

**Edizione di giovedì 23 Marzo 2023**

## **CASI OPERATIVI**

**Disciplina fiscale del risarcimento danni**

di Euroconference Centro Studi Tributari

## **RISCOSSIONE**

**Rottamazione-quater: utile la presentazione di più istanze**

di Angelo Ginex

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

**Rimborsi spese non sempre “neutri” nella determinazione del reddito di lavoro autonomo**

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

## **AGEVOLAZIONI**

**Indicazioni operative per il nuovo regime Patent box**

di Debora Reverberi

## **ACCERTAMENTO**

**Gli oneri deducibili sono accertabili ordinariamente**

di Gianfranco Antico

## CASI OPERATIVI

---

### ***Disciplina fiscale del risarcimento danni***

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



#### **Domanda**

Con sentenza la Corte di Appello di Roma statuiva “*spetta alla X Srl a titolo di risarcimento come conseguente al grave inadempimento della cooperativa Y il pagamento dei compensi non corrisposti in ragione dell’illegittimo recesso per il quarto trimestre 2006 e per l’intera annualità 2007 pari a complessivi €132.000,00 (n. 15 mensilità da €8.800,00)*”.

La X Srl per fornire i servizi di elaborazione dati, alla cooperativa Y nel 2005 aveva acquistato: programmi, computer, mobili e arredi, assunto e formato due persone.

Il tutto veniva allestito presso gli uffici della cooperativa Y.

Il recesso unilaterale della cooperativa Y e il conseguente inadempimento comportò conseguenze dirette ed immediate nei confronti della X Srl. Perdita di fatturato e difficoltà di riallocazione del personale formato, oltre alla inutilizzazione di tutti gli altri investimenti. Si determinava una perdita evidente con un chiaro nesso tra inadempimento della cooperativa Y e danno subito dalla X Srl oltre al conseguente mancato guadagno.

La X Srl con atto di transazione chiude l’accordo a 100.000 euro nel 2021.

Quale è la corretta interpretazione del risarcimento e il suo trattamento ai fini fiscali?

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



## RISCOSSIONE

---

### ***Rottamazione-quater: utile la presentazione di più istanze***

di Angelo Ginex



L'[articolo 1, commi 231–252, L. 197/2022](#) (c.d. **Legge di Bilancio 2023**) ha introdotto, tra le altre misure agevolative, la c.d. **rottamazione-quater** che consente di definire in modo agevolato i debiti risultanti dai carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022.

Il **beneficio** previsto dalla “nuova” rottamazione consiste nel pagamento delle somme dovute a titolo di capitale e quelle maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento, **al netto**:

- delle **sanzioni** comprese nei carichi;
- degli **interessi di mora** di cui all'[articolo 30, comma 1, D.P.R. 602/1973](#);
- delle **sanzioni civili** di cui all'[articolo 27, comma 1, D.Lgs. 46/1999](#);
- degli **interessi iscritti a ruolo**;
- delle somme maturate a titolo di **aggio** ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 112/1999](#).

Nel caso poi delle **sanzioni amministrative**, incluse quelle per violazioni del Codice della Strada di cui al **D.Lgs. 285/1992**, diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali, gli importi sono dovuti **al netto**:

- degli **interessi**, comunque denominati, compresi quelli di cui all'[articolo 27, comma 6, L. 689/1981](#) e quelli di cui al citato [articolo 30, comma 1, D.P.R. 602/1973](#);
- delle somme maturate a titolo di **aggio** ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 112/1999](#).

A tal fine il debitore è tenuto a presentare, **entro il 30 aprile 2023**, la dichiarazione con la quale manifesta la **volontà di aderire alla rottamazione-quater**, indicando anche il numero delle **rate (al massimo 18)** con cui intende effettuare il pagamento delle somme dovute.

In quest'ultima ipotesi si applicano gli **interessi al tasso del 2 per cento annuo** (a decorrere dal

1° agosto 2023) e le rate sono così ripartite:

- la **prima** e la **seconda**, scadenti rispettivamente il **31 luglio e il 30 novembre 2023**, di importo pari al 10 per cento delle somme complessivamente dovute;
- le **restanti 16**, tutte di pari ammontare, scadenti il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2024.

Sotto il profilo operativo si evidenzia che la **presentazione di più istanze** appare particolarmente vantaggiosa.

Tale possibilità risulta confermata dalla stessa Agenzia delle entrate-Riscossione con **comunicato stampa del 16 febbraio 2023**, con cui informava della messa on line del servizio “prospetto informativo” grazie al quale il contribuente può conoscere, prima di presentare l'istanza di rottamazione, per quali carichi può aderire alla sanatoria, con il relativo costo da sostenere.

Infatti in esso si legge testualmente che: *«Il contribuente può presentare in tempi diversi, ma sempre entro il 30 aprile 2023, anche ulteriori dichiarazioni di adesione che potranno essere riferite ad altri carichi (in questo caso andranno a integrare la precedente e ciascuna domanda genererà un proprio piano di definizione agevolata) oppure riferite agli stessi carichi già inseriti nella domanda presentata (e perciò saranno considerate sostitutive della precedente)».*

La **presentazione di più istanze** offre indubbiamente grandi **vantaggi** per qualsiasi contribuente, poiché questi potrà decidere di “spacchettare” i carichi iscritti a ruolo che intende rottamare in maniera tale da **evitare che il mancato perfezionamento di una definizione infici le altre**.

Tale possibilità si rivela particolarmente interessante per coloro che, da un lato, vogliono rottamare l'intero debito per coglierne eventualmente tutti i possibili benefici, ma, dall'altro, non sono così sicuri di avere la **necessaria capacità finanziaria** per far fronte al pagamento dilazionato durante tutto l'arco temporale di rateizzazione.

Un ulteriore vantaggio consiste nella **differenziazione** delle istanze e dei relativi carichi **tra soluzione rateale e pagamento integrale** senza sostenere l'onere degli interessi da rateizzazione previsti al tasso del 2 per cento annuo.

Quindi, tenendo conto della propria capacità finanziaria, sarà possibile optare, magari per le **rateizzazioni sostenibili nel breve termine**, per il pagamento in unica soluzione entro il 31 luglio 2023 e, per le altre non estinguibili nell'immediato, per il pagamento in forma rateale.

In entrambi i casi, comunque, alla presentazione dell'istanza di rottamazione seguirà il **blocco delle procedure esecutive in corso**, almeno sino al 31 luglio prossimo o, in caso di dilazione, sino all'eventuale mancato pagamento di una rata.

Resta inteso che tale blocco opererà **soltanto per i carichi iscritti a ruolo** che siano **oggetto di rottamazione**, mentre l'Agenzia delle entrate-Riscossione potrà agire per tutti quelli non rottamabili o non inseriti nell'istanza.

## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***Rimborsi spese non sempre “neutri” nella determinazione del reddito di lavoro autonomo***

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari



La **gestione dei rimborsi spese** nella determinazione del reddito di lavoro autonomo costituisce uno degli aspetti più delicati da affrontare, e le ipotesi che si possono verificare sono sostanzialmente due:

- il **professionista sostiene le spese per la trasferta** (trasporto, vitto e alloggio) e concorda con il committente un **compenso già comprensivo del rimborso spese** (normalmente con una maggiorazione percentuale dello stesso),
- oppure procede al **riaddebito** di tali spese in aggiunta al compenso concordato.

Il primo aspetto da evidenziare riguarda la **disciplina delle spese di vitto e alloggio** sostenute dal professionista nello svolgimento dell'attività di lavoro autonomo.

L'[articolo 54, comma 5, primo periodo, Tuir](#), stabilisce che tali spese sono soggette ad un **duplice limite alla deduzione**: uno di carattere assoluto, poiché è stabilito che solamente il 75% del costo sia deducibile, ed un altro relativo, in quanto **la quota deducibile deve essere confrontata con il limite massimo del 2% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta**.

L'eventuale eccedenza rispetto a tale plafond è **indeducibile** (e non è nemmeno riportabile nei periodi d'imposta successivi).

Pertanto, riprendendo la prima ipotesi in precedenza indicata, il professionista si trova nella situazione in cui deve **assoggettare a tassazione il “riaddebito” delle spese al committente** (sotto forma di maggiorazione del compenso) e deduce il costo sostenuto in misura parziale con il rischio di subire la descritta doppia limitazione.

A differenti conclusioni si perviene nell'ipotesi in cui si renda applicabile il secondo periodo dello stesso [comma 5 dell'articolo 54](#), secondo cui le spese di vitto ed alloggio sostenute dal

professionista sono **integralmente deducibili** in presenza dei seguenti requisiti:

- sostenimento in esecuzione di uno **specifico incarico**
- e **riaddebito analitico al committente**.

In presenza dei descritti requisiti, introdotti dal legislatore nel 2017, le spese in questione **non soffrono di alcuna limitazione alla deduzione**, ferma restando la **rilevanza reddituale delle stesse al momento del riaddebito al committente**.

In buona sostanza, i costi risultano del tutto **neutri** nella determinazione del reddito professionale poiché la spesa sostenuta è pareggiata dal riaddebito eseguito al committente.

Si sottolinea la circostanza che il **riaddebito** della spesa al committente deve essere già previsto nell'incarico professionale, nel cui contesto sarà necessario precisare che il professionista riaddebita analiticamente al committente le spese per vitto e alloggio sostenute in esecuzione del mandato professionale (unitamente a quelle di trasporto per le quali non operano in alcun caso le limitazioni alla deduzione).

È opportuno evidenziare che **restano ferme le limitazioni** laddove la spesa per vitto ed alloggio sia **qualificata come spesa di rappresentanza**, poiché in tale ipotesi resta applicabile sia la limitazione assoluta del 75%, sia quella specifica prevista per le spese di rappresentanza, pari all'1% dei compensi percepiti nel periodo d'imposta (nonché l'indetraibilità oggettiva dell'Iva).

Un'ulteriore situazione di "neutralità" si realizza anche qualora le **spese siano sostenute direttamente dal committente a favore del professionista che effettua la prestazione**.

In tal caso, è previsto che **tutte le spese relative all'incarico** eseguito dal lavoratore autonomo sostenute direttamente dal committente sono **estranee** nella determinazione del reddito di lavoro autonomo.

Va rilevato che **l'esclusione comprende non solo le spese di vitto e alloggio**, ma anche le spese di viaggio (spesso acquistate direttamente dal committente), le quali possono essere **escluse dal reddito unitamente a quelle spese di vitto e alloggio**.

Quest'ultimo aspetto assume particolare rilievo anche per quanto riguarda gli adempimenti pratici che deve seguire il professionista, poiché tali spese non devono essere riaddebitate in fattura dal lavoratore autonomo e poi dedotte dal suo reddito (e quindi non transitano nella contabilità del professionista), in quanto trattasi di **costi sostenuti e dedotti direttamente dal committente**.



## AGEVOLAZIONI

---

### ***Indicazioni operative per il nuovo regime Patent box***

di **Debora Reverberi**



Con i recenti chiarimenti dell'Agenzia delle entrate **il nuovo regime agevolativo semplificato Patent box**, introdotto dall'[articolo 6 D.L. 146/2021](#), **diviene pienamente operativo**.

Le indicazioni contenute nei **documenti di prassi pubblicati il 24 febbraio 2023**, la [circolare AdE 5/E/2023](#) e il provvedimento del direttore delle Entrate prot. n. 52642/2023, che modifica il provvedimento attuativo prot. n. 48243/2022, consentono infatti di **superare le numerose incertezze** che hanno caratterizzato l'iniziale adozione dell'agevolazione.

**Alcuni temi di carattere operativo**, che si ritiene siano di rilevante interesse per l'applicazione dell'attuale Patent box, sono di seguito sintetizzati:

- **la data di entrata in vigore** della nuova disciplina;
- **l'esercizio tardivo dell'opzione** e le modifiche o integrazioni alla documentazione idonea;
- l'individuazione del **momento di ottenimento della privativa ai fini dell'applicazione del meccanismo premiale**;
- **il momento di fruizione dell'agevolazione, connesso all'effettivo utilizzo del bene**;
- **le regole di cumulo col credito d'imposta R&S**;
- **le semplificazioni degli oneri documentali** delle spese del personale.

La [circolare 5/E/2023](#) e il provvedimento prot. n. 52642/2023 chiariscono innanzitutto che il nuovo Patent box si applica **a partire dal periodo d'imposta in corso al 22 ottobre 2021**, data di entrata in vigore del D.L. 146/2021, superando così i dubbi legati all'originaria e fuorviante indicazione, contenuta nel provvedimento attuativo, della data del 28 dicembre 2021.

L'accesso al nuovo regime è subordinato all'esercizio di **un'opzione da comunicarsi nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta al quale si riferisce**.

È ammesso **l'esercizio tardivo dell'opzione nei seguenti casi**:

- **entro novanta giorni dal termine ordinario di presentazione della dichiarazione**, tramite invio della “dichiarazione tardiva” o della “dichiarazione integrativa/sostitutiva” di quella già trasmessa nei termini;
- **prima che la violazione sia stata constatata e siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento, avvalendosi della c.d. “remissione in bonis”,** nel rispetto delle condizioni previste per l’accesso all’istituto dall’[articolo 2, comma 1, D.L. 16/2012](#) e subordinatamente alla circostanza che il contribuente versi in una condizione di “buona fede” tenendo un comportamento coerente con il regime opzionale prescelto.

**La documentazione idonea**, necessaria per beneficiare dell’esimente sanzionatoria c.d. “*penalty protection*”, deve essere **firmata digitalmente con marca temporale entro l’invio del dichiarativo**.

Ai sensi del secondo periodo del punto 11.2 del Provvedimento attuativo modificato, **limitatamente al primo periodo d’imposta di applicazione del nuovo regime, è consentita una proroga di sei mesi** per la firma con marca temporale della documentazione, termine che decorre dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi originaria o della dichiarazione tardiva o integrativa/sostitutiva.

**In caso di presentazione della dichiarazione integrativa è inoltre ammessa la modifica o integrazione della documentazione**, da firmare elettronicamente con marca temporale entro il termine di presentazione del dichiarativo.

La circolare ha senz’altro il pregio di **individuare il momento di ottenimento della privativa per l’applicazione del meccanismo premiale** del comma 10-bis dell’[articolo 6 D.L. 146/2021](#), che consente il recupero dei relativi costi di R&S sostenuti fino all’ottavo periodo d’imposta antecedente:

- **per i brevetti industriali**, rileva il momento di concessione del brevetto;
- **per i software protetti da *copyright***, rileva **la data di registrazione alla Siae o presso altri enti o organismi pubblici** con effetti equivalenti;
- **per i disegni e modelli**, rileva la registrazione presso l’ufficio competente.

Il testo definitivo del documento di prassi in esame precisa che **il momento di fruizione del beneficio è subordinato all’effettivo utilizzo, diretto o indiretto, del bene immateriale tutelato giuridicamente**: “...occorre precisare che, in termini generali, **il primo periodo d’imposta nel quale è possibile usufruire del agevolazione** (come già precisato al paragrafo 3) **è quello di effettivo utilizzo del bene immateriale, che potrebbe anche avvenire in un periodo d’imposta successivo a quello in cui è stato ottenuto il titolo di privativa industriale**. Resta inteso che, ai fini del meccanismo premiale la maggiorazione si applica ai costi sostenuti negli otto periodi d’imposta precedenti a quello in cui viene ottenuto il titolo di privativa industriale”.

A grande richiesta degli operatori, l’Agenzia delle entrate ha affrontato lo spinoso tema del

**cumulo fra Patent box e credito R&S, con particolare riguardo ai periodi d'imposta 2020 e seguenti.**

La disciplina del credito d'imposta R&S di cui all'[articolo 1, commi 199–206, L. 160/2019](#) (Legge di Bilancio 2020) prevede infatti, al comma 203, **la regola della c.d. nettizzazione dei costi, che comporta la necessità di assumere la base di calcolo “al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili”.**

La [circolare 5/E/2023](#) conferma che **il risparmio fiscale da Patent box rientra a pieno titolo fra le “altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevuti”**, in linea con quanto affermato nella [circolare 13/E/2022](#) sui crediti energia in relazione alla nozione di “sussidi” e **deve dunque essere nettizzato dalla base di calcolo del credito d'imposta R&S maturato a decorrere dal 2020.**

Sia in caso di applicazione del meccanismo premiale, sia in caso di maggiorazione ordinaria Patent box, potrebbe verificarsi la situazione in cui l'impresa abbia fruito, in tutto o in parte, del credito R&S sui medesimi costi sostenuti nel 2020 e seguenti: se così fosse, **l'impresa sarà tenuta a riversare, senza applicazioni di sanzioni e interessi, la quota di credito già fruita corrispondente alla “sovvenzione” Patent Box.**

**Un esempio** può aiutare a chiarire il meccanismo di calcolo del credito R&S in presenza di nuovo Patent box sulle medesime spese:

ipotizzando spese di R&S (2022) pari a 100.000 euro, brevetto concesso nel 2023, Ires al 24% e Irap al 3,9%

- **credito R&S (2022) senza Patent box =  $100.000 \times 20\% = 20.000$  euro**
- **risparmio Patent box (2023) con applicazione del meccanismo premiale =  $100.000 \times 110\% \times (24\% + 3,9\%) = 30.690$  euro**
- **credito R&S (2022) con Patent box =  $(100.000 - 30.690) \times 20\% = 13.862$  euro**

Infine, in materia di idonea documentazione, la [circolare 5/E/2023](#) prevede un'interessante **semplificazione per i costi del personale con riferimento ai periodi d'imposta dal 2013 al 2020:**

- **i fogli presenza nominativi giornalieri, firmati anche dai lavoratori, previsti dal punto 7.4 i) lettera a) del Provvedimento attuativo, possono essere sostituiti con un documento riepilogativo a cadenza mensile, che riporti le ore impiegate nell'attività di R&S, firmato solo dal rappresentante legale ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca;**
- **la dichiarazione prevista per i costi promiscui al punto 7.4 i) lettera b) del Provvedimento attuativo potrà essere sottoscritta solo dal rappresentante legale ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca.**

## ACCERTAMENTO

---

### ***Gli oneri deducibili sono accertabili ordinariamente***

di **Gianfranco Antico**



Attraverso il controllo formale, di cui all'[articolo 36-ter D.P.R. 600/1973](#), l'Amministrazione finanziaria verifica la correttezza dei dati riportati in dichiarazione, confrontandoli con la documentazione in possesso dei contribuenti (per esempio, scontrini, ricevute, fatture, etc.) e con le informazioni ricevute da altri soggetti (Inps, datore di lavoro, etc.).

Il cd. "36-ter" è, quindi, quel controllo che investe la dichiarazione nel suo complesso, con il quale gli uffici possono, per esempio, escludere, in tutto o in parte, lo scomputo delle ritenute d'acconto non risultanti dalle dichiarazioni dei sostituti d'imposta, ovvero le detrazioni o deduzioni non spettanti, etc..

Per effetto dei commi 3 e 4, del medesimo [articolo 36 ter D.P.R. 600/1973](#), il contribuente è invitato, preliminarmente, a fornire **chiarimenti e a trasmettere l'eventuale documentazione** in ordine ai dati indicati nella propria dichiarazione.

Il contribuente raggiunto dall'invito dovrà far pervenire la documentazione richiesta, atta a comprovare la correttezza degli oneri deducibili, delle detrazioni d'imposta, dei premi, contributi, crediti d'imposta e ritenute dichiarati (anche telematicamente attraverso Civis).

Al di là della naturale presentazione della documentazione richiesta, i contribuenti possono **anticipare la rettifica** e regolarizzare gli errori e le omissioni eventualmente commessi, **straordinariamente, fino al 31 marzo 2023**, in forza di quanto disposto dai commi **da [174 a 178, dell'articolo 1 L. 197/2022](#)**, con il pagamento di 1/18 del minimo edittale delle sanzioni irrogabili previsto dalla legge, oltre all'imposta e agli interessi dovuti; ovvero dopo il 31 marzo 2023, **ordinariamente secondo le modalità previste dall'[articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#)**, beneficiando della riduzione delle sanzioni in ragione del tempo trascorso dalla commissione delle violazioni stesse, così come previsto dalla medesima norma.

In caso di mancato invio della documentazione richiesta, l'Ufficio procederà alla rettifica dei dati dichiarati e alla comunicazione dell'esito del controllo e delle relative somme dovute.

Qualora l'ufficio, dall'esame della documentazione, rilevi un errore del contribuente nella valutazione della natura degli oneri documentati, ai fini dell'esatta quantificazione delle deduzioni o detrazioni spettanti, e in assenza di ravvedimento da parte del contribuente, procede alla **rettifica della dichiarazione**.

La comunicazione contiene le motivazioni delle rettifiche effettuate e il riepilogo delle somme dovute, comprensive della sanzione ridotta e degli interessi previsti.

In questa fase il contribuente può godere di vantaggi sanzionatori, nel caso in cui provveda al pagamento entro **30 gg.** dal ricevimento della comunicazione (**la sanzione ordinaria del 30% sarà ridotta al 20%**).

Se questo è il percorso *classico* tuttavia è possibile il recupero a tassazione degli oneri deducibili, utilizzando l'**accertamento ordinario** e non attraverso l'[articolo 36-ter D.P.R. 600/1973](#), tenuto conto che l'[articolo 38 D.P.R. 600/1973](#), **al comma 1**, prevede che l'ufficio possa procedere alla rettifica delle dichiarazioni presentate *“quando il reddito complessivo dichiarato risulta inferiore a quello effettivo o non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni d'imposta indicate nella dichiarazione”*, applicando la sanzione per **dichiarazione infedele (90%)**.

*In questi casi, gli organi di controllo, quindi, possono usufruire del maggior **termine di decadenza di cui all'articolo 43 D.P.R. 600/1973** (31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione).*

Termine diverso rispetto a quello previsto dall'[articolo 36-ter D.P.R. 600/1973](#), secondo cui gli uffici procedono al controllo entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione (termine non perentorio), fermo restando che, in forza di quanto indicato **dall'articolo 25, lett. b), D.P.R. 602/1973**, è possibile notificare la relativa cartella entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.