

**Edizione di venerdì 24 Febbraio 2023**

## **CASI OPERATIVI**

**Rivalutazione strutture alberghiere e riflessi sugli ammortamenti**

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

## **DICHIARAZIONI**

**Il secondo invio della dichiarazione annuale Iva**

di **Laura Mazzola**

## **ISTITUTI DEFLATTIVI**

**Sanatoria parziale per i rilievi da pvc sull'utilizzo dei crediti per ricerca e sviluppo**

di **Gianfranco Antico**

## **IVA**

**La assegnazione di beni pervenuti in leasing**

di **Roberto Curcu**

## **CONTENZIOSO**

**Processo tributario: il modello da utilizzare per la testimonianza scritta**

di **Angelo Ginex**

## CASI OPERATIVI

---

### ***Rivalutazione strutture alberghiere e riflessi sugli ammortamenti*** di Euroconference Centro Studi Tributari



#### **Domanda**

Un albergo di categoria extra lusso intende operare una rivalutazione gratuita ex articolo 6-bis, D.L. 23/2020 nel bilancio 2021.

È possibile dal punto di vista sia civilistico sia fiscale contabilizzare gli ammortamenti sul maggior valore rivalutato nell'anno 2022 e dedurre gli stessi nell'anno 2022. Il tutto consapevole di quanto indicato nella circolare n. 6/E/2022, §1.5 che pare esprimersi sull'argomento con il termine "*consente*" (dunque facoltà e non obbligo) e del documento interpretativo Oic n. 7, § 17 che ha comunque carattere sistemico anche se riferito al dettato dell'articolo 110, D.L.104/2020. Si segnala che l'articolo 109, comma 4, Tuir, non pare derogato dalla norma di legge (articolo 6-bis, D.L. 23/2020) e che comunque la società è orientata ad operare come prospettato per proprie politiche di bilancio e non ha intenzione di effettuare variazioni extracontabili nel Modello Unico 2022 e successivo.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



## DICHIARAZIONI

### ***Il secondo invio della dichiarazione annuale Iva***

di Laura Mazzola



La **dichiarazione annuale Iva 2023**, relativa al periodo di imposta 2022, deve essere **presentata**, ai sensi dell'[articolo 8 D.P.R. 322/1998](#), **dal 1° febbraio al 2 maggio 2023**.

Nell'ipotesi in cui il contribuente intenda presentare, **prima della scadenza del termine di presentazione**, una **dichiarazione di rettifica o integrazione di una dichiarazione già presentata**, occorre procedere con l'invio di una **correttiva nei termini**.

In particolare, il contribuente deve **compilare una nuova dichiarazione**, completa di tutte le sue parti, **e barrare**, all'interno del frontespizio, **la casella "Correttiva nei termini"**.

TIPO DI DICHIARAZIONE	Correttiva nei termini <input checked="" type="checkbox"/>	Dichiarazione integrativa <input type="checkbox"/>
-----------------------	--	--

Successivamente, invece, **scaduti i termini di presentazione della dichiarazione**, il contribuente può ancora **rettificare o integrare la medesima dichiarazione**.

In particolare, occorre **presentare una nuova dichiarazione**, secondo le modalità per la dichiarazione originaria, completa di tutte le sue parti, su modello conforme a quello approvato per il periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione.

In tale ipotesi, nel frontespizio della dichiarazione, all'interno del campo "**Dichiarazione integrativa**", occorre riportare il **codice 1**, se ricorre l'ipotesi prevista dall'[articolo 8, comma 6-bis, D.P.R. 322/1998](#), in cui la dichiarazione integrativa è **presentata, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione originaria**, per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile.

TIPO DI DICHIARAZIONE	Correttiva nei termini <input type="checkbox"/>	Dichiarazione integrativa <b>1</b>
-----------------------	---	------------------------------------

Diversamente, nel frontespizio della dichiarazione, all'interno del campo "**Dichiarazione integrativa**", occorre riportare il **codice 2**, se ricorre l'ipotesi in cui il contribuente intenda **rettificare la dichiarazione già presentata in base alle comunicazioni inviate dall'Agenzia delle entrate**.

TIPO DI DICHIARAZIONE	Correttiva nei termini <input type="checkbox"/>	Dichiarazione integrativa <b>2</b>
-----------------------	---	------------------------------------

È fatta salva l'applicazione della sanzione per l'**infedeltà della dichiarazione originaria**, che può essere ridotta mediante il **ravvedimento operoso**.

La **dichiarazione integrativa "a favore"** non comporta, invece, l'applicazione di sanzioni; occorre però evidenziare che l'Amministrazione finanziaria, con la [risoluzione n. 82/E/2020](#), ha chiarito che, se la dichiarazione, pur chiudendo con un saldo a favore del contribuente, reca anche l'**integrazione di elementi "a sfavore"**, è applicabile la **sanzione da 250 a 2.000 euro**.

Vale solo la pena sottolineare che la dichiarazione correttiva nei termini e la dichiarazione integrativa possono essere presentate solo se risulta validamente inviata la dichiarazione originaria.

## ISTITUTI DEFLATTIVI

---

### ***Sanatoria parziale per i rilievi da pvc sull'utilizzo dei crediti per ricerca e sviluppo***

di **Gianfranco Antico**



Nel corso dell'annuale incontro con la stampa specializzata – **Telefisco 2023** – le Entrate, rispondendo ad un quesito posto, richiamando quanto contenuto nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot.n. 188987/2022, e prendendo atto del dettato normativo di riferimento – [articolo 5, comma 12, D.L. n. 146/2021](#), conv. con modif. dalla L. 215/2021 – che non individua una disciplina specifica per il riversamento dei **crediti per ricerca e sviluppo** contestati con processi verbali di constatazione **consegnati dopo il 22 ottobre 2021**, hanno riconosciuto la possibilità di effettuare una **sanatoria parziale dei rilievi** indicati nei medesimi pvc, sulla base di autonome valutazioni del contribuente, che saranno successivamente oggetto di controllo da parte degli Uffici competenti, e di fruire della relativa rateazione.

Come è noto, l'[articolo 5, comma 7, D.L. 146/2021](#), conv. con modif. dalla L. 215/2021, consente ai soggetti che alla data del 22 ottobre 2021 – data di entrata in vigore del D.L. 146/2021 – 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](#), conv. con modif. dalla L. 9/2014, 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 – di effettuare il **riversamento dell'importo del credito utilizzato**, senza applicazione di sanzioni e interessi, alle condizioni e nei termini normativamente previsti.

La procedura di riversamento spontaneo è riservata, quindi, ai soggetti che nei periodi d'imposta sopra indicati – e quindi, **2015, 2016, 2017, 2018 e 2019** – abbiano 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.

Possono accedere alla procedura anche i soggetti che, in relazione al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, hanno applicato il comma 1 -bis dell'[articolo](#)

[3 del citato D.L. 145/ 2013](#), conv. con modif. dalla L. 9/2014 (norma che riconosce il credito d'imposta anche alle imprese residenti o alle **stabili organizzazioni** nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che eseguono le attività di ricerca e sviluppo nel caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'Unione europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati compresi nell'elenco di cui al **decreto del MEF del 04.09.1996**), in maniera non conforme a quanto dettato dalla disposizione d'interpretazione autentica recata dall'[articolo 1, comma 72, L. 145/2018](#) (ai fini del calcolo del credito d'imposta attribuibile assumono rilevanza esclusivamente le spese ammissibili relative alle attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente e in laboratori o strutture situati nel territorio dello Stato italiano).

La procedura di riversamento spontaneo può anche essere utilizzata dai soggetti che abbiano 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 procedura è in ogni caso **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.

In forza di quanto disposto dal [comma 9, dell'articolo 5, D.L. 146/2021](#), conv., con modif., dalla L. 215/2021, i soggetti che intendono avvalersi della procedura di riversamento spontanea introdotta devono inviare apposita richiesta all'Agenzia delle entrate entro il **30 novembre 2023**, specificando il periodo o i periodi d'imposta di maturazione del credito d'imposta per cui è presentata la richiesta, gli importi del credito oggetto di riversamento spontaneo e tutti gli altri dati ed elementi richiesti in relazione alle attività e alle spese ammissibili (allo stato, l'importo da riversare deve essere pagato, senza possibilità di compensazione, entro il **16 dicembre 2023** in unica soluzione, oppure in **tre rate annuali** di pari importo, da corrispondere entro il: 16 dicembre 2023; 16 dicembre 2024; 16 dicembre 2025. Cfr. la [risoluzione 34/E/2022](#), che ha istituito i relativi codici tributo).

Pertanto, come rilevato dalle Entrate nel corso di TeleFisco 2023, è il **22 ottobre 2021** la data spartiacque, in quanto:

- per i processi verbali di constatazione consegnati **fino al 22 ottobre 2021**, il riversamento deve obbligatoriamente riguardare **l'intero importo** del credito oggetto di recupero, accertamento o constatazione, senza applicazione di sanzioni e interessi e senza possibilità di applicare la rateazione;
- per i processi verbali consegnati dopo il 22 ottobre 2021, il riversamento può essere **parziale** rispetto all'importo constatato, con possibilità di fruire della relativa rateazione.

## IVA

---

### ***La assegnazione di beni pervenuti in leasing***

di **Roberto Curcu**



Grazie alla Legge di bilancio per il 2023, le operazioni di **assegnazione di beni, trasformazione in società semplici, estromissione**, godranno di vantaggi in termini di imposte dirette e di imposte d'atto; colui che le pone in essere, tuttavia, dovrà necessariamente tenere in considerazione anche gli aspetti Iva, al fine di non dover applicare una onerosa imposta nell'effettuazione di tali operazioni, nel dover applicare il pro-rata, o eseguire una costosa rettifica della detrazione.

Senza entrare nel dettaglio delle varie possibili operazioni, in questa sede ci concentriamo sul funzionamento del meccanismo della **rettifica della detrazione, quando le operazioni agevolate hanno ad oggetto beni immobili acquistati con contratto di leasing**.

Sappiamo bene che l'Amministrazione finanziaria ha fin da subito precisato che **i canoni di leasing sono corrispettivi relativi a delle prestazioni di servizi e solo il prezzo di riscatto è il corrispettivo relativo ad una cessione di beni**, valorizzando quindi squisitamente l'aspetto formale del contratto.

Sappiamo anche, tuttavia, che **l'Iva è una imposta europea che non può valorizzare la forma che deriva dall'applicazione del diritto del singolo Stato membro**, ed infatti la stessa definizione di cessione di beni contenuta nell'articolo 14 della Direttiva Iva fa riferimento al trasferimento del potere di disporre di un bene; in pratica, la cessione di beni esiste anche in quegli Stati in cui il codice civile non prevede l'esistenza di un diritto di proprietà.

Sulla base di tali principi, le Sentenze della Corte di Giustizia Europea C-118/11 e C-164/16 hanno ritenuto il **contratto di "leasing traslativo" un contratto finanziario**, che quindi **comporta il trasferimento della proprietà di un bene fin dalla messa a disposizione dello stesso**, e tale assunto esiste anche nella normativa Iva di Stati che hanno un diritto civile di derivazione romana come il nostro, quale ad esempio la Germania. La stessa Corte di Giustizia Europea ha poi statuito con la sentenza C-201/18 che **anche il contratto di lease back ha natura finanziaria, e pertanto non si verificano cessioni di beni fra i contraenti**.



L'Agenzia delle Entrate, recentemente, con la [risoluzione 3/E/2023](#) ha aperto il proprio pensiero al poter considerare che un **contratto di lease back non comporta trasferimenti di proprietà**, ma si sostanzia ai fini Iva come una sola prestazione di servizi di natura finanziaria; lo ha fatto, in modo "timido", anche a seguito di una sentenza di Cassazione che sposa l'orientamento comunitario.

Torniamo tuttavia al contratto di leasing.

A seguito della giurisprudenza comunitaria, la Commissione Europea, ancora nel 2013, ha pubblicato il **working paper n. 772 con il quale ha appunto ritenuto che, nel caso del leasing traslativo – come definito dallo IAS 17 – si è in presenza di una cessione di beni nel momento di consegna del bene**, e non nel momento del riscatto. Ciò significherebbe ovviamente che l'importo complessivo dell'Iva dovrebbe essere assolto nel momento di consegna del bene, e non gradualmente coi canoni e con il prezzo di riscatto.

Nonostante tali prese di posizione, l'Agenzia delle Entrate non si è mai espressa a riguardo, se non in modo parziale, frammentato, e contraddittorio, dando per implicito in taluni casi di essere in presenza di un leasing traslativo ed in altri di un leasing operativo.

Ad esempio, con la [circolare 26/E/2016](#), nella quale illustra come calcolare la base imponibile di una operazione di estromissione assoggettata ad Iva (base imponibile che è data dal cosiddetto "costo attualizzato"), ritiene che, **"attesa la necessità di rispettare le regole comunitarie"**, tale **base imponibile deve comprendere il prezzo di riscatto, ma anche il valore dei canoni**.

Tale risposta, evidentemente, dà per scontato che il leasing sia di quelli "traslativi".

In caso di **leasing operativo** (quello ad esempio che prevede un prezzo di riscatto in linea con il valore del bene alla data dell'opzione) nel quale il riscatto è solo eventuale, la base imponibile ad avviso di chi scrive non può includere i canoni.

Inoltre, anche qualora il leasing fosse traslativo, siamo sicuri di non dover depurare la parte finanziaria dei corrispettivi?

Nella stessa circolare, tuttavia, in un secondo passaggio l'Agenzia precisa che per il calcolo del **momento iniziale dal quale far partire la rettifica della detrazione**, bisogna fare **"di regola"** riferimento alla **data di esercizio del diritto di acquisto del bene da parte della società utilizzatrice**.

Verrebbe da dire, quindi, che in questo caso l'Agenzia delle Entrate abbia in mente i casi di leasing operativo, visto che in quello traslativo la proprietà è acquisita con il possesso del bene.

In sostanza, delle due l'una: se i canoni sono il corrispettivo di una cessione di beni, e



costituiscono costo di acquisto di tale bene, **il periodo di rettifica deve iniziare da quando si è iniziato a pagare i canoni.**

Altrimenti, se il bene si considera (formalmente) acquistato solo con il riscatto, solo tale importo costituisce il costo di acquisto del bene da rettificare o da prendere a riferimento come base imponibile di una cessione soggetta ad Iva, in quanto il valore dei canoni costituisce il corrispettivo di una prestazione di godimento del bene.

L'anomalia dell'interpretazione è evidentemente stata evidenziata da un contribuente, posto che nella [risposta ad istanza di interpello n. 3/2018](#) l'Agenzia si rifugia nei termini **"di regola"** della precedente circolare, precisando che **per calcolare quale sia il momento a partire dal quale calcolare il decennio di una rettifica della detrazione**, *"occorrerà, perciò, valutare se, in presenza di particolari circostanze, i beni immobili possano considerarsi sostanzialmente acquistati prima della data di esercizio del diritto di acquisto in sede di riscatto finale. Tali circostanze possono configurarsi nel caso in cui il maxi canone iniziale risulti di importo eccessivamente elevato rispetto all'ammontare totale della locazione finanziaria e in altri casi simili"*.

Insomma, visto che esiste la **"necessità di rispettare le regole comunitarie"**, rispettiamo sempre.

Ed in modo chiaro. Magari, visto che le regole di tassazione sono completamente diverse, allineiamoci a quanto sostenuto dalla Commissione Europea, e distinguiamo le due ipotesi di leasing facendo riferimento allo IAS17.

## CONTENZIOSO

---

### ***Processo tributario: il modello da utilizzare per la testimonianza scritta***

di Angelo Ginex



Come noto, la **legge di riforma** del processo tributario (**L. 130/2022**) ha introdotto una specifica disposizione concernente **l'ammissibilità della prova testimoniale scritta** nel processo tributario.

Infatti, il nuovo **comma 4 dell'articolo 7 D.Lgs. 546/1992**, così come introdotto dall'**articolo 4, comma 1, lett. c), L. 130/2022**, stabilisce che la Corte di Giustizia tributaria possa ammettere la **prova testimoniale scritta** nei casi in cui egli la ritenga **necessaria ai fini della decisione** e anche senza l'accordo delle parti.

Altrimenti detto, il giudice tributario è assolutamente **libero di ammettere o meno l'assunzione della prova**, valutando a sua **discrezione** che questa sia necessaria o meno ai fini della decisione.

Quanto poi alle **forme dell'assunzione** della prova testimoniale scritta, occorre sottolineare che, in virtù di quanto previsto dal combinato disposto dell'**articolo 7, comma 4, D.Lgs. 546/1992** e dall'**articolo 1, comma 2**, del medesimo decreto, la **procedura da seguire** sia quella contenuta nell'**articolo 257-bis c.p.c.**

Ne deriva che la Corte di Giustizia tributaria ordina alla parte processuale che ha presentato istanza di assunzione, di preparare il **modello di testimonianza** e di notificarlo al testimone. Questi rende la **deposizione compilando il suddetto modello in ogni sua parte**, con risposta separata a ciascuno dei quesiti, e indica quelli a cui non è in grado di rispondere, indicandone la ragione.

Il testimone, poi, **sottoscrive** la deposizione con **firma autenticata** su ciascuna delle facciate del foglio di testimonianza e la spedisce in busta chiusa con plico raccomandato o la consegna direttamente alla cancelleria del giudice. Vista l'obbligatorietà del **processo tributario**

**telematico**, quest'ultimo adempimento richiederebbe un intervento al fine di renderlo coerente con le nuove modalità telematiche.

Se il testimone desidera **astenersi**, è tenuto a compilare il modello di testimonianza con indicazione delle proprie generalità e dei **motivi di astensione**.

Con riferimento al **modello** da utilizzare per la **testimonianza scritta** nel processo tributario, occorre rilevare che non è stato precisato nulla, né tantomeno è stato fatto riferimento a un modello di testimonianza specifico.

È d'uopo osservare che quello attualmente previsto e le relative istruzioni di compilazione riguardano le testimonianze scritte nel **processo civile**, che sono contenute nell'**articolo 103-bis** delle Disposizioni di attuazione del codice di procedura civile e nel **Decreto del Ministero della Giustizia del 17 febbraio 2010 (D.M. 17.02.2020)**.

Per tale ragione al **Ministero dell'Economia e delle Finanze** (c.d. MEF) è stato chiesto se sia possibile utilizzare il **modello** e le **istruzioni** approvate con **D.M. 17.02.2020** e usate nel **processo civile**, apportando ovviamente i necessari adattamenti.

Ebbene il **MEF**, in occasione delle risposte rese nel corso della videoconferenza del 26 gennaio 2023, ha evidenziato che il richiamo contenuto nell'[articolo 7 D.Lgs. 546/1992](#) alle **forme** previste dall'[articolo 257-bis c.p.c.](#), unitamente alla previsione di carattere generale di cui all'[articolo 1, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992](#), comporta **l'estensione al processo tributario** dei medesimi **adempimenti e obblighi** previsti nel **processo civile**.

Conseguentemente, il **modello di testimonianza scritta approvato per il rito civile** con **D.M. 17.02.2010** è **applicabile al processo tributario**, fermo restando che allo stesso dovranno essere apportate le necessarie **modifiche** quali, ad esempio, i riferimenti della **Corte di Giustizia tributaria adita** presso cui è stata ammessa la prova testimoniale da parte del giudice tributario.

Per quanto concerne poi il **soggetto deputato ad autenticare la firma** apposta sul modello dal **testimone**, il MEF ha osservato che le disposizioni contenute nell'[articolo 9, comma 1, D.Lgs. 546/1992](#) prevedono che i **segretari assistono le Corti di Giustizia tributaria** secondo le disposizioni del codice di procedura civile concernenti il **cancelliere**. Inoltre l'[articolo 35](#) del medesimo decreto stabilisce che i **segretari** sono deputati all'assistenza dei collegi nelle udienze e **all'apposizione della firma** nei provvedimenti depositati dai collegi stessi.

Ciò significa che i **segretari delle Corti di Giustizia tributaria**, così come i cancellieri, assumono la **qualifica di pubblici ufficiali** e, in quanto tali, possono **autenticare la firma** del testimone apposta sul modello.

Da ultimo occorre rilevare che il legislatore ha previsto uno **specifico limite** all'utilizzo della **prova testimoniale** nei casi in cui la pretesa tributaria sia fondata su **verbali o altri atti facenti**

**fedele fino a querela di falso**, disponendo che questa è **ammessa soltanto su circostanze di fatto diverse** da quelle attestate dal pubblico ufficiale.