

Edizione di martedì 6 Dicembre 2022

CASI OPERATIVI

[Quando devono concludersi i lavori del “Bonus facciate”?](#)
di **EVOLUTION**

AGEVOLAZIONI

[Le novità in arrivo per il regime forfettario](#)
di **Sandro Cerato**

IMPOSTE SUL REDDITO

[Tassazione delle criptovalute e Legge di bilancio 2023 – parte seconda](#)
di **Greta Popolizio**

IMU E TRIBUTI LOCALI

[Saldo Imu: la liquidazione dell'imposta per il 2022](#)
di **Fabio Garrini**

CONTENZIOSO

[Reclamo e mediazione: spese del giudizio a carico della parte soccombente](#)
di **Angelo Ginex**

CASI OPERATIVI

Quando devono concludersi i lavori del “Bonus facciate”?

di **EVOLUTION**



I lavori nel nostro condominio sono iniziati nel 2021 e, alla data del 31.12.2021, avevamo già pagato la quota del 10% di nostra competenza, beneficiando dello sconto in fattura sulla restante parte.

I lavori, però, ad oggi, ancora non sono conclusi: rischiamo di perdere il beneficio a suo tempo riconosciuto? Cosa possiamo fare?

Come noto, la detrazione meglio nota come “bonus facciate” è riconosciuta a fronte delle spese sostenute negli anni 2020, 2021 e 2022 (per i soggetti con esercizio coincidente con l’anno solare).

Va tra l’altro ricordato che, mentre negli anni 2020 e 2021 è stato possibile beneficiare dell’aliquota di detrazione del 90%, nel 2022 la stessa è scesa al 60%.

Ad assumere rilievo, pertanto, come è facilmente desumibile anche dalla lettera della norma, è la data di sostenimento delle spese, e non quella di inizio o di fine dei lavori.

Da ciò ne discende, che il bonus facciate spetta anche per le spese sostenute nel 2020 per interventi iniziati nel 2019, così come spetta il bonus facciate per le spese sostenute nel 2022, anche se i lavori sono finiti nel 2023.

A conferma di quanto appena esposto, merita di essere citato l’Interpello DRE Liguria 7.7.2021 n. 903-521/202, con il quale è stato chiarito quanto segue: “*si è dell’avviso che il condominio istante possa beneficiare del c.d. bonus facciate (ovviamente nel rispetto di tutti i requisiti e di tutti gli adempimenti previsti dalla relativa disciplina, la sussistenza dei quali non costituisce oggetto della presente risposta), per i costi complessivi sostenuti nel 2021 in relazione agli interventi di recupero delle facciate, avviati ancorché non terminati laddove, in conformità all’enunciato criterio di cassa a cui devono fare riferimento i soggetti come il condominio interpellante, il pagamento da parte del medesimo condominio ai soggetti esecutori dei lavori, della quota del 10% del*

corrispettivo che residua dopo l'applicazione dello sconto in fattura avvenga entro il 31.12.2021, indipendentemente dallo stato di completamento dei lavori previsti”.

Fermo restando tutto quanto appena esposto, è necessario tuttavia richiamare un'importante distinzione, tra soggetti che conseguono redditi d'impresa e gli altri soggetti.

I primi, infatti, nell'individuare il momento di sostenimento della spesa devono far riferimento al principio di competenza (anche se si tratta di imprese in contabilità semplificata per cassa ai sensi dell'articolo 66 Tuir).

Gli altri contribuenti, che sostengono le spese al di fuori del reddito d'impresa, devono fare riferimento alla data in cui avviene il pagamento.

Nello specifico caso del condominio, come nel caso prospettato, è necessario far riferimento alla data di pagamento al fornitore dei beni/servizi da parte del condominio (non assume invece rilievo la data di pagamento da parte del singolo condòmino della propria quota).

AGEVOLAZIONI

Le novità in arrivo per il regime forfettario

di Sandro Cerato



Le imprese individuali e i professionisti che nel 2022 percepiscono **ricavi o compensi non eccedenti 85.000 euro** potranno applicare il **regime forfettario nel 2023**.

È quanto emerge dalla lettura del ddl Bilancio 2023 che, modificando il [comma 54, lett. a, della L. 190/2014](#), interviene sul limite di ricavi e compensi per l'applicazione del regime forfettario, **incrementando la soglia massima da 65.000 euro a 85.000 euro**.

In questo modo, come già avvenuto in occasione del precedente aumento (si veda in tal senso la [circolare 9/E/2019](#)), tutte le persone fisiche esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo potranno mantenere il regime forfettario anche nell'anno 2023 pur se nel 2022 hanno superato la soglia di euro 65.000 ma non il **nuovo limite di 85.000 euro**.

In buona sostanza a questi soggetti viene concesso un ulteriore "bonus" di 20.000 euro da spendere nel corrente periodo d'imposta anche allo scopo di evitare manovre funzionali al **rinvio degli incassi del periodo d'imposta 2022**.

Allo stesso modo, coloro che **nel 2022 stanno applicando un regime "ordinario"** (imprese in contabilità ordinaria, imprese semplificate per cassa o con metodo della registrazione e professionisti per cassa) ma che **non superano**, tenendo conto del metodo contabile adottato, la nuova **soglia di euro 85.000**, potranno accedere al regime forfettario nel 2023. Si tratta quindi di un intervento normativo che ha il sicuro effetto di **ampliare la platea dei soggetti** che potenzialmente possono applicare il regime di favore.

Se da un lato il legislatore "spinge" per l'adozione del regime forfettario, dall'altro mette un "freno" allo stesso, in quanto per la prima volta inserisce un'**ipotesi di fuoriuscita dal regime con effetto dallo stesso periodo d'imposta** in cui si verifica la causa di decadenza e non, come regola, dall'anno successivo.

Il ddl Bilancio 2023, infatti, aggiunge un periodo al [comma 71 della citata L. 190/2014](#),

stabilendo che il regime forfettario **cessa di avere applicazione già a partire dall'anno stesso in cui si percepiscono ricavi o compensi superiori a euro 100.000.**

In tal caso, precisa la stessa norma, **l'Iva è dovuta sulle operazioni effettuate a partire dal momento in cui la soglia è superata.**

Sulla portata di tale nuova disposizione i dubbi e le riflessioni sono molteplici, in primo luogo riguardanti le **conseguenze ai fini delle imposte sui redditi.**

La norma non dice nulla al riguardo, ma sarà senz'altro necessario determinare il **reddito nei modi ordinari e con la deduzione dei relativi costi in maniera analitica.**

Sul fronte Iva, la norma si limita a stabilire la rilevanza ai fini di tale tributo a partire dalle operazioni che comportano il superamento della soglia, con conseguente **irrilevanza delle operazioni precedenti che non devono quindi subire alcuna rettifica.**

Nulla è detto sul fronte del **diritto alla detrazione**, ma pare corretto ritenere che tale diritto possa essere esercitato **a partire dagli acquisti effettuati in data successiva al superamento, sul fronte ricavi/compensi, della soglia di euro 100.000.**

Ad **esempio**, si supponga che in data 20 settembre 2023 l'imprenditore individuale in regime forfettario incassi una fattura il cui importo, sommato alle altre già incassate, comporti il superamento della soglia di euro 100.000.

Ai **fini Iva** le conseguenze sono le seguenti:

- sul fronte delle **operazioni attive**, per le operazioni effettuate, secondo le regole dell'[articolo 6 D.P.R. 633/1972](#), **successivamente al 20 settembre** (fatture emesse dal 21 settembre) l'Iva è **dovuta nei modi ordinari. Nessuna rettifica deve essere operata** per eventuali fatture emesse prima del 20 settembre ma incassate successivamente in quanto il momento di effettuazione ai fini Iva si è già verificato;
- sul fronte delle **operazioni passive**, per le fatture con **data successiva al 20 settembre e ricevute dopo tale data** è possibile esercitare il **diritto alla detrazione** secondo le regole ed i termini stabiliti dall'[articolo 19 D.P.R. 633/1972](#).

IMPOSTE SUL REDDITO

Tassazione delle criptovalute e Legge di bilancio 2023 – parte seconda

di **Greta Popolizio**



Proseguiamo nella disamina delle novità normative in tema di tassazione delle cripto-attività, dopo l'analisi avviata con il [precedente contributo](#).

Viene esteso il cd. **regime del risparmio amministrato** anche alle cripto-attività; si tratta di un regime **opzionale** che prevede, tra l'altro, l'obbligo di applicazione della **imposta sostitutiva** del 26% sulle plusvalenze imponibili a carico degli operatori non finanziari, di cui alle lettere i) e i- bis), dell'[articolo 3, comma 5, D.Lgs. 231/2007](#), ossia ai prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale ed ai prestatori di servizi di portafoglio digitale.

In tema di **monitoraggio fiscale**, l'obbligo di segnalazione all'Anagrafe tributaria di operazioni da e verso l'estero per importi superiori a 5.000 euro, già previsto anche per i trasferimenti di valute virtuali viene ora ampliato anche alla più vasta categoria delle cripto-attività e, dal punto di vista soggettivo, esteso ai prestatori di servizi di portafoglio digitali – cd. wallet.

Per quanto attiene gli **obblighi dichiarativi** a carico del contribuente, da adempiersi mediante compilazione del quadro RW, accanto agli "investimenti **detenuti all'estero**" ed alle "**attività estere** di natura finanziaria", vengono ora assoggettati a monitoraggio le "cripto-attività".

È interessante notare come in relazione a questa nuova categoria monitorata non vi sia alcun riferimento di tipo territoriale. È probabile che l'intenzione del legislatore sia stata quella di **prescindere dalle indagini sulla residenza fiscale dei soggetti che forniscono i servizi di detenzione e utilizzo di cripto-attività**, tra cui *wallet* ed *exchange*, ed obbligare il contribuente ad una totale *disclosure* su qualunque tipo di cripto-attività, ovunque e comunque detenuta.

Tuttavia una tale formulazione normativa, **data la vastità della potenziale portata applicativa**, necessiterà obbligatoriamente di **ulteriori specificazioni** ed indicazioni.

Si pensi che tra le cripto-attività possono essere ricompresi anche i cd. **Non-Fungible Token -NFT**, che attribuiscono ai possessori i più diversi tipi di diritto o le più disparate prerogative soggettive, spesso nemmeno quantificabili economicamente.

È infine prevista una sorta di **sanatoria delle violazioni dell'obblighi dichiarativi** delle cripto-attività detenute al 31.12.2021.

La regolarizzazione andrà effettuata mediante un **apposito modello dichiarativo** -che verrà approvato con Provvedimento del Direttore Agenzia delle Entrate- ed avrà un costo diversificato a seconda che le cripto-attività detenute abbiano o non abbiano generato redditi imponibili.

Per le violazioni dei soli obblighi di monitoraggio la *disclosure* costerà al contribuente lo 0,5% per ciascun anno sul **valore delle attività non dichiarate**, a titolo di sanzione.

In caso anche di **redditi non tassati**, il costo sarà del 3,5% del valore dell'attività a titolo di imposta sostitutiva oltre allo 0,5% a titolo di sanzione. Non sono ancora stabiliti i periodi "coperti" dalla sanatoria (si presume saranno quelli per i quali risulteranno **pendenti i termini di accertamento**) così come i termini entro cui procedere, alla cui definizione viene demandata l'Agenzia delle Entrate.

Per quanto attiene i **soggetti Ires** viene introdotto il comma 3-bis all'[articolo 110 Tuir](#), secondo il quale *"in deroga alle norme degli articoli precedenti del presente capo e ai commi da 1 a 1-ter, non concorrono alla formazione del reddito i componenti positivi e negativi che risultano dalla valutazione delle cripto-attività alla data di chiusura del periodo di imposta a prescindere dall'imputazione al conto economico"*.

Si tratta fondamentalmente di una **disposizione derogatoria indirizzata ai soggetti Ias Adopter**, motivata evidentemente dalla considerazione della forte volatilità ed incertezza cui sono soggetti alcuni tipi di cripto valute o cripto attività in genere.

Le disposizioni della Legge di Bilancio 2023 si presentano sicuramente come un **tentativo di inquadramento normativo**, per lo più a fini fiscali, del fenomeno della finanza digitale e tuttavia prevedibilmente si scontrerà con la oggettiva difficoltà di "etichettare", definire e quantificare i numerosi strumenti nei quali si esplica; basti pensare che ancora non abbiamo una definizione legislativa di "cripto-attività".

IMU E TRIBUTI LOCALI

Saldo Imu: la liquidazione dell'imposta per il 2022

di **Fabio Garrini**



La determinazione dell'Imu dovuta per il periodo d'imposta 2022 avviene secondo le regole ben note, articolate su un versamento provvisorio nel mese di giugno, **conguagliato entro il 16 dicembre** con i parametri deliberati dal Comune di ubicazione di ciascun immobile tassato.

Il saldo 2022 sconta la nuova disciplina dell'**abitazione principale**, innovata a seguito della [sentenza della Corte Costituzionale n. 209 del 13.10.2022](#), che permette a ciascun contribuente di esentare l'immobile in cui egli ha stabilito la dimora e la residenza indipendentemente dalla situazione anagrafica del coniuge.

Inoltre, nel 2022 opera **l'esenzione per i fabbricati invenduti** posseduti dalle imprese costruttrici, agevolazione già utilizzabile in occasione del versamento dell'acconto.

Per il resto, le regole di determinazione dell'imposta non hanno subito variazioni, così come le fattispecie imponibili; nel presente contributo si **riepilogano le modalità di liquidazione e versamento del tributo** in vista della prossima scadenza, facendo riferimento alle fattispecie di più diffusa applicazione.

Il saldo Imu

La norma di riferimento che guida la liquidazione dell'imposta municipale è contenuta nell'[articolo 1, comma 762, L. 160/2019](#).

L'imposta viene infatti **versata durante l'anno cui si riferisce**, in **due distinte scadenze**:

- un primo versamento in acconto deve essere effettuato entro il 16 giugno. In tale occasione l'imposta è stata liquidata in via provvisoria utilizzando l'aliquota e la detrazione approvata per l'anno precedente;

- entro il **16 dicembre** i contribuenti sono chiamati al versamento del saldo, in occasione del quale occorrerà effettuare il calcolo dell'imposta effettivamente spettante per l'anno 2022, sulla base delle **aliquote pubblicate sul sito MEF entro il 28 ottobre**; in caso di mancata pubblicazione, anche il saldo sarà liquidato facendo riferimento alle aliquote dell'anno precedente, scomputando quanto già versato in sede di acconto. Qualora il versamento in scadenza il 16 giugno sia stato determinato in "unica soluzione" (utilizzando già in quella sede i parametri approvati dal Comune per il 2022) non occorrerà effettuare alcun altro versamento per il periodo d'imposta 2022.

Derogano a tale modalità di versamento **gli enti non commerciali**: ai sensi del comma 763 tali soggetti sono tenuti ad effettuare due versamenti "provvisori" alle tradizionali scadenze del 16 giugno e del 16 dicembre (ciascun versamento è pari al 50% dell'imposta corrisposta per l'anno precedente) e saranno invece chiamati a **conguagliare l'imposta dovuta entro il 16 giugno dell'anno successivo**. Tali soggetti sono peraltro tenuti a presentare annualmente la specifica dichiarazione prevista dal comma 770.

Il versamento di quanto dovuto può essere effettuato alternativamente tramite modello F24 ovvero bollettino postale; la prima soluzione presenta l'indubbio vantaggio di poter utilizzare in **compensazione** altri crediti tributari o contributivi, pur con le note limitazioni (canale di presentazione del modello, visto di conformità, vincoli legati a debiti iscritti a ruolo, ecc.).

Le aliquote

Non essendo ancora stato emanato il decreto previsto dal [comma 757](#) che vincolerà la facoltà di differenziazione delle aliquote, i Comuni hanno **ampia libertà di manovra** nella fissazione dei parametri di calcolo, entro comunque determinati limiti che devono essere rispettati; normalmente i Comuni deliberano aliquote differenziate in relazione alle tre principali categorie di immobili (aree fabbricabili, terreni agricoli, nonché "altri fabbricati", ossia quelli diversi dalle abitazioni principali), ma non mancano diversificazioni più capillari e creative (talvolta anche eccessivamente).

L'aliquota base è pari allo 0,86%, che ciascun ente può **incrementare sino al 1,06%** ovvero ridurre sino all'azzeramento. Viene altresì concesso, a favore dei soli Comuni che già avevano esercitato in passato la facoltà di aumentare l'aliquota Tasi dello 0,8 per mille, di incrementare l'aliquota Imu fino all'1,14%.

L'unica categoria di immobili per i quali è previsto un limite minimo al di sotto del quale il Comune non si può spingere sono i **fabbricati di categoria catastale D**: infatti, per i fabbricati a destinazione speciale la quota di imposta riferibile all'aliquota dello 0,76% è riservata allo Stato. Conseguentemente, il Comune non potrà mai ridurre l'aliquota al di sotto di tale limite per non intaccare la quota di riserva statale. Al contrario, l'aliquota può essere elevata sino al 1,06% e tale incremento è ad appannaggio del Comune di ubicazione dell'immobile. Tali

immobili sono tassati in funzione della rendita catastale ovvero, se provvisti di rendita sin dall'origine, la base imponibile è costituita dai costi contabilizzati, attualizzati sulla base dei coefficienti annualmente approvati (i coefficienti 2022 sono stati fissati dal D.M. 09.05.2022).

Da evidenziare che è prevista una riduzione specifica nel prelievo per i **fabbricati rurali ad uso strumentale** (stalle, depositi attrezzi, ecc): l'aliquota del prelievo per tali immobili è pari allo **0,1%** e i Comuni possono solo ridurla fino all'azzeramento. Nessun beneficio specifico è invece previsto per i fabbricati rurali a destinazione abitativa (evidentemente, fosse abitazione principale dell'agricoltore, questa fruirebbe della corrispondente esenzione).

Per il mondo agricolo sono poi previste altre due agevolazioni, che spettano ai **coltivatori diretti e agli imprenditori agricoli professionali** che possiedono e coltivano i terreni: si tratta dell'esenzione per i terreni agricoli nonché della finzione di non edificabilità delle aree (in altre parole, le aree fabbricabili si considerano terreni agricoli, consentendo quindi di applicare la conseguente esenzione Imu). Sono altresì esenti i terreni nei comuni montani (sulla base dell'elenco previsto nella circolare 9/1993), da chiunque posseduti.

Si ricorda inoltre che per le abitazioni locate a **canone concordato** di cui alla L. 431/1998 è prevista una specifica riduzione: l'imposta, determinata applicando l'aliquota stabilita dal comune, è ridotta al 75%.

Pertanto, se il Comune avesse deliberato un'aliquota generale per gli "altri fabbricati" pari a 1% e una aliquota specifica per gli immobili locati a canone concordato pari al 0,8%, **l'aliquota effettivamente applicabile** sarebbe pari al 0,6%.

CONTENZIOSO

Reclamo e mediazione: spese del giudizio a carico della parte soccombente

di Angelo Ginex



La **legge di riforma** del **processo tributario** ha modificato, tra gli altri istituti, il procedimento di **reclamo e mediazione** di cui all'[articolo 17-bis D.Lgs. 546/1992](#).

Al riguardo si rammenta che per le **controversie di valore non superiore a cinquantamila euro**, il ricorso produce anche gli effetti di un **reclamo** e può contenere una **proposta di mediazione** con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Il **valore** della controversia è determinato ai sensi dell'[articolo 12, comma 2, D.Lgs. 546/1992](#), ovvero si considera **l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni** irrogate con l'atto impugnato. Sono poi previste **specifiche eccezioni** per le **controversie di valore indeterminabile** e per i **tributi costituenti risorse proprie tradizionali** di cui all'[articolo 2, paragrafo 1, lettera a\), della decisione 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014](#).

Il ricorso è **improcedibile** fino alla scadenza del termine di **novanta giorni** dalla data di notifica, entro il quale deve essere concluso il procedimento di **reclamo e mediazione**. Trova applicazione la **sospensione** dei termini processuali nel **periodo feriale**.

È espressamente previsto che le **Agenzie delle entrate, delle dogane e dei monopoli**, provvedono all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili. I vari **organi destinatari** (anche per gli altri enti impositori), se **non** intendono **accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione**, formulano **d'ufficio una propria proposta** avuto riguardo all'eventuale incertezza delle **questioni controverse**, al **grado di sostenibilità** della pretesa e al **principio di economicità** dell'azione amministrativa.

Tuttavia, considerato che siano ad oggi il **procedimento di reclamo e mediazione** ha assunto una **"scarsa" rilevanza pratica**, contrariamente alla finalità per la quale era stato previsto, rappresentando nella generalità dei casi una **mera formalità ai fini della procedibilità** del

ricorso innanzi alla Commissione tributaria (ora Corte di Giustizia tributaria), il legislatore è intervenuto al fine di prevedere **specifiche conseguenze**.

In particolare, l'[articolo 4, comma 1, lettera e\), L. 130/2022](#) ha introdotto il [comma 9-bis dell'articolo 17-bis D.Lgs. 546/1992](#) prevedendo che **in caso di rigetto del reclamo o di mancato accoglimento della proposta di mediazione** formulata ai sensi del **comma 5** del medesimo decreto, la **soccombenza di una delle parti**, in accoglimento delle **ragioni già espresse** in sede di reclamo o mediazione, comporta, per la parte soccombente, la **condanna al pagamento** delle relative **spese di giudizio**. Tale condanna può rilevare ai fini dell'eventuale **responsabilità amministrativa del funzionario** che ha **immotivatamente rigettato il reclamo** o non accolto la proposta di mediazione.

Innanzitutto occorre sottolineare che l'[articolo 15 D.Lgs. 546/1992](#), rubricato "Spese del giudizio", oltre a sancire il c.d. **principio di soccombenza**, prevede già al **comma 2-septies** che nelle controversie soggette a **reclamo e mediazione** ai sensi dell'[articolo 17-bis](#) citato, le **spese del giudizio** che sono liquidate con sentenza devono essere **maggiorate di diritto del 50 per cento** a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento.

Tuttavia tale disposizione ha avuto **scarsa (per non dire inesistente) applicazione pratica** da parte delle Commissioni tributarie. Non è un caso infatti che il legislatore tributario, ancora una volta, ha avvertito **l'esigenza di normare un principio che avrebbe dovuto ritenersi già acquisito** (un po' come accaduto per **l'onere della prova**, ora specificamente disciplinato dal nuovo [comma 5-bis dell'articolo 7 D.Lgs. 546/1992](#), disposizione introdotta dall'[articolo 6 L. 130/2022](#)).

Tornando quindi al nuovo [comma 9-bis dell'articolo 17-bis D.Lgs. 546/1992](#), è possibile osservare come, a seguito della novella, la decisione di **rigetto del reclamo** o di **mancato accoglimento della proposta di mediazione**, così come la decisione di **mancato accoglimento della proposta formulata d'ufficio dall'ente impositore**, debbano essere **vagliate con maggiore rigore e attenzione**.

Qualora infatti nella successiva **sede contenziosa**, il giudice tributario accogliesse le **ragioni già espresse** in sede di reclamo o mediazione, la **parte soccombente**, in quanto responsabile della prosecuzione del giudizio in virtù del **rigetto del reclamo** o del **mancato accoglimento della proposta di mediazione**, verrebbe **condannata al pagamento** delle relative **spese di giudizio**.

Dunque la previsione non appena introdotta mira a **rendere "effettivo" il procedimento di reclamo e mediazione** al fine di deflazionare il contenzioso, stabilendo la **"sanzione" del pagamento delle spese del giudizio** per la **parte soccombente** in sede contenziosa sulla base delle medesime **ragioni già espresse** in sede di reclamo o mediazione.

Infine è interessante osservare che il legislatore ha esplicitamente previsto che la **condanna dell'ente impositore al pagamento delle spese del giudizio (maggiorate di diritto del 50 per**

cento a titolo di rimborso delle maggiori spese del procedimento di reclamo e mediazione), possa rilevare ai fini dell'eventuale **responsabilità amministrativa del funzionario** che ha **immotivatamente rigettato il reclamo o non accolto la proposta di mediazione.**