

**Edizione di venerdì 28 Aprile 2023**

## **CASI OPERATIVI**

**Documentazione per la verifica dell'avvenuta esportazione**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

## **ADEMPIMENTO IN PRATICA**

**Deducibilità dell'Imu e indicazione nel modello Redditi SC**  
di Laura Mazzola

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

**L'annullamento delle opzioni di cessione e sconto e la tutela in giudizio**  
di Silvio Rivetti

## **ENTI NON COMMERCIALI**

**Le prestazioni assistenziali per i cococo sportivi – seconda parte**  
di Guido Martinelli, Matilde Ambrosi

## **PENALE TRIBUTARIO**

**Confisca: il giudice penale non è vincolato dall'adesione**  
di Arianna Semeraro

## CASI OPERATIVI

### ***Documentazione per la verifica dell'avvenuta esportazione***

di Euroconference Centro Studi Tributari

The banner features a dark blue background with a grid of colorful dots (yellow, orange, red, blue) in the center. On the left, the title 'Lo Scenario delle Professioni: oggi e domani' is written in white. Below the title are the logos for 'The European House Ambrosetti' and 'TeamSystem'. At the bottom left is the 'ec Euroconference' logo. On the right, a light blue box contains the date and time 'Martedì, 9 maggio 2023 9.30-18.00' and the location 'CERNOBBIO | DIGITAL'. At the bottom right is the hashtag '#scenarioprofessionioni2023'.

#### **Domanda**

Una società Italiana riceve un ordine per la fornitura di merce (zucchero confezionato) da una società libica. Dopo numerosi scambi di corrispondenza la società italiana decide di accettare l'ordine di fornitura, previo pagamento anticipato del 50% della merce e la restante parte del prezzo alla consegna della stessa, il cui trasporto sarà eseguito a cura dell'acquirente con propri incaricati. La particolarità è che il pagamento sarà eseguito da una società turca per conto della libica. Il pagamento dell'anticipo è stato effettuato e la banca della società italiana ha effettuato provveduto all'accredito della somma ricevuta, previo controllo dell'ufficio antiriciclaggio e autorizzazione da parte di ICCRA.

La società italiana ha altresì informato l'acquirente che una copia della fattura e dei documenti di accompagnamento della merce, dovranno essere restituiti con il visto uscita da parte della dogana italiana.

Stante la particolarità della operazione, cercando di sfruttare ogni opportunità che il mercato offre in un periodo difficile si chiede se l'operazione è in contrasto con qualche normativa italiana?

Inoltre, quali atti, documenti o procedure dovranno essere posti in essere da parte della società italiana al fine di trattare correttamente l'operazione sopra descritta (e le altre che eventualmente dovessero seguire sempre con gli stessi attori), sia dal punto di vista fiscale e non.

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



## ADEMPIMENTO IN PRATICA

---

### ***Deducibilità dell'Imu e indicazione nel modello Redditi SC***

di **Laura Mazzola**



L'[articolo 1, comma 772, L. 160/2019](#), ha confermato la **deduzione dell'Imu** ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni.

Si trattava, però, come disciplinato dal successivo [comma 773](#), di un **aumento progressivo della deducibilità dell'imposta**, che ha **anticipato la deduzione integrale dell'Imu a partire dal periodo di imposta 2022**.

La deduzione riguarda l'Imu versata per gli **immobili strumentali** all'attività di impresa, arti e professione.

In particolare, si tratta di **immobili strumentali per natura, ossia non suscettibili di diversa utilizzazione** (classificati nelle categorie catastali A/10, B, C, D e E) e di immobili strumentali **per destinazione, ossia utilizzati per lo svolgimento dell'attività d'impresa, arti e professioni**.

Sono, invece, **esclusi dalla deduzione sia gli immobili utilizzati ad uso promiscuo**, sia quelli "**patrimonio**" detenuti dalle imprese, tra i quali rientrano quelli di cui all'[articolo 90 Tuir](#), ossia gli **immobili abitativi non utilizzati per lo svolgimento dell'attività d'impresa, né costituenti beni merce**.

Ai fini dell'indicazione all'interno del **quadro RF del modello Redditi SC**, le istruzioni ministeriali ripetono quanto previsto negli anni scorsi, ed in particolare richiedono di operare una **doppia variazione**:

- **in aumento**, nel **rigo RF16**, per l'intero importo dell'Imu di competenza del 2022 ed imputata nel conto economico di tale anno;
- **in diminuzione**, nel **rigo RF55 (codice 38)**, dell'intera imposta di competenza del 2022 e pagata nello stesso anno.

Si supponga che una **società di capitali abbia pagato, nel corso del periodo di imposta 2022**, un importo **totale di Imu**, in sede di acconto e saldo, pari a 1.000 euro.

Tale importo riguarda un **immobile strumentale** per natura utilizzato per l'esercizio dell'attività di commercio al dettaglio di cancelleria (categoria catastale C/1).

Come dettato dalle istruzioni, l'importo dovuto, in quanto risultante a conto economico, deve essere **indicato all'interno del rigo RF16**, tra le **variazioni in aumento**.

Il medesimo importo versato, poi, deve essere indicato anche tra le altre **variazioni in diminuzione**, all'interno del rigo RF55, con il codice 38.

RF16 Imposte indeducibili o non pagate (art. 99, comma 1)												1.000,00
Altre variazioni in diminuzione RF55	38	2	1.000,00	3	4		5	6				
	7	8		9	10		11	12				
	13	14		15	16		17	18				
	19	20		21	22		23	24				
	25	26		27	28		29	30				
	31	32		33	34		35	36				

Diversamente, laddove l'**Imu di competenza** del 2022 sia corrisposta tardivamente nel periodo d'imposta 2023, all'interno del modello Redditi SC 2023, relativo al periodo di imposta 2022, deve essere operata la **sola variazione in aumento nel rigo RF16, per l'intero importo dell'imposta imputata nel conto economico**, mentre nel **modello Redditi 2024**, relativo al periodo di imposta 2023, **sarà operata la variazione in diminuzione nel rigo RF55** per il medesimo importo.

## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***L'annullamento delle opzioni di cessione e sconto e la tutela in giudizio***

di **Silvio Rivetti**



Le **prime prese di posizione della giustizia tributaria** nei contenziosi concernenti i provvedimenti di annullamento delle opzioni di cessione del credito e sconto in fattura ex [articolo 121 D.L. 34/2020](#) – tra cui la sentenza di CGT di I grado di Trieste 11.04.2023 n. 81/1/2023 – richiedono, al di là del loro contenuto di merito, alcune riflessioni di carattere procedurale e di sistema.

Al riguardo, si noti che gli innovativi controlli preventivi ex [articolo 122-bis D.L. 34/2020](#) – per i quali l'Agenzia delle Entrate può **sospendere le comunicazioni di opzione nei 5 giorni** dall'invio, in presenza di profili di rischio frode e **annullare tali comunicazioni** considerandole “non effettuate” se, all'esito degli approfondimenti istruttori nei 30 giorni, la sussistenza dei profili di rischio sia confermata – sembrano caratterizzarsi per **non dare origine a provvedimenti “impositivi”**, non recuperandosi a tassazione le detrazioni spettanti ai contribuenti (dovendosi invece procedere a questo fine sempre attraverso i controlli ordinari, sostanziali o formali).

La possibile **carenza di contenuto “impositivo”** degli atti di annullamento delle opzioni (impedenti la conversione delle detrazioni in crediti d'imposta), rende legittimo il dubbio se essi possano dirsi **atti direttamente impugnabili**.

Inoltre tali atti – di evidente natura cautelare sommaria pro Fisco – **non sono neppure corredati di motivazione** (non potendosi dire tale il loro generico richiamo alla comparazione dei dati comunicati con quelli a disposizione nell'anagrafe tributaria): rendendosi con ciò necessaria una sorta di **innaturale “contestazione al buio”**.

E tuttavia non può negarsi che detti provvedimenti abbiano un **impatto negativo sulle posizioni dei contribuenti**; e che la loro motivazione non sia allineata agli obblighi motivazionali dei provvedimenti amministrativi ai sensi degli [articoli 3 L. 241/1990](#) e [7 L.](#)

[212/2000](#), a tutela del diritto alla difesa costituzionalmente garantito dei loro destinatari, [ex articolo 24 Costituzione](#).

In questo quadro, può ritenersi corretta la scelta di **presentare un'istanza di autotutela**, per ottenere un **provvedimento espresso di diniego di autotutela motivato**, o un **silenzio rifiuto**: e quindi **atti eventualmente impugnabili**.

Nondimeno, neppure tale soluzione sembra andare esente da criticità: a cominciare dalla corretta individuazione dei **soggetti legittimati a presentare le istanze di autotutela in questione**.

Invero, se oggetto dell'annullamento è la comunicazione di opzione, allora la richiesta di autotutela di tale annullamento dovrebbe spettare ai **contribuenti che l'opzione hanno esercitato**; e dunque, in caso di lavori condominiali, a tutti i condomini.

In tema, è bene interrogarsi se occorra **l'iniziativa congiunta da parte di tutti questi**; oppure anche solo di uno di essi, immaginando i condòmini coinvolti "solidalmente" e unitariamente nell'esercizio dell'opzione di cessione di tutte le loro posizioni fiscali: per cui l'autotutela richiesta da uno solo, se concessa, di fatto giova a tutti quanti.

Il tema si pone, evidentemente, a fronte della **difficoltà di gestire la "raccolta firme"** dei condòmini negli stabili di grandi dimensioni.

La medesima problematica si trasla in sede **processuale**, quanto al tema dei soggetti legittimati al ricorso contro il diniego di autotutela: se tutti i condòmini necessariamente, o anche solo uno di essi, trascinandosi le posizioni di tutti gli altri "in solido" (eventualmente richiedendosi l'integrazione del litisconsorzio [ex articolo 14, comma 1, D.Lgs. 546/1992](#)).

Quanto, tuttavia, all'impugnazione del diniego di autotutela, non può non rilevarsi il limite, come sancito da costante giurisprudenza, per cui il **relativo annullamento può essere richiesto solo per "ragioni di rilevante interesse generale dell'amministrazione finanziaria alla rimozione dell'atto"** (cfr. Corte di Cassazione, n. 24033/2019): e non per vizi specifici del diniego di autotutela in relazione al caso concreto, come qui di fatto accadrebbe.

Ferma quindi la **praticabilità del percorso sopra esposto**, nondimeno i limiti e le criticità evidenziati possono spingere a ricercare più efficaci forme di tutela dei contribuenti.

In tema, poiché può dirsi che il provvedimento di annullamento dell'opzione coincide, di fatto, con un "diniego dell'opzione" da parte del Fisco (il quale, con potere d'imperio, nega sul piano fiscale "l'efficacia" nei suoi confronti dei patti di cessione dei privati sul piano civilistico), può allora ipotizzarsi che **soggetto "leso"** da tale atto non sia soltanto il contribuente che l'opzione fiscale ha esercitato; ma anche **indirettamente il fornitore o il cessionario** che detta opzione era intenzionato ad accettare, risultando privato (da tale annullamento) dei crediti fiscali già acquistati e con cui avrebbe compensato i propri carichi tributari.

Di fatto, il diniego di opzione sembra assumere le forme di un **recupero “indiretto”**, a carico dei fornitori e cessionari, delle imposte che essi avrebbero eliso mediante detti crediti: e se così è, ciò apre a detti soggetti, titolari di un interesse ad agire in giudizio ai sensi dell'[articolo 100 c.p.c.](#), perlomeno la **possibilità d'intervenire nei giudizi radicati dai contribuenti**, ai sensi dell'[articolo 14, comma 3, D.Lgs. 546/1992](#) (se non addirittura d'impugnare direttamente i dinieghi di opzione, quali atti di fatto “impositivi”), eccependo l'originario vizio di motivazione degli atti per carente esplicazione delle ragioni di fatto e di diritto a fondamento delle decisioni dell'amministrazione.



## ENTI NON COMMERCIALI

---

### ***Le prestazioni assistenziali per i cococo sportivi – seconda parte***

di Guido Martinelli, Matilde Ambrosi



La riforma del lavoro sportivo che entrerà in vigore il prossimo 1° luglio porta la novità dell'ingresso, nel mondo dello sport dilettantistico, delle **tutele assistenziali**.

Proseguiamo l'indagine iniziata con il [precedente contributo](#).

**L'Assegno Unico ed Universale** è stato istituito ai sensi dell'[articolo 1 D.Lgs. 230/2021](#), sostituendo, dal 1° marzo 2022, l'Assegno per il Nucleo Familiare, che è stato così abrogato.

Infatti, è previsto che *"limitatamente ai nuclei familiari con figli e orfanili, a decorrere dal 1° marzo 2022, cessano di essere riconosciute le prestazioni di cui all'articolo 2 del decreto-legge 13 marzo 1988, n. 69 convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 153"*.

La **domanda** deve essere presentata telematicamente, in riferimento all'anno per cui si ha diritto, a partire dal 1° febbraio dell'anno successivo.

Il **nucleo familiare**, ai fini della determinazione del valore dell'Assegno Unico, può essere così composto:

- il **richiedente** l'assegno;
- il **coniuge** non legalmente ed effettivamente separato;
- l'**unito civilmente** ai sensi dell'[articolo 1 L. 76/2016](#);
- i **fratelli, le sorelle ed i nipoti** in linea collaterale del richiedente, minori di età o maggiorenni inabili, se orfani di entrambi i genitori e non aventi diritto alla pensione ai superstiti.

La **DIS-COLL** è l'indennità corrisposta ai collaboratori che, involontariamente, hanno perso lo stato di occupazione e che sono iscritti in via esclusiva alla Gestione Separata presso l'Inps.

Essa può avere una **decorrenza**:

- dall'ottavo giorno successivo alla cessazione del rapporto di collaborazione, se la domanda è presentata entro l'ottavo giorno;
- dal giorno successivo alla presentazione della domanda, se è presentata oltre l'ottavo giorno successivo alla cessazione;
- dall'ottavo giorno successivo alla conclusione del periodo di maternità o di degenza ospedaliera, se la domanda è presentata durante il periodo di maternità o degenza ospedaliera regolarmente indennizzati;
- dal giorno successivo alla presentazione della domanda, se è presentata dopo la conclusione del periodo di maternità o di degenza ospedaliera.

**La DIS-COLL è corrisposta con cadenza mensile per un numero di mesi pari ai mesi di contribuzione accreditati nel periodo intercorrente tra il 1° gennaio dell'anno precedente l'evento di cessazione del lavoro e il predetto evento.**

**In ogni caso, la prestazione può essere corrisposta per una durata massima di 12 mesi.**

Nel caso di **collaborazione coordinata e continuativa**, viene preso a riferimento il reddito dei suddetti 12 mesi risultante dai versamenti contributivi riferiti al lavoratore interessato, sulla base della dichiarazione del committente.

Ai fini della durata non sono computati i periodi contributivi che hanno già dato luogo ad erogazione di DIS-COLL.

**Per i periodi di fruizione dell'indennità è riconosciuta la contribuzione figurativa rapportata al reddito medio mensile degli ultimi quattro anni, entro un limite di retribuzione pari a 1,4 volte l'importo massimo mensile della DIS-COLL per l'anno in corso.**

Il **valore dell'indennità** mensile corrisposta è pari al 75% del reddito medio mensile, che deve essere in ogni caso rapportato ad un valore di riferimento stabilito annualmente dall'Ente.

Il valore dell'erogazione mensile non può comunque essere superiore alla soglia massima stabilita annualmente dall'Inps (per il 2022 è pari a 1.360,77 euro).

A partire dal sesto mese di fruizione, l'indennità DIS-COLL si riduce ogni mese nella misura del 3%.

**Si precisa che, al contrario di quanto previsto per i lavoratori dipendenti, per i collaboratori non trova applicazione il cosiddetto principio di *automaticità delle prestazioni* ([articolo 2116 cod. civ.](#)), il quale prevede che l'ente previdenziale riconosca le proprie prestazioni anche laddove si verifichi una *scopertura contributiva da parte del datore di lavoro*, per evasione od omissione contributiva: le indennità riconosciute dall'istituto in favore dei co.co.co. sono corrisposte soltanto laddove il versamento dei contributi sia avvenuto con regolarità.**

Trova eccezione a quanto sopra soltanto il trattamento di maternità/paternità per i

collaboratori.

Si pone, infine, il tema della possibile convivenza di **più rapporti di collaborazione coordinata e continuativa**, ove solo uno di questi sia di lavoro sportivo.

Sarà sicuramente necessario, in questo caso, che la prassi amministrativa chiarisca, in presenza di questa situazione, **come potranno convivere i due rapporti**.

Ove la molteplicità di rapporti sia di natura **sportiva** si ritiene che debba essere fatta una ulteriore distinzione.

**Sicuramente si ritiene compatibile un rapporto di co.co.co. amministrativo-gestionale con uno di lavoro sportivo.**

Il dubbio che permane diventa solo se, in questo caso, per entrambi i rapporti si possa godere delle fasce esenti di 5.000 (ai fini previdenziali) e 15.000 (ai fini fiscali).

Tendenzialmente la risposta appare **positiva** ma anche per tale tema un chiarimento amministrativo appare opportuno.

**Nel caso in cui, invece, i rapporti siano entrambi (o più) tutti di natura amministrativo-gestionale o di lavoro sportivo si ritiene che si ricada nell'esercizio di arti o professioni e, pertanto, necessiterà aprire la partita Iva.**

## PENALE TRIBUTARIO

---

### ***Confisca: il giudice penale non è vincolato dall'adesione***

di Arianna Semeraro



Il giudice penale **non è vincolato** alla rideterminazione dell'imposta evasa effettuata dall'Agenzia delle entrate mediante **accertamento con adesione** se giustifica in maniera congrua tale scelta.

Queste le conclusioni raggiunte dalla Cassazione nella **pronuncia n. 16333 del 18.04.2023** rigettando la richiesta di parte privata volta ad ottenere lo svincolo delle somme oggetto di **sequestro preventivo** per equivalente sulla scorta di una **rideterminazione** in negativo delle **somme evase originariamente contestate**.

In particolare, al contribuente era stata contestata **l'emissione di fatture per prestazioni inesistenti** con la conseguenziale determinazione di un'imposta evasa eccedente le soglie penalmente rilevabili.

Veniva quindi attivato il **procedimento penale** con la disposta confisca per equivalente emesso sulla base dell'accertamento dell'Agenzia delle entrate **per un'imposta asseritamente evasa pari ad un importo di euro 150.000**.

Nelle more del procedimento, il contribuente aderiva ad un **accertamento con adesione** per mezzo del quale, in sede di contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria, veniva rideterminata l'imposta evasa con una **riduzione della stessa sulla scorta di una modifica dei parametri in base ai quali desumere la redditività della società contribuente**.

Il contribuente si rivolgeva con gli appositi strumenti processuali al giudice penale affinché questi **riducesse corrispondentemente l'oggetto del sequestro preventivo**.

Tuttavia, il **diniego del giudice penale** e la conferma dell'originaria misura, conducevano il contribuente ad impugnare la decisione dinanzi alla Cassazione censurando la pronuncia di rigetto nella parte in cui, difettando di accogliere la richiesta del contribuente e di tener conto della rideterminazione dell'imposta evasa effettuata in sede di accertamento con adesione,

**mancava di giustificare e motivare tale assunto e l'impossibilità di condividere le motivazioni degli atti di adesione.**

La pronuncia in commento si inserisce nel mosaico della giurisprudenza in materia di **doppio binario**; principio quest'ultimo che, benché in crisi, continua a trovare **concrete e rigidi applicazioni** come nel caso di specie finendo per giungere ad **esiti completamente opposti** nei due ambiti tributario e penale quand'anche il discrimine tra le due valutazioni, come nel caso di specie, non risiede nell'elemento soggettivo che ben potrebbe modificare il giudizio di colpevolezza riscontrabile nei diversi ambiti **ma si fonda sull'elemento oggettivo e materiale del fatto contestato.**

I giudici di merito, nel caso di specie, fanno rigida applicazione del principio del doppio binario e dichiarano inammissibile il ricorso proposto dal contribuente. **Viene evidenziato come la rideterminazione dell'imposta evasa effettuata in sede di accertamento con adesione non possa essere presa in considerazione dal giudice penale** poiché effettuata non già sul riscontro di una diversa realtà fattuale ma **esclusivamente per mezzo di metodi induttivi e scopi deflazionistici** che non possono trovare ingresso all'interno del procedimento penale.

Affermano i giudici di legittimità testualmente: *"l'originaria contestazione delle somme evase non era dedotta con metodi presuntivi e che **la riquantificazione contenuta negli atti di adesione, basata esclusivamente sull'applicazione di indici medi di redditività, non poneva assolutamente in discussione la falsità delle fatture** che determinava la mancata riquantificazione dell'Iva, il cui importo è rimasto quello originariamente contestato.*

*Il tribunale pone, quindi, in evidenza la **contraddittorietà degli atti di adesione** che pur ammettendo la falsità delle fatture, in ottica meramente deflattiva, procedono alla definizione con minori imposte".*

In altre parole, i giudici di legittimità hanno avallato la posizione espressa dal Tribunale nonché **legittimato la motivazione** da questo esposta nell'ordinanza **ritenendola sufficiente a giustificare il declino della richiesta avanzata dal contribuente.**

Per gli Ermellini la posizione in punto di merito del giudice penale tiene conto di consolidate pronunce sul punto che hanno più volte ribadito come **l'accertamento con adesione non possa assurgere a mezzo di prova e non è in grado di vincolare il giudice nella determinazione del profitto confiscabile**, all'imposta risultante a seguito dell'accertamento con adesione, quando ricorrono **elementi fattuali che siano in grado di considerare maggiormente attendibile la quantificazione dell'imposta originariamente effettuata.**

Tale decisa e rigida applicazione del principio del doppio binario è **fortemente attuale** sulla scorta dei numerosi strumenti messi a disposizione dalla **tregua fiscale varata** con la Legge di bilancio 2023, che potranno nel tempo dare origine a simili vicende come quella qui commentata.

È per questo che, nella definizione delle pendenze con il Fisco per mezzo di strumenti deflattivi del contenzioso, è necessario prestare **particolare attenzione a quelli che sono gli elementi di fatto e di diritto che sorreggono l'eventuale accoglimento della pretesa** da parte del Fisco in quanto quest'ultimi **potrebbero condizionare** di non poco il relativo **esito del procedimento penale**.