caso di liquidazione giudiziale** mediante la **continuità aziendale**, la **liquidazione del patrimonio**, l’attribuzione delle attività ad un assuntore o in qualsiasi altra forma.

Nei successivi commi sono descritte le **diverse forme di concordato utilizzabili**: il **concordato in continuità aziendale** (comma 2); le condizioni di soddisfazione dei creditori nel concordato in continuità, con **eliminazione del criterio della prevalenza** contenuto nell’attuale disciplina (comma 3); le **condizioni del concordato con liquidazione del patrimonio** (comma 4).

In particolare, il nuovo comma 3 prevede che nel concordato in continuità aziendale **i creditori vengano soddisfatti in misura anche non prevalente dal ricavato prodotto dalla continuità aziendale diretta o indiretta** e che la proposta di concordato preveda per ciascun creditore un’**utilità specificamente individuata ed economicamente valutabile**, che può consistere anche nella **prosecuzione o rinnovazione di rapporti contrattuali** con il debitore o con il suo avente causa.

Il nuovo comma 5 dell’[articolo 84 CCII](#) prevede che **i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca possono essere soddisfatti anche non integralmente**, purché in misura non inferiore a quella realizzabile in caso di liquidazione dei beni o dei diritti sui quali sussiste la causa di

prelazione, **al netto del presumibile ammontare delle spese di procedura** inerenti al bene o diritto e della quota parte delle spese generali, attestato da professionista indipendente. La quota residua del credito è trattata come **credito chirografario**.

Il **comma 6**, rivisto col decreto legislativo recentemente approvato, prevede che, nel **concordato in continuità aziendale**, il valore di liquidazione sia distribuito nel rispetto della graduazione delle cause legittime di prelazione; per il valore eccedente quello di liquidazione è invece sufficiente che i crediti inseriti in una classe **ricevano complessivamente un trattamento almeno pari a quello delle classi dello stesso grado** e più favorevole rispetto a quello delle classi di grado inferiore.

La regola di distribuzione contenuta nel comma 6 prevede, in particolare, che il **valore di liquidazione dell'impresa** sia distribuito nel pieno rispetto delle cause legittime di prelazione e cioè secondo la **regola della priorità assoluta** (che impedisce la soddisfazione del creditore di rango inferiore se non vi è stata la piena soddisfazione del credito di grado superiore) mentre il valore ricavato dalla prosecuzione dell'impresa, il c.d. **plusvalore da continuità**, può essere distribuito osservando il **criterio della priorità relativa** (secondo il quale è sufficiente che i crediti di una classe siano pagati in ugual misura rispetto alle classi di pari grado e in misura maggiore rispetto alla classe di rango inferiore).

Il comma 7 dell'**articolo 84**, così come modificato, detta disposizioni a tutela dei lavoratori, prevedendo che i **crediti assistiti dal privilegio di cui all'[articolo 2751-bis, n. 1, cod. civ.](#)** siano soddisfatti, nel concordato in continuità aziendale, nel rispetto della graduazione delle cause legittime di prelazione sul valore di liquidazione e sul valore eccedente il valore di liquidazione.

Ai crediti vantati dai lavoratori si applica quindi la regola della priorità assoluta sia sul valore di liquidazione che sul valore di continuità.

Gli ultimi due commi dell'**[articolo 84 CCII](#)**, rivisto con il decreto legislativo in esame, dettano **disposizioni applicabili al concordato con liquidazione del patrimonio** per garantire **economicità, efficienza, celerità e trasparenza delle operazioni di liquidazione**, sia nel caso in cui alla liquidazione si debba dare esecuzione dopo l'omologazione (comma 8) sia nel caso in cui il piano contenga l'offerta di acquisto di un soggetto individuato dal debitore (comma 9).

Il nuovo **[articolo 85 CCII](#)** proposto con il decreto legislativo disciplina la **suddivisione dei creditori in classi**.

È stabilito il principio della **facoltatività della suddivisione in classi** e della possibilità di trattamento differenziato solo tra **creditori appartenenti a classi diverse**, tuttavia la suddivisione dei creditori in classi è **obbligatoria per i creditori titolari di crediti tributari o previdenziali dei quali non sia previsto l'integrale pagamento**, per i creditori titolari di garanzie prestate da terzi, per i creditori che vengono soddisfatti anche in parte con utilità diverse dal denaro e per i creditori proponenti il concordato e per le parti ad essi correlate.

Nel concordato in continuità aziendale la suddivisione dei creditori in classi è in ogni caso obbligatoria quando il loro pagamento sia previsto **oltre centottanta giorni dall'omologazione ovvero trenta giorni nel caso di crediti dei lavoratori per retribuzioni**, assistiti da privilegio generale.

IMU E TRIBUTI LOCALI

L'accatastamento fa presumere il completamento dell'immobile

di **Fabio Garrini**



Il solo fatto che il contribuente abbia provveduto a **richiedere l'accatastamento** dell'immobile di per sé **qualifica detto immobile quale fabbricato**, il quale conseguentemente deve essere assoggettato al tributo sulla base della rendita catastale.

L'individuazione del primo momento tra utilizzo e completamento è una previsione finalizzata a regolamentare il trattamento tributario nel caso di utilizzo di fabbricato non **accatastato: qualora sia utilizzato, il fabbricato si considera tale anche se non è avvenuta l'iscrizione agli atti catastali.**

Se l'immobile viene accatastato, anche in caso di mancata denuncia di completamento dell'immobile, in ogni caso il fabbricato si presume ultimato, quindi l'Imu deve essere corrisposta, da tale momento, sulla base della **rendita catastale.**

L'utilizzazione edificatoria dei suoli

L'[articolo 1, comma 746, L. 160/2019](#), che ha ridefinito la nuova Imu applicabile dal 2020, contiene le regole per la determinazione della base imponibile delle fattispecie tassabili, definite dal precedente [comma 741](#).

In relazione ai **terreni fabbricabili**, il citato [comma 746](#) stabilisce che: *"In caso di utilizzazione edificatoria dell'area di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero a norma dell'articolo 3, comma 1, lettere c), d) e f), del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, la base imponibile è costituita dal valore dell'area, la quale è considerata fabbricabile, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, **fino alla data di ultimazione dei lavori** di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque utilizzato."*

Tale disciplina è del tutto analoga a quella prevista ai fini Ici nell'[articolo 5, comma 6, D.Lgs. 504/1992](#) e richiamata dall'[articolo 13 D.L. 201/2011](#) per l'applicazione dell'Imu dal 2012 al 2019.

In particolare modo, qualora vengano effettuati **lavori di edificazione**, il terreno deve essere considerato **area edificabile indipendentemente dalla destinazione conferitagli dallo strumento urbanistico**: pertanto, anche un terreno che sia classificato dal piano regolatore come **non edificabile** ma che venga ad essere interessato dalla **costruzione di un edificio**, deve scontare l'imposta come area edificabile, quindi non sul valore catastale ma facendo riferimento al valore venale.

La fine dei lavori e il calcolo dell'Imu

La tassazione quale terreno edificabile si estende sul periodo temporale che decorre **dalla data di inizio dei lavori di costruzione sino alla data di ultimazione di questi, ovvero sino alla data in cui il fabbricato risulti essere utilizzato**, se tale momento si dimostra essere precedente, come previsto dall'articolo 5, comma 6, D.Lgs. 504/1992: a partire dal primo di questi eventi **l'imposta dovrà invece essere corrisposta in relazione al fabbricato**.

In tema di rilevanza della data in cui avviene il **completamento dell'immobile e conseguentemente con riferimento al momento a partire dal quale inizia ad avere efficacia la rendita catastale** nel calcolo dell'Imu, constano numerose pronunce della Cassazione; tutte le pronunce sono orientate a stabilire la **rilevanza dell'accatastamento dell'immobile**, quando questo avvenga prima della data di fine dei lavori.

Nella sentenza **8781/2015** si afferma che *"costituisce – certo – espressione di insegnamento giurisprudenziale costante il fatto che l'iscrizione di un'unità immobiliare nel catasto edilizio rappresenta di per sé **presupposto sufficiente** per l'assoggettamento di un bene a Ici"*.

Nella sentenza **7905/2005** viene constatato che *"... appare chiaro che l'imposta è dovuta per il solo fatto che sia stata dichiarata **l'ultimazione del manufatto** e si sia provveduto al suo accatastamento, restando estranea alla sfera attinente al rapporto tributario tutto quanto afferisce alla effettività abitabilità del bene stesso, ovvero alle sue caratteristiche igienico – sanitarie. La pronuncia impugnata ha richiamato questo principio e ne ha fatto buon governo, avendo dato rilievo alla **dichiarazione di ultimazione, trasmessa dalla società all'ufficio comunale**, ed al suo accatastamento, che rappresentano le uniche due circostanze rilevanti ai fini impostivi."*

Sul tema, nella più recente **sentenza 11646/2019** la Cassazione dà totale rilevanza alla data di iscrizione in catasto dell'immobile, **escludendo ogni rilevanza della sua effettiva abitabilità**.

Inoltre, va ricordata la sentenza **24924/2008**, nella quale i giudici hanno osservato che, ai **sensi dell'[articolo 2 D.Lgs. 504/1992](#)**, il fabbricato è l'unità immobiliare iscritta o che deve

essere iscritta nel catasto edilizio urbano, ed hanno affermato che *“l’iscrizione al catasto edilizio urbano (ora dei fabbricati) di una unità immobiliare costituisce **presupposto sufficiente per l’assoggettamento della stessa all’affrente imposta comunale**”*.

Nella sentenza 20319/2017 la Cassazione conferma come l'**accatastamento** del fabbricato ne fa **presumere il completamento** e quindi obbliga il contribuente a pagare l'Imu dovuta su tale immobile.

Sul punto la sentenza è chiara nel dare rilevanza alla **data dell’effettivo utilizzo solo quando questo sia anteriore all’accatastamento**: *“acquista rilievo solo quando il fabbricato non sia iscritto ancora in catasto, **realizzando tale iscrizione, di per sé, il presupposto principale**, per assoggettare il bene all’imposta.”*

La presunzione di completamento dell’immobile desunta dall’accatastamento è stata anche ribadita più di recente, nella [sentenza n. 12221 del 14.04.2022](#), secondo la quale l’iscrizione di un’unità immobiliare

al catasto edilizio *“costituisce **presupposto sufficiente** per l’assoggettamento del bene all’imposta comunale sugli immobili (Ici), ma **non è anche presupposto necessario**, essendo l’imposta dovuta fin da quando il bene presenti le condizioni per la sua iscrivibilità, cioè da quando lo stesso possa essere considerato “fabbricato” in ragione dell’ultimazione dei lavori relativi alla sua costruzione (non essendo nemmeno essenziale a tali fini il rilascio del certificato di abitabilità) ovvero da quando lo stesso sia stato antecedentemente utilizzato”*.

Quindi, in definitiva i **fattori** da valutare per verificare quando un immobile possa considerarsi fabbricato ai fini Imu sono **tre**, e **il primo di questi a verificarsi comporta l’obbligo di versamento dell’Imu sulla base della rendita catastale**: l’indicazione normativa secondo cui **viene ad esistenza il fabbricato ai fini Imu al verificarsi del primo tra i due eventi (utilizzo/completamento)**, vale solo **fino a che il fabbricato non sia ancora iscritto in catasto**.

ACCERTAMENTO

Escluso il concorso di terzi nella violazione della contribuente persona giuridica

di Lucia Recchioni



Ai sensi dell'[articolo 7 D.L. 269/2003](#) le **sanzioni amministrative** relative al **rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica** sono **esclusivamente a carico della persona giuridica**. Anche la considerazione di un **diverso trattamento** riservato ai **terzi concorrenti esterni** nelle violazioni commesse da un **contribuente che non sia una persona giuridica** non può condurre all'introduzione, nel nostro Ordinamento, di una ipotesi di responsabilità che il legislatore ha invece inteso **espressamente escludere**.

Sono questi i principi ribaditi dalla Corte di Cassazione con l'**ordinanza 15441**, depositata ieri, **16 maggio**.

Il **rappresentante legale di una società di capitali** veniva **sanzionato** a titolo di concorso, ai sensi dell'[articolo 9 D.Lgs. 472/1997](#), nelle violazioni commesse da alcune società.

La questione giungeva dinanzi alla **Corte di Cassazione**, la quale ha ricordato che *“in tema di violazioni tributarie, ai sensi dell'articolo 7 D.L. 260/2003, convertito in L. 326/2003, le sanzioni amministrative gravano esclusivamente sulla persona giuridica titolare del rapporto tributario, con esclusione della responsabilità a titolo concorsuale delle persone fisiche, indipendentemente dalla sussistenza di un rapporto organico delle medesime con l'ente, mentre sono sanzionabili, ex articolo 9 D.Lgs. 472/1997, i concorrenti esterni rispetto alla violazione tributaria commessa da soggetti privi di personalità giuridica”* (Cassazione, ordinanze n. 9448, 9449, 9450 e 9451/2020).

L'**esclusione** del concorso sanzionabile di terzi concorrenti nella violazione della contribuente persona giuridica è quindi fondata sul **chiaro dato testuale dell'articolo 7 D.L. 269/2003**, in forza del quale le **sanzioni amministrative tributarie** possono essere riferite esclusivamente alla **persona giuridica**.

È irrilevante, a tal proposito, il **diverso trattamento sanzionatorio** riservato al **concorrente**

“**esterno**” nelle violazioni commesse da un contribuente che non è una persona giuridica, in quanto una interpretazione “**adeguatrice**” dell'[articolo 7 D.L. 269/2003](#) comporterebbe una **violazione del principio di legalità, con individuazione di una fattispecie di responsabilità** che, invece, il legislatore ha inteso espressamente **escludere**.

In alcuni casi, tuttavia, la Corte di Cassazione ha ritenuto **comunque applicabile la regola generale sulla responsabilità dell'autore** della violazione commessa nell'interesse esclusivamente proprio, ad esempio nei casi in cui è stato dimostrato che la **struttura societaria del contribuente** costituiva un **mero strumento fittizio del quale il soggetto si serviva per conseguire un proprio vantaggio fiscale** indebito. Tali presupposti, però, non risultano essersi verificati nel caso di specie.

Giova infine ricordare che la **Corte di Cassazione** si era occupata della corretta applicazione dell'[articolo 7 D.L. 269/2003](#) anche nell'ambito di un'altra questione, afferente **la responsabilità del professionista per le sanzioni irrogate ad una società con personalità giuridica**, risolta con la recentissima [ordinanza n. 14364 del 06.05.2022](#).

Anche in quest'ultimo caso, tra le **eccezioni sollevate dall'Agenzia delle entrate** vi era quella riguardante il **diverso trattamento tra i soggetti con personalità giuridica e gli altri soggetti**; riteneva infatti che “***Se il consulente, per la propria attività, non rispondesse delle violazioni commesse in concorso con la persona giuridica vi sarebbe un'ingiustificata divaricazione tra la sua posizione e quella del consulente di un'impresa individuale, che invece risponderebbe secondo le comuni regole sul concorso***”.

Tali motivazioni, per i motivi sopra esposti, **non hanno comunque trovato accoglimento**.