

Edizione di mercoledì 21 Settembre 2022

CASI OPERATIVI

Rimborso assicurativo: spettano le detrazioni edilizie?

di **EVOLUTION**

IMPOSTE SUL REDDITO

Aspetti fiscali delle diverse forme di prestazioni occasionali

di **Stefano Rossetti**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Quando l'approccio sostanzialistico dell'Agenzia crea incertezze nella scissione

di **Ennio Vial**

AGEVOLAZIONI

Proroga riversamento crediti per ricerca & sviluppo: arrivano chiarimenti?

di **Andrea Ramoni**

IMPOSTE INDIRETTE

La Dogana pubblica gli indici per la valutazione di inoperatività

di **Elena Fraternali**

CASI OPERATIVI

Rimborso assicurativo: spettano le detrazioni edilizie?

di **EVOLUTION**



A seguito di un incendio che ha interessato l'immobile, un contribuente ha ricevuto un indennizzo assicurativo.

Sono stati effettuati degli interventi per i quali potrebbe spettare la detrazione Irpef. Tale detrazione è spettante per l'intero importo oppure il rimborso assicurativo preclude questa possibilità?

Come noto, l'articolo 16 bis Tuir prevede una detrazione per la realizzazione di interventi di manutenzione straordinaria, di restauro e risanamento conservativo nonché di ristrutturazione edilizia, effettuati sulle singole unità immobiliari residenziali di qualsiasi categoria catastale, anche rurali, e sulle loro pertinenze. Nel caso di interventi effettuati sulle parti comuni degli edifici residenziali, inoltre, la detrazione spetta anche per le spese sostenute per interventi di manutenzione ordinaria.

Anche la disciplina relativa agli interventi finalizzati al risparmio energetico degli edifici esistenti rinvia alla normativa di cui all'articolo 16 bis Tuir prima richiamata.

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



IMPOSTE SUL REDDITO

Aspetti fiscali delle diverse forme di prestazioni occasionali

di **Stefano Rossetti**



Una prestazione si considera occasionale quando l'attività è caratterizzata dall'assenza di **regolarità, stabilità e sistematicità**.

Tuttavia, le prestazioni aventi le caratteristiche sopra richiamate possono essere inquadrare sotto diverse forme:

- **prestazioni di lavoro autonomo occasionali** ex [articolo 2222 cod. civ.](#);
- **prestazioni rese mediante contratto di prestazione occasionale** ex [articolo 54-bis, comma 13, D.L. 50/2017](#);
- **prestazioni rientranti nel Libretto Famiglia** ex [articolo 54-bis, comma 10, D.L. 50/2017](#).

Il trattamento fiscale, come vedremo nel prosieguo, varia a seconda del **quadro giuridico** in cui la prestazione viene resa.

Le **prestazioni di lavoro autonomo occasionale** sono quelle prestazioni che rispondono ai requisiti del contratto d'opera ex [articolo 2222 cod. civ.](#)

Nello specifico, la prestazione deve:

- avere ad oggetto **un'opera** o un **servizio**;
- essere svolta con **lavoro prevalentemente proprio** e **senza vincolo di subordinazione** nei confronti del committente.

Quindi si tratta, sotto il profilo civilistico, a tutti gli effetti di una **prestazione di lavoro autonomo**.

Sotto il versante fiscale, tuttavia, i proventi derivanti da tali prestazioni non rientrano nell'ambito del reddito di lavoro autonomo ex [articolo 53 Tuir](#), in quanto essa difetta del requisito della "**professionalità**". L'assenza di professionalità è in *re ipsa*, infatti, se vi fosse, la

prestazione non sarebbe una prestazione occasionale.

I proventi derivanti da prestazioni di lavoro autonomo occasionale rientrano tra i **redditi diversi** ex [articolo 67, comma 1, lettera l\), Tuir](#) da determinarsi come differenza tra i corrispettivi incassati (la tassazione avviene sulla base del principio di cassa) e i costi sostenuti ai sensi dell'[articolo 72, comma 2, Tuir](#).

All'atto dell'erogazione del compenso, se il committente riveste **la qualifica di sostituto d'imposta** (rientrando tra i soggetti indicati nell'[articolo 23 D.P.R. 600/1973](#)) deve operare una **ritenuta a titolo di acconto** nella misura del 20% ([articolo 25 D.P.R. 600/1973](#)).

Un'altra forma giuridica è rappresentata dal **contratto di prestazione occasionale**, il quale è il contratto mediante il quale un utilizzatore acquisisce, con modalità semplificate, prestazioni di lavoro occasionali o saltuarie di ridotta entità.

Tale forma contrattuale non può essere utilizzata:

- **da parte degli utilizzatori che hanno alle proprie dipendenze più di cinque lavoratori subordinati a tempo indeterminato**, ad eccezione delle aziende alberghiere e delle strutture ricettive che operano nel settore del turismo, per le attività lavorative rese dai soggetti che operano nel settore agricolo, e che hanno alle proprie dipendenze fino a otto lavoratori;
- **da parte delle imprese del settore agricolo**, salvo che per le attività lavorative rese dai soggetti che operano in tale settore, purché non iscritti nell'anno precedente negli elenchi anagrafici dei lavoratori agricoli;
- **da parte delle imprese dell'edilizia e di settori affini**, delle imprese esercenti l'attività di escavazione o lavorazione di materiale lapideo, delle imprese del settore delle miniere, cave e torbiere;
- **nell'ambito dell'esecuzione di appalti di opere o servizi.**

È possibile ricorrere al contratto di prestazione occasionale solo se i compensi non superano determinati limiti per ciascun anno civile:

- **5.000 euro per ciascun prestatore**, con riferimento alla totalità degli utilizzatori;
- **5.000 euro complessivi per ciascun utilizzatore**, con riferimento alla totalità dei prestatori;
- **5.000 euro per ciascun prestatore**, per le **attività degli steward** relativi alle manifestazioni sportive

Sempre nei limiti sopra visti, in alternativa al contratto di prestazione occasionale è possibile ricorrere al **Libretto Famiglia**, si tratta di un libretto nominativo prefinanziato, per il pagamento delle prestazioni occasionali rese a persone fisiche fuori dall'esercizio dell'attività di impresa e lavoro autonomo, nell'ambito di:

- **piccoli lavori domestici**, compresi lavori di giardinaggio, di pulizia o di manutenzione;
- **assistenza domiciliare ai bambini e alle persone anziane, ammalate o con disabilità**;
- **insegnamento privato supplementare**;
- **servizi di baby-sitting**, ovvero per fare fronte agli oneri della rete pubblica dei servizi per l'infanzia o dei servizi privati accreditati;
- **attività degli steward relativi alle manifestazioni sportive**.

Sotto il profilo fiscale, l'[articolo 54-bis, comma 4, D.L. 50/2017](#) prevede che “*i compensi percepiti dal prestatore **sono esenti da imposizione fiscale**, non incidono sul suo stato di disoccupato e sono computabili ai fini della determinazione del reddito necessario per il rilascio o il rinnovo del permesso di soggiorno*”.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Quando l'approccio sostanzialistico dell'Agenzia crea incertezze nella scissione

di **Ennio Vial**



Nel corso degli ultimi anni, in tema di scissione societaria, si è assistito a diversi casi in cui l'Agenzia, **rivedendo precedenti posizioni** sostenute, ha adottato un **nuovo approccio** che, nella maggior parte dei casi, è risultato **maggiormente conforme ad un principio sostanzialistico**.

Infatti, l'Ufficio ha **abbandonato alcuni criteri forfettari** e, quindi, per ovvi motivi, imprecisi, per orientarsi verso **nuovi criteri più aderenti alla sostanza**, ma che determinano **maggiori profili di incertezza in capo al contribuente**.

Un primo esempio è rappresentato dalla **ripartizione del costo fiscalmente riconosciuto** del socio nella società scissa tra la stessa società e le società beneficiarie.

È banale, infatti, osservare che, se il **costo fiscalmente riconosciuto della società scindenda** Alfa è pari a 100, la **somma dei costi fiscalmente riconosciuti** della scissa Alfa e della beneficiaria Beta non può che essere pari a 100. Il problema, tuttavia, è quello di **ripartire questo valore tra le due società**.

Sul tema la [circolare 98/E/2000](#) e la **circolare 6/E/2006** avevano previsto che la ripartizione dovesse avvenire **in proporzione ai patrimoni contabili**.

Si trattava, senza ombra di dubbio, di un approccio grossolano e che poteva dar luogo a manovre **abusive**. Poteva, infatti, ben accadere che il contribuente **riuscisse a pilotare la ripartizione del costo fiscalmente riconosciuto** in modo da **assegnarlo prevalentemente alla beneficiaria** o lasciarlo prevalentemente alla **scissa** in modo da **minimizzare un eventuale plusvalenza** in ipotesi di successiva cessione.

Ad esempio, si pensi al caso di una **società operativa** destinata ad una successiva vendita dove i soci hanno **rivalutato a pagamento le partecipazioni**. La società avrebbe potuto implementare

una **scissione** comportante una sensibile riduzione del valore economico della stessa a fronte di una **modestissima riduzione del costo fiscalmente riconosciuto dei soci nella scissa**.

Potrebbe essere il caso di uno **spin off immobiliare** con attribuzione alla **beneficiaria** di un **contratto di leasing immobiliare** prossimo al riscatto, la cui unica evidenza contabile può essere un risconto attivo di euro 10.000.

Ebbene, ripartendo il costo fiscalmente riconosciuto **in proporzione al patrimonio contabile**, di fatto si riuscirebbe a preservare **sostanzialmente l'intero costo rivalutato in capo alla scissa oggetto di alienazione**.

La questione è stata risolta dalla [risoluzione 52/E/2015](#); con essa l'Agenzia ha **mutato il proprio orientamento affermando che la ripartizione non va più effettuata in proporzione ai patrimoni contabili bensì in proporzione ai patrimoni effettivi**. Dal punto di vista concettuale il nuovo approccio è indiscutibile in quanto:

- maggiormente **corretto** sul piano della sostanza;
- **utile ad evitare effetti distorsivi** che portino a situazioni di abuso.

Non vi è dubbio, tuttavia, che tale impostazione **complica la vita al contribuente**, in quanto lo stesso dovrà discutere con l'Agenzia delle Entrate in merito alla questione del valore di mercato delle società coinvolte, quando, lo ricordiamo, nelle operazioni di scissioni la presenza della perizia di stima è oltremodo **rara**.

Un ulteriore esempio di approccio sostanzialistico dell'Agenzia è rappresentato dalla recente [circolare 31/E/2022](#), già commentata in **precedenti interventi**, la quale ha affermato che, **in ipotesi di scissione a vantaggio di beneficiaria già esistente** con assegnazione di perdite fiscali, **il test di vitalità non deve più essere operato in relazione alla società scissa** nel suo complesso, bensì in relazione al patrimonio trasferito.

AGEVOLAZIONI

Proroga riversamento crediti per ricerca & sviluppo: arrivano chiarimenti?

di **Andrea Ramoni**



A pochi giorni dal termine per aderire spontaneamente alla speciale **sanatoria riservata alle indebite compensazioni**, i contribuenti si trovano *oberto collo* nelle condizioni di dover decidere senza la necessaria consapevolezza e soprattutto con il rischio, da ritenersi particolarmente elevato, di rigetto dell'istanza. In tal caso, le conseguenze negative previste dalla norma sono potenzialmente senza rimedio.

È dunque auspicabile che la **proroga di tale termine, dal 30 settembre al 31 ottobre**, contenuta nella bozza del **Decreto Aiuti-ter** licenziata dal Consiglio dei Ministri lo scorso 16 settembre, costituisca il preludio alla pubblicazione di chiarimenti ufficiali da parte dell'Agenzia delle Entrate, da più parti invocati. In difetto, diverse sarebbero le ragioni che impongono la massima **cautela nell'assumere una decisione**, qualunque essa sia. Ma andiamo con ordine.

A mente dell'[articolo 5, comma 7, D.L. 146/2021](#), i soggetti che alla data di entrata in vigore del predetto decreto hanno utilizzato in compensazione il credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo di cui all'[articolo 3 D.L. 145/2013](#), **maturato a decorrere dal periodo d'imposta successivo** a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, possono effettuare il **riversamento dell'importo, senza applicazione di sanzioni e interessi**.

Dal punto di vista oggettivo, il successivo comma 8 delimita l'ambito di applicazione della sanatoria ai soggetti che abbiano anche alternativamente:

- ***“realmente svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca e sviluppo ammissibili nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta”***;
- applicato l'[articolo 3, comma 1-bis, D.L. 145/2013](#), in maniera non conforme *“a quanto dettato dalla disposizione d'interpretazione autentica recata dall'articolo 1, comma 72, della*

legge 30 dicembre 2018, n. 145”;

- *“commesso **errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili** in violazione dei principi di **pertinenza e congruità** nonché nella determinazione della **media storica di riferimento**”.*

L'accesso alla sanatoria è tuttavia escluso nei casi in cui il credito d'imposta utilizzato in compensazione sia il risultato di **condotte fraudolente**, di **fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate**, di **false rappresentazioni della realtà** basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti, nonché nelle ipotesi in cui **manchi la documentazione idonea** a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta.

Insomma, un ventaglio di circostanze caratterizzato da confini poco delineati, soprattutto in relazione al concetto di “*inidoneità*” della documentazione, che ben si presta a diverse interpretazioni.

Ulteriore causa ostativa alla definizione è costituita dall'avvenuta **notifica dell'atto di recupero o di altri provvedimenti impositivi divenuti definitivi** alla data di entrata in vigore del D.L. 146/2021, con i quali sia stata accertata l'indebita compensazione, ma **tale limitazione non pare creare problemi interpretativi**, anche alla luce del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n.188987/2022.

Problemi, di elevata caratura, che invece si ravvisano quando manchi la predetta definitività ovvero in presenza di **contestazioni formulate con atto istruttorio**. Facciamo un semplice esempio.

Si pensi al **processo verbale di costatazione** elevato nel corso del 2021, a valere sulle compensazioni effettuate nel 2019 ovvero riferite ai progetti di ricerca e sviluppo dell'anno 2018, al quale non sia ancora seguita la notifica dell'atto di recupero. Con esso si contesta (situazione tipica) l'indebita compensazione a causa di un'asserita insussistenza dei presupposti previsti Manuale di Frascati. In altri termini: il progetto è stato posto in essere ma non possiede i requisiti per beneficiare del credito di imposta.

In tal caso, almeno secondo **l'interpretazione (criticabile) fornita dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 31/E/2020**, “*si configura un'ipotesi di utilizzo di un credito «inesistente» per carenza totale o parziale del presupposto costitutivo*”, circostanza impeditiva dell'efficacia della sanatoria stessa.

Nelle more, molto probabilmente, la società sottoposta a controllo avrà anche ricevuto la **comunicazione dell'Agenzia delle Entrate**, con la quale si invita a prendere in considerazione l'ipotesi della sanatoria, che enfatizza i **benefici**, ma trascura le **conseguenze negative** in caso di rigetto dell'istanza:

- acquisizione delle somme già versate quale acconto sugli importi dovuti;

- venir meno dello “**scudo penale**” ovvero della non punibilità per il delitto di indebita compensazione cui all'[articolo 10-quater D.Lgs. 74/2000](#).

Si andrebbe dunque delineando uno scenario poco edificante per il contribuente, poiché i rimedi a sua disposizione sarebbero del tutto teorici: nulla vieterebbe l'impugnazione del successivo atto di recupero, ma questa dovrebbe vertere su vizi non riconducibili al merito, per il quale ci si è di fatto autodenunciati.

L'alternativa resta dunque quella di lasciare decorrere inutilmente il termine per aderire alla sanatoria, sapendo però che anche alla sola lettera ricevuta dall'Agenzia delle Entrate seguirà verosimilmente una **contestazione**: proprio in questi giorni, infatti, si sta assistendo ad una corsa alla notifica della conclusione delle verifiche in essere da mesi. **Un segnale da non trascurare.**

IMPOSTE INDIRETTE

La Dogana pubblica gli indici per la valutazione di inoperatività

di **Elena Fraternali**



Con la **Determinazione direttoriale 31 agosto 2022, prot. n. 392138/RU**, l'Agenzia delle dogane ha individuato, in esecuzione dell'[articolo 1, comma 1078, L. 178/2020](#) ("Legge di bilancio 2021"), gli indici da prendere in considerazione per la **valutazione dell'inoperatività dei depositi costieri di capacità inferiore a 10.000 metri cubi** e dei **depositi di stoccaggio di oli minerali cd. "sotto-soglia"**, fatta eccezione per i depositi di stoccaggio di gas e petrolio liquefatti.

Come noto, la Legge di bilancio 2021, richiamando quanto previsto dall'[articolo 23, comma 4, D.Lgs. 504/1995](#) (Testo unico accise – Tua) per la gestione degli **impianti in regime di deposito fiscale** nonché quanto stabilito dall'[articolo 25](#), comma 1, del medesimo Testo unico in materia di denuncia di esercizio per **l'attività di deposito commerciale di prodotti energetici assoggettati ad accisa**, ha previsto la **revoca delle citate autorizzazioni/licenze in caso di inoperatività dei depositi stessi**, per un **periodo non inferiore a sei mesi consecutivi** e non derivante da documentate e riscontrabili cause oggettive di forza maggiore.

Tale disposizione normativa prevedeva espressamente l'emissione di un provvedimento da parte del direttore dell'Agenzia delle dogane che determinasse gli **indici specifici per la verifica dell'inoperatività**, basati sull'entità delle movimentazioni dei prodotti energetici rapportata alla capacità di stoccaggio e alla gestione economica dell'attività del deposito.

In esecuzione del dettato normativo, dunque, l'Amministrazione ha pubblicato la **Determinazione in commento che illustra sei indici sintomatici di inoperatività del deposito**. In particolare:

1. la **persistente assenza dei requisiti tecnico-organizzativi** rapportati ai servizi strumentali all'esercizio del deposito previsti dall'articolo 5, comma 2, della Determinazione 15 novembre 2021, prot. n. prot. 426358/RU (disponibilità del deposito, certificato di collaudo, contratti di fornitura operativi, sistema elettronico per il dialogo con l'Agenzia e l'archiviazione dei documenti, autorizzazione – ove possibile –

- all'utilizzo dei documenti di circolazione elettronici, tenuta dei registri e dei documenti degli eventuali depositanti);
2. la **condizione di chiusura del deposito e l'irreperibilità dell'esercente**, con conseguente preclusione ad esercitare la facoltà di libero accesso nei depositi prevista dal TUA per i funzionari dell'amministrazione finanziaria e gli appartenenti alla Guardia di finanza, comprovata da almeno due sopralluoghi, in giorni lavorativi diversi, effettuati dall'Ufficio territorialmente competente;
 3. la **carenza assoluta di ricezione dei prodotti energetici detenibili nel deposito**;
 4. l'**indice di rotazione mensile inferiore a 0,02**, per ciascun prodotto energetico detenuto nel deposito e oggetto di separata contabilizzazione, eccettuati i gas di petrolio liquefatti;
 5. la **mancata presentazione alla vidimazione ovvero l'omessa richiesta e tenuta del registro cartaceo di carico e scarico** consolidate nel corso del nuovo esercizio finanziario;
 6. l'**assenza di presentazione esclusivamente in forma telematica dei dati relativi alla contabilità**, laddove prevista in base alla capacità del deposito.

Nei casi 1 e 2, valutate le gravi ragioni, l'Agenzia può procedere alla **sospensione della licenza fiscale di esercizio** e alla relativa **disabilitazione** del codice accisa e del codice ditta per il tempo necessario a raggiungere i sei mesi consecutivi, decorrenti dal primo sopralluogo **sino alla conclusione del procedimento di revoca**.

Negli altri casi, l'Ufficio svolge gli ulteriori accertamenti necessari anche tramite richiesta di redazione del conto economico previsionale nonché di produzione di ulteriori documenti contabili (bilanci, situazione contabile, piano industriale), assegnando all'esercente un **termine non inferiore a trenta giorni**.

Ove la Dogana riscontri almeno uno degli indici specifici elencati da 1 a 4, una gestione contabile negativa ovvero l'inottemperanza, da parte dell'esercente, alle richieste avanzate dalla stessa, avvia – previa notifica alla parte interessata – il **procedimento di revoca dei provvedimenti autorizzativi e della licenza fiscale connessi alla gestione dell'impianto**.

Avverso tale procedimento l'esercente può presentare **memorie difensive scritte e relativi documenti** volti a spiegare all'Ufficio le ragioni dell'inoperatività e la continuità e sostenibilità della gestione dell'azienda.

Qualora tali osservazioni non fossero **accolte**, l'Amministrazione adotta il relativo **provvedimento di revoca motivato** che viene comunicato alla Direzione Accise – Energie e Alcoli, per quanto riguarda i depositi costieri, oppure alla Direzione territoriale, per i depositi di stoccaggio, successivamente trasmesso anche agli organi amministrativi competenti (rispettivamente il Ministero della transizione ecologica o la Regione).

Si segnala, infine, che è prevista la possibilità, per il responsabile del deposito, di richiedere una **sospensione temporanea dell'esercizio** dello stesso, qualora le condizioni esterne lo

richiedano ovvero **sopraggiungano cause oggettive riconducibili a forza maggiore condizionanti la continuità di gestione.**

In questo caso occorre inviare **apposita comunicazione all'Ufficio competente** e il **periodo di sospensione non viene calcolato ai fini dell'inoperatività**. Durante tale periodo sono **sospesi i provvedimenti autorizzativi** per la gestione del deposito fiscale, di destinatario registrato nonché la licenza fiscale di esercizio, e il codice accisa e ditta sono disabilitati.

Al termine della sospensione, l'esercente comunica all'Amministrazione la ripresa dell'attività e quest'ultima – qualora nulla osti – ripristina le **autorizzazioni**.

I **controlli**, pur essendo effettuati dagli uffici territorialmente competenti, saranno **coordinati a livello centrale** in modo da garantire **l'uniforme applicazione della Determinazione a livello nazionale**.