



## Edizione di mercoledì 3 Maggio 2023

### CONTENZIOSO

**Il diritto di accesso alle informazioni prodromiche all'emissione dell'atto impugnato trova un limite nella strumentalità del diritto di difesa**

di Luigi Ferrajoli

### CASI OPERATIVI

**Venir meno della pluralità e “trasformazione” in ditta individuale**

di Euroconference Centro Studi Tributari

### ADEMPIMENTO IN PRATICA

**Modello Redditi 2023: tutte le novità relative al credito formazione 4.0**

di Debora Reverberi

### IVA

**Aperture sul termine di annotazione degli acquisti in reverse charge – prima parte**

di Francesco Zuech

### FISCALITÀ INTERNAZIONALE

**Dichiarazione dei redditi per il cittadino italiano residente all'estero**

di Angelo Ginex

### CONTENZIOSO

**È il contribuente a dover provare il diritto al rimborso**

di Gianfranco Antico

## BUSINESS ENGLISH

**Collaborating Effectively**

di Tom Roper

## CONTENZIOSO

# **Il diritto di accesso alle informazioni prodromiche all'emissione dell'atto impugnato trova un limite nella strumentalità del diritto di difesa**

di Luigi Ferrajoli



## ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

Contraddittorio, tutela e garanzie del contribuente

**IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4%** anziché € 210 + IVA 4%

Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta

Offerta non cumulabile con sconto Privilegio ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.  
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

**-35%**

**ABBONATI ORA**

### Premessa

*La previsione di un generalizzato obbligo di motivazione degli atti amministrativi, a esclusione degli atti normativi e di quelli a contenuto generale, è una "conquista" piuttosto recente nel panorama giuridico italiano, essendo stato introdotto con l'articolo 3, L. 241/1990, il quale ha a sua volta consacrato un principio anteriore di origine dottrinale e giurisprudenziale. L'obbligo di motivazione sancito dall'articolo 3, L. 241/1990 gode di copertura costituzionale sotto un duplice profilo. In primo luogo, esso è diretto a realizzare la conoscibilità dell'atto e, quindi, a garantire la pubblicità e trasparenza dell'azione amministrativa, nel rispetto dell'articolo 97, Costituzione. Inoltre, l'obbligo di motivazione è posto a tutela di altri interessi costituzionalmente protetti, come il diritto di difesa, ex articoli 24 e 113, Costituzione. Presidio, dunque, avverso l'Amministrazione finanziaria che ha emanato il provvedimento, in quanto consente al destinatario dello stesso, che ritenga lesa illegittimamente la propria situazione giuridica, di far valere la relativa tutela giurisdizionale.*

*Con particolare riferimento al diritto tributario, inoltre, l'obbligo della motivazione ha trovato un generale riconoscimento normativo solo in un momento successivo rispetto al diritto amministrativo con l'approvazione dello Statuto dei diritti del contribuente: grazie all'articolo 7, L. 212/2000 si è espressamente esteso il dettato dell'articolo 3, comma 1, L. 241/1990 agli atti dell'Amministrazione finanziaria.*

*Nel panorama tributario, comunque, l'obbligo motivazionale si innesta su provvedimenti che da un lato sono atti vincolati rispetto al fine che persegono (applicazione dell'imposta) ma, allo stesso tempo, sono il frutto di una serie di valutazioni, seppure non discrezionali, da parte dell'ente impositore il quale, a conclusione dell'attività istruttoria, individua gli elementi che consentono di*

*pervenire all'accertamento del fatto e di trarne le conseguenze in termini di imposta dovuta. Proprio in ragione di tale natura peculiare, per i provvedimenti tributari, vincolati quanto al fine ma frutto di valutazioni di tipo tecnico, la motivazione non deve limitarsi alla mera esposizione delle norme applicate e dei presupposti di fatto accertati nel corso dell'istruttoria, ma deve esplicare in modo chiaro il processo logico-giuridico seguito, in modo da consentire la verifica della legittimità dell'operato fiscale e il fondamento sostanziale della pretesa.*

### **La motivazione *per relationem* e il diritto di difesa del contribuente**

La motivazione *per relationem*, consistente nel rinvio effettuato, all'interno del provvedimento, a un altro atto o documento che racchiude, in tutto o in parte, le ragioni giustificative dell'atto principale ha trovato, come noto, nel diritto tributario diffusa disciplina positiva.

Nell'esaminare la rilevanza della motivazione *per relationem* occorre fare riferimento alla norma contenuta nell'articolo 7, comma 1, L. 212/2000 (Statuto del contribuente) secondo cui “*se nella motivazione* (degli atti dell'Amministrazione finanziaria, ndA) *si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama*”, quale disposizione di carattere generale riferibile a tutti gli atti impositivi.

Sotto il profilo del rinvio *per relationem*, infatti, le regole da applicare a tale categoria motivazionale appaiono comuni sia a tutti i tributi, sia alle diverse tipologie di provvedimenti impositivi poiché va indistintamente assicurato al privato il complemento informativo reso dall'atto richiamato.

La categoria motivazionale *per relationem* prende corpo, infatti, in tutte le ipotesi in cui l'atto rinviato costituisce il presupposto indefettibile, quanto ai motivi, per l'emissione del provvedimento motivato *per relationem* e, dunque, il richiamo risulta rispondere a un'esigenza di efficienza e celerità dell'attività amministrativa. Oggetto del richiamo può essere sia l'atto avente valenza istruttoria per il provvedimento impositivo sia l'atto che dimostri la capacità contributiva del privato e che è sottoposto a tassazione; ma il riferimento può essere effettuato anche ad atti istruttori riferibili a soggetti terzi rispetto al contribuente accertato.

Ebbene, la questione, che ha formato oggetto di diverse interpretazioni in seno alla giurisprudenza di legittimità, attiene all'obbligo o meno di allegare all'atto principale (l'atto impositivo notificato al contribuente), il provvedimento o l'atto presupposto in esso richiamato. A tale proposito, occorre evidenziare che l'indirizzo che considera di poter escludere l'allegazione dell'atto richiamato solo nel caso in cui detto atto sia stato certamente conosciuto dal destinatario appare in verità eccessivamente “*rígido*”. Esso, infatti, finisce per affermare la necessaria allegazione o riproduzione anche per fattispecie ove esse risultano inutili. In buona sostanza, si verrebbe così a onerare l'ente impositore di un adempimento che, di fatto, non muta la situazione giuridica del privato circa il proprio diritto a conoscere le ragioni della pretesa impositiva. Se, invero, è del tutto verosimile che l'atto richiamato sia

stato conosciuto dal contribuente, in quanto sussistono delle norme che dispongono che tale conoscenza debba avvenire, l'allegazione di tale atto presupposto all'atto impositivo appare essere superflua. L'allegazione dell'atto richiamato assume la funzione di far comprendere al privato da dove sia originata la pretesa, ma se tale documento esplicativo, in virtù di precise disposizioni normative e non sulla base di presunzioni basate sull'*id quod plerumque accidit*, è da ritenersi conosciuto dal contribuente, l'allegazione di esso non va richiesta.

In tale senso, un criterio di valutazione è quello della vicinanza dell'atto richiamato alle parti del rapporto tributario (contribuente e Amministrazione finanziaria). Infatti, in relazione alla sufficienza motivazionale *per relationem*, la fattispecie riferita a un atto istruttorio dell'ente impositore e quella dell'atto generato in seguito a negozi o giudizi pertinenti al solo contribuente non sono del tutto sovrapponibili. L'atto istruttorio, invero, trova genesi in seno a una articolazione dell'Amministrazione finanziaria e, dunque, è giuridicamente e fisicamente ben "*lontano*" dal privato. Quindi, per giustificare la mancata allegazione ai fini della sufficienza motivazionale, non si può prescindere dalla circostanza che esso sia indiscutibilmente già conosciuto dal contribuente. Invece, per, ad esempio, un atto sottoposto a registrazione, la "*vicinanza*" giuridica e fattuale di esso al privato è palese. Lamentare, in questi casi, la mancata allegazione dell'atto richiamato ai fini dell'insufficienza motivazionale, quando non emerge dal fascicolo di causa il sicuro riscontro fattuale secondo cui detto atto sia già entrato nella sfera di percezione giuridico-sensoriale del contribuente, non appare convincente.

Tali conclusioni, invero, ben contemperano i diritti coinvolti in relazione a tale fattispecie. Se, difatti, è certamente necessario rendere edotto il destinatario di un provvedimento tributario non solo della pretesa ma anche delle ragioni che la giustificano, allo stesso modo non dovrebbe giustificarsi una interpretazione eccessivamente formalistica e letterale del dettato normativo.

Pertanto, appaiono preferibili interpretazioni che leggano il precezzo di cui all'articolo 7, comma 1, ultimo periodo, L. 212/2000, nel senso sopra suggerito. Ossia, l'allegazione dell'atto richiamato è utile e quindi necessaria solo se la mancata allegazione determina un concreto *vulnus* nell'ambito del profilo conoscitivo del contribuente. Detto *vulnus* non può considerarsi realizzato quando sussistano disposizioni normative che prevedano che la conoscenza dell'atto integrativo della motivazione sia avvenuta.

L'articolo 7, L. 212/2000 citato, pertanto, va inteso quale portatore di un precezzo non in senso positivo (e semplicistico), ma in senso negativo. In altre parole, il Legislatore ha stabilito che non debba a priori considerarsi sufficiente ai fini motivazionali il mero richiamo del diverso atto. Non ha voluto, invece, esprimere il diverso precezzo di incondizionata obbligatoria allegazione dell'atto richiamato al provvedimento richiamante. La sufficienza motivazionale è, invero, raggiunta quando il contenuto dell'atto richiamato viene a integrare il contenuto dell'atto richiamante. Quindi, se il contenuto dell'atto richiamato è da considerarsi già conosciuto dal privato in quanto non vi è una mera presunzione di conoscenza, ma una ragionevole avvenuta conoscenza intercorsa in virtù di precetti normativi, la norma di cui

all'articolo 7, L. 212/2000 a presidio della tutela informativa va considerata, sotto questo profilo, soddisfatta.

La mancata allegazione assume rilevanza solo qualora tale assenza venga concretamente a precludere al privato di avere chiaro il portato motivazionale dell'atto emesso dall'Amministrazione finanziaria, ma mai di per sé stessa.

In virtù di tali considerazioni, è da ritenersi che l'onere motivazionale, in caso di motivazione *per relationem*, possa ritenersi adempiuto anche qualora l'avviso impositivo richiami un diverso atto da considerare conosciuto dal destinatario, ovvero che sia ragionevolmente entrato nella sfera cognitiva di quest'ultimo, come nel caso in cui il contribuente stesso lo abbia redatto o, nell'ipotesi di provvedimenti giudiziari, se il privato sia stato parte del giudizio in esito al quale il provvedimento richiamato è stato emesso.

Dette conclusioni appaiono, non a caso, rispondenti alla *ratio* della norma sopra richiamata. Il Legislatore ha correttamente considerato sia di non imporre all'Amministrazione finanziaria oneri di allegazione del tutto ultronei che si sarebbero tradotti in violazione dei principi di economicità e buon andamento dell'azione amministrativa, sia che la mancata imputazione di tali oneri non risultasse lesiva del diritto di difesa del contribuente. L'allegazione di un atto già conosciuto o comunque ragionevolmente conosciuto dal contribuente, per averlo redatto o per essere stato parte del giudizio da cui quell'atto è scaturito, si tradurrebbe in un ingiustificato aggravio procedurale e sarebbe del tutto irrilevante ai fini motivazionali, in quanto non fornirebbe alcun elemento nuovo rispetto a quelli di cui il destinatario ha già consapevolezza.

### **L'allegazione dell'atto richiamato di per sé non soddisfa il requisito motivazionale**

Fermo quanto esposto sopra, si deve osservare che l'allegazione del provvedimento giudiziario non riparerebbe, comunque, l'atto emesso dall'Amministrazione erariale da possibili censure per vizi di motivazione. Infatti, detta allegazione, così come il mero richiamo del diverso atto qualora esso sia già conosciuto dal privato, potrebbe di per sé non essere sufficiente a ritenere assolto l'obbligo di motivazione del provvedimento impositivo.

La sufficienza motivazionale degli atti impositivi non dovrebbe, in verità, essere verificata tanto in riferimento alla necessità di allegare l'atto richiamato, bensì sull'analisi complessiva delle informazioni fornite al privato dall'ente impositore. Del resto, l'allegazione dell'atto richiamato, così come anche la semplice riproduzione del contenuto essenziale dell'atto medesimo, non sempre appare di per sé stessa idonea a far comprendere al soggetto passivo d'imposta, in maniera sufficiente, le ragioni di fatto e di diritto alla base del recupero a tassazione effettuato nei suoi confronti, nonché il processo di calcolo delle imposte a lui richieste.

Si pensi, ad esempio, ai casi in cui gli atti richiamati sono dei provvedimenti giudiziali, che potrebbero contenere statuzioni che ai fini impositivi non appaiano di semplice coniugazione e che necessariamente debbano essere correlate in senso chiarificatore con le disposizioni fiscali utili alla determinazione dell'imponibile e, poi, dell'imposta dovuta dal contribuente. Quindi, la sentenza potrebbe dire poco al contribuente in merito alle spiegazioni della pretesa impositiva laddove non vi fosse una puntuale opera di collegamento tra le motivazioni del *decisum* dell'organo giudiziario e la determinazione della conseguenziale richiesta fiscale. Ne deriva che è compito dell'ente impositore sopperire a dette problematiche informative, indicando nell'atto principale una intellegibile spiegazione del perché l'imposta è dovuta e come essa sia stata calcolata. Solo in questo modo il contribuente sarà reso adeguatamente edotto delle ragioni erariali e potrà eventualmente esercitare, in modo pieno, il proprio diritto di difesa.

Pertanto, la mera allegazione dell'atto richiamato *per relationem* non è da considerarsi decisiva a soddisfare il requisito motivazionale dell'atto impositivo ma, ove necessaria, va sempre comunque integrata con l'intervento esplicativo proprio dell'Amministrazione finanziaria.

### **La sentenza della Corte di Cassazione n. 36852/2022 e il diritto di accesso ai documenti richiamati nell'atto di accertamento**

In relazione ai requisiti di validità della motivazione dell'avviso di accertamento motivato *per relationem* ad atti esterni anche riferibili a soggetti terzi, la Corte di Cassazione, con la recente sentenza n. 36852/2022, ha affermato che in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, il diritto di accesso alle informazioni sottostanti l'emissione dell'atto impugnato può essere esercitato solo se, e nella misura in cui, sia strumentale all'esercizio del diritto di difesa, che può dirsi violato ove il contribuente illustri come e in che termini la tempestiva ostensione degli elementi di fatto a lui favorevoli, e non contenuti negli atti impositivi impugnati, avrebbe potuto influenzare l'esito dell'accertamento nei propri confronti.

Pertanto, nell'ipotesi in cui l'atto impositivo faccia riferimento ad atti e documenti riguardanti soggetti terzi, questi devono essere conosciuti o agevolmente conoscibili, secondo la Corte di Cassazione, *"entrare nella sfera di conoscenza del contribuente accertato prima della notifica dell'accertamento"* (Corte di Cassazione, sentenza n. 2222/2021). Infatti, afferma la Cassazione, se il riferimento a tali atti e documenti assume un *"ruolo determinante nella stessa individuazione, sotto il profilo soggettivo ed oggettivo, della condotta assunta dall'Amministrazione quale presupposto dell'imposizione soggettiva ed oggettiva..., la non conoscibilità da parte del contribuente, della documentazione richiamata per doppia relationem, neppure in possesso dello stesso ufficio, non rileva esclusivamente in termini istruttori; ma pregiudica la stessa compiuta descrizione, nella motivazione dell'accertamento, della causa giustificativa della pretesa impositiva"*. Il che comporta che la non conoscibilità degli atti e documenti richiamati *per relationem* a motivazione dell'atto impositivo non è un requisito meramente istruttorio, ma

attiene agli elementi costitutivi della pretesa tributaria, la cui mancanza non può essere superata in fase istruttoria con la produzione in giudizio da parte dell'ufficio, determinando l'invalidità originaria dell'atto impositivo.

Infatti, al contribuente deve essere riconosciuto il diritto all'accesso alle informazioni sottostanti l'emissione dell'atto impugnato *“che possano essere utili alla sua difesa”*. Al riguardo, la Corte di Giustizia UE, nella sentenza C-189/18 del 16 ottobre 2019, Glencore, ha affermato il principio secondo cui l'Amministrazione finanziaria può disconoscere la detrazione Iva al soggetto passivo basandosi su accertamenti e verifiche, anche se non ancora definitivi, amministrativi o penali, effettuati su altri soggetti passivi, ma a condizione che al destinatario venga riconosciuta e garantita l'effettività di contestare la legittimità della pretesa. Il contribuente, per i giudici della Corte di Giustizia UE, ha il diritto, inviolabile, di prendere visione di tutti gli atti amministrativi e penali, redatti nei confronti del terzo, che siano posti a base della motivazione dell'accertamento emesso nei suoi confronti. Questo anche per verificare la correttezza dell'operato dell'Amministrazione finanziaria. In particolare, la sentenza della Corte di Giustizia UE, al punto 58, puntualizza un importante principio, statuendo che *“Non soddisfa tale requisito una prassi dell'Amministrazione finanziaria consistente nel non dare al soggetto passivo interessato alcun accesso a tali elementi e, in particolare, ai documenti su cui si fondono le constatazioni effettuate, ai verbali redatti e alle decisioni adottate in esito a procedimenti amministrativi collegati, e nel comunicargli indirettamente, sotto forma di sintesi, solo una parte di tali elementi da essa selezionati secondo criteri che le sono propri e sui quali egli non può esercitare alcun controllo”*. La Corte di Giustizia UE richiama l'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, secondo cui ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione Europea siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo davanti a un giudice, e ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente. Pertanto, secondo la Corte di Giustizia UE, *“il principio della parità delle armi, che costituisce parte integrante del principio della tutela giurisdizionale effettiva dei diritti spettanti ai singoli in forza del diritto dell'unione, sancito dall'articolo 47 della Carta, in quanto è un corollario, come, segnatamente, il principio del contraddittorio, della nozione stessa di equo processo, implica l'obbligo di offrire a ciascuna parte una possibilità ragionevole di esporre la propria posizione, comprese le proprie prove, in circostanze che non la pongano in una situazione di svantaggio rispetto all'avversario”*.

Tuttavia, è la stessa giurisprudenza comunitaria ad affermare che il rispetto del diritto di difesa non costituisce una prerogativa assoluta, ma può essere assoggettato a restrizioni, soprattutto in ambito tributario (Corte di Giustizia UE, sentenza C-189/18 del 16 ottobre 2019, Glencore, punti 43 e 55), ove occorra tutelare ulteriori interessi, come la vita privata di terzi o la stessa efficacia dell'azione repressiva, laddove tali ulteriori interessi, meritevoli di tutela, possano essere pregiudicati dall'accesso a talune informazioni e a determinati documenti. È stato, quindi, affermato che *“il principio del rispetto dei diritti della difesa, in un procedimento amministrativo... non impone quindi all'Amministrazione finanziaria un obbligo generale di fornire un accesso integrale al fascicolo di cui dispone, ma esige che il soggetto passivo abbia la possibilità di ricevere, a sua richiesta, le informazioni e i documenti contenuti nel fascicolo amministrativo e presi in considerazione da tale Amministrazione ai fini dell'adozione della sua decisione”* (Corte di

Giustizia UE, sentenza C-189/18 del 16 ottobre 2018, Glencore, punto 56).

Il diritto all'accesso delle informazioni sulla base delle quali l'atto impositivo è stato adottato sta e cade nella misura in cui ciò sia strumentale all'esercizio del diritto di difesa.

Sotto questo profilo, decisiva appare la considerazione, a mente dello stesso diritto eurounitario, che la eventuale violazione del diritto di difesa non comporta, per il principio di effettività, che una decisione (in tesi) adottata in spregio dei diritti della difesa venga annullata in ogni caso, ma solo laddove la violazione (sempre in tesi) dei diritti della difesa abbia eziologicamente determinato l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo. Ciò si verifica ove il contribuente illustri come e in che termini, in mancanza di detta irregolarità e della conseguente compressione del diritto di difesa, il procedimento amministrativo, nel caso in cui il diritto di difesa fosse stato rispettato, sarebbe potuto giungere a un risultato diverso (c.d. *"prova di resistenza"*: Corte di Giustizia UE, sentenza C-129/13 e C-130/13 del 3 luglio 2014, Kamino, punti 78 e 79).

L'esercizio del diritto di accesso alla documentazione non offerta tempestivamente in comunicazione dall'ufficio, in quanto strumentale all'esercizio del diritto di difesa sussiste, pertanto, ove il tempestivo accesso a tali documenti e la loro valorizzazione in sede amministrativa avrebbe comportato un diverso esito nell'atto impositivo.

Tale principio è del tutto consolidato nella giurisprudenza eurounitaria, ove si afferma che – stante il principio di effettività – l'eventuale violazione dei diritti della difesa comporta l'annullamento dell'atto impositivo soltanto se, in mancanza di detta irregolarità, il procedimento sarebbe potuto giungere a un risultato diverso (Corte di Giustizia UE, sentenza C-430/19 del 4 giugno 2020, CS C.F., punto 35; sentenza C-187/19 P del 4 giugno 2020, SEAE, punto 69; sentenza C-276/16 del 20 dicembre 2017, Prequ, punto 62).

## Osservazioni conclusive

Alla luce delle riflessioni sopra esposte, appare dunque ragionevole concludere che la verifica del rispetto dell'obbligo di motivazione *per relationem* non deve essere effettuata esclusivamente sulla necessità o meno di allegare l'atto richiamato, ma deve essere condotta sulla piena comprensione della pretesa rivolta al contribuente.

Per rendere edotto il contribuente della pretesa tributaria, infatti, è necessario il pieno assolvimento dell'onere informativo, ovvero permettere al destinatario dell'avviso impositivo l'agevole intelligenza degli elementi essenziali della richiesta tributaria rivolta nei suoi confronti, ovvero di come viene individuata la materia imponibile e i suoi valori, le aliquote applicate, i criteri di calcolo e, di conseguenza, l'imposta liquidata.

Il vizio di motivazione, comunque, sussiste solo qualora sia stato leso in concreto il principio di

trasparenza dell'azione amministrativa, ovvero se il giudice accerti che effettivamente il contribuente è stato messo nell'impossibilità di comprendere le ragioni e i criteri di determinazione della pretesa impositiva, così da non consentire l'adeguato, efficace e pieno esercizio del diritto di difesa costituzionalmente garantito.

Ne deriva, pertanto, che il giudice non deve essere ancorato a un'interpretazione eccessivamente rigida e formalistica delle norme che dispongono l'obbligo di motivazione degli atti tributari e che ne determini la relativa caducazione al di fuori dei casi strettamente necessari.

## SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 7, L. 212/2000 ha espressamente esteso il dettato dell'articolo 3, comma 1, L. 241/1990, relativo all'obbligo di motivazione dei provvedimenti amministrativi, anche agli atti dell'Amministrazione finanziaria.



La motivazione *per relationem* consiste nel rinvio effettuato, all'interno del provvedimento, a un altro atto o documento che racchiude, in tutto o in parte, le ragioni giustificative dell'atto principale.



L'allegazione dell'atto richiamato, così come anche la semplice riproduzione del contenuto essenziale dell'atto medesimo, non sempre appare di per sé stessa idonea a far comprendere al soggetto passivo d'imposta, in maniera sufficiente, le ragioni di fatto e di diritto alla base della pretesa impositiva.



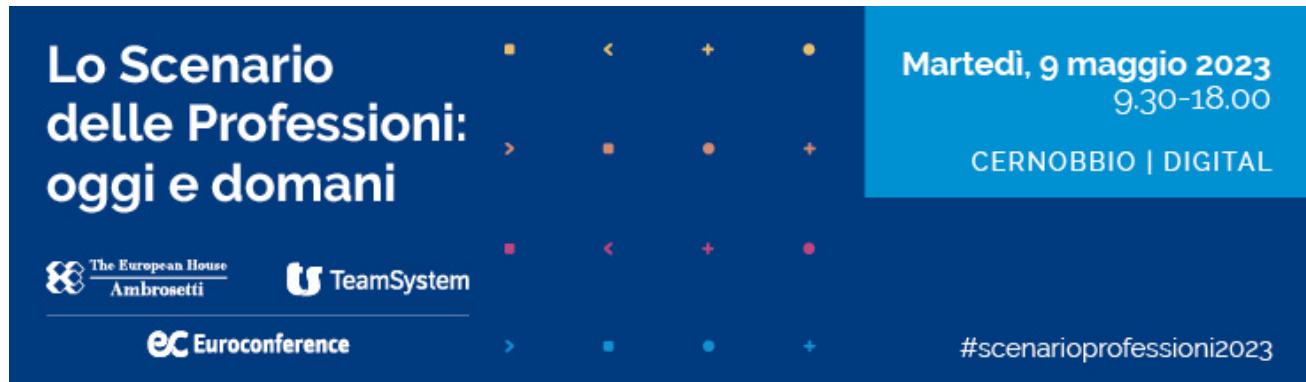
La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 36852/2022, ha affermato che il diritto di accesso alle informazioni sottostanti l'emissione dell'atto impugnato può essere esercitato solo se, e nella misura in cui, sia strumentale all'esercizio del diritto di difesa, che può dirsi violato ove il contribuente illustri come e in che termini la tempestiva ostensione degli elementi di fatto a lui favorevoli, e non contenuti negli atti impositivi impugnati, avrebbe potuto influenzare l'esito dell'accertamento nei propri confronti.

***Si segnala che l'articolo è tratto da “[Accertamento e contenzioso](#)“.***

## CASI OPERATIVI

### ***Venir meno della pluralità e “trasformazione” in ditta individuale***

di Euroconference Centro Studi Tributari



#### Domanda

Una Sas a seguito di recesso di uno dei 2 soci prosegue, senza soluzione di continuità, con il socio superstite (acomandatario) che prosegue l'attività assegnando a sé medesimo il complesso aziendale.

Si chiede conferma di poter detrarre l'Iva della società sulla ditta individuale in forza del principio di continuità dei debiti / crediti dell'azienda trasferita.

Infine, si chiede se, in ipotesi la “trasformazione” avvenisse il 30 giugno, si deve fare un bilancio fiscale al 30 giugno per attribuire il reddito da partecipazione ai soci fuoriusciti o se il reddito è tutto del socio che prosegue e riferito al 31 dicembre quindi formato da quello prodotto fino al 30 giugno più gli ulteriori 6 mesi.

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



## ADEMPIMENTO IN PRATICA

### **Modello Redditi 2023: tutte le novità relative al credito formazione 4.0**

di Debora Reverberi



Nel quadro RU dei modelli Redditi 2023 sono state **aggiornate le informazioni richieste in relazione ai crediti d'imposta del Piano Transizione 4.0**.

Con riferimento al credito formazione 4.0 di cui all'[articolo 1, commi 46-56, L. 205/2017](#) e ss.mm.ii., da ultimo prorogato al biennio 2021-2022 dall'[articolo 1, comma 1064, lettere i\) e l\), L. 178/2020](#), sono stati notevolmente **ampliati i dati richiesti nella sezione IV** in modo tale da contemplare le quattro differenti tipologie di costi ammissibili di cui all'[articolo 31, paragrafo 3, del Regolamento \(UE\) n. 651/2014](#) della Commissione del 17 giugno 2014.

Nel quadro RU del modello Redditi 2023 trova esposizione **il credito d'imposta formazione 4.0 maturato nel periodo oggetto di dichiarazione**, calcolato avendo riguardo alle **modifiche apportate dall'articolo 22, comma 2, D.L. 50/2022**, che ha disposto un generalizzato depotenziamento per i progetti di formazione avviati dalle Pmi successivamente al 18 maggio 2022, data di entrata in vigore del decreto:

- **progetti avviati entro il 18 maggio 2022**, per le piccole imprese credito del 50% entro un massimale di 300.000 euro, per le medie imprese credito del 40% entro un massimale di 250.000 euro, per le grandi imprese credito del 30% entro un massimale di 250.000 euro;
- **progetti avviati dopo il 18 maggio 2022**, per le piccole imprese credito del 40% entro un massimale di 300.000 euro, per le medie imprese credito del 35% entro un massimale di 250.000 euro, per le grandi imprese credito del 30% entro un massimale di 250.000 euro;
- **nel caso in cui i destinatari della formazione siano lavoratori svantaggiati o molto svantaggiati**, secondo il decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali del 17 ottobre 2017, **l'aliquota è innalzata al 60% indipendentemente dalla dimensione d'impresa**.

Si rammenta infatti che, causa la mancata emanazione del decreto attuativo, **non è stato possibile per nessuna Pmi accedere alla formazione 4.0 qualificata e certificata** prevista dall'[articolo 22, comma 1, D.L. 50/2022](#), che avrebbe dato diritto a un cospicuo incremento di aliquota (piccole imprese al 70% e medie imprese al 50%).

**Le principali novità** del modello Redditi 2023 riguardano, dunque, le ulteriori **informazioni da inserire nella sezione IV del quadro RU**, oltre ai consueti dati sul numero di ore di formazione e numero di lavoratori in veste di docenti e discenti già richiesti dall'articolo 6, comma 4, D.M. 04.05.2018:

- **il totale delle spese per attività di formazione 4.0;**
- **l'ammontare per ciascuna tipologia di spese agevolate;**
- **la tipologia di soggetti formatori (se esterni o interni o entrambi);**
- **la tecnologia abilitante 4.0 maggiormente rilevante in termini di ore di formazione,** individuata fra quelle dell'articolo 3, D.M. 04.05.2018.

Tali dati di dettaglio sono richiesti, **al rigo RU156, anche in relazione alle spese di formazione 4.0 sostenute nel periodo d'imposta 2021, a integrazione di quanto esposto nel modello redditi 2022.**

### Dettagli di compilazione quadro RU – sezione I

SEZIONE I	Dati identificativi del credito d'imposta spettante										Codice credito
Crediti d'imposta											
(I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)											
	<b>RU1</b>										
	Dato identificativo del credito d'imposta spettante										
	<b>RU2</b>	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione									,00
	<b>RU3</b>	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)									,00
	<b>RU5</b>	Credito d'imposta spettante nel periodo									
	(di cui	<sup>1</sup>	<sup>2</sup>	<sup>3</sup>	<sup>4</sup>	<sup>5</sup>	<sup>6</sup>	<sup>7</sup>	<sup>8</sup>	<sup>9</sup>	<sup>10</sup>
		,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00
	<b>RU6</b>	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24									
	<b>RU7</b>	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e acconto)	IVA (Saldo)	IRES (Accconti)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	IRAP		
			<sup>1</sup>	<sup>2</sup>	<sup>3</sup>	<sup>4</sup>	<sup>5</sup>	<sup>6</sup>	<sup>7</sup>		
			,00	,00	,00	,00	,00	,00	,00		
	<b>RU8</b>	Credito d'imposta reversato									
	<b>RU9</b>	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)	Art. 1260 c.c.	<sup>1</sup>		<sup>2</sup>	<sup>3</sup>	<sup>4</sup>	<sup>5</sup>	<sup>6</sup>	
				,00		,00		,00		,00	
	<b>RU10</b>	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)									
	<b>RU11</b>	Credito d'imposta richiesto a rimborso									
	<b>RU12</b>	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	Vedere istruzioni	<sup>1</sup>		<sup>2</sup>		<sup>3</sup>		<sup>4</sup>	
				,00		,00		,00		,00	

Al **rigo RU1 colonna 1** va utilizzato il codice credito:

- **“F7”**, che identifica il credito d'imposta per le attività di formazione di cui all'[articolo 1, comma 46, L. 205/2017, articolo 1, commi da 78 a 81, L. 145/2018, articolo 1, commi da 210 a 217, L. 160/2019, articolo 1, c. 1064, lett. i\) e l\), L. 178/2020 e articolo 22, D.L. 50/2022.](#)

Nella sezione possono essere compilati i **righi RU2, RU3, RU5 colonna 3, RU6, RU8, RU10 e RU12**.

Analogamente al modello redditi 2022, all'interno del rigo **RU5 colonna 3, va esposto l'ammontare complessivo del credito d'imposta maturato nel periodo**.

**Al rigo RU6** va indicato l'ammontare del **credito utilizzato in compensazione**, ai sensi del D. Lgs. 241/1997, **nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione**.

#### Dettagli di compilazione quadro RU – sezione IV

**Nella sezione IV del quadro RU del modello redditi 2023** devono essere compilati i seguenti righi:

- **rigo RU110**, recante informazioni di dettaglio sulla **base di calcolo del credito formazione 4.0 maturato nel periodo d'imposta 2022**;
- **rigo RU156**, recante informazioni di dettaglio sulla **base di calcolo del credito formazione 4.0 maturato nel periodo d'imposta 2021**;
- **rigo RU150**, contenente i dati del **titolare effettivo dei fondi nei periodi 2020-2022**;
- **rigo RU151**, contenente i dati relativi alle **ulteriori sovvenzioni** eventualmente fruite sulle medesime spese.

RU110 "Formazione 4.0"	Numero ore di formazione	Numero lavoratori	Totale spese per attività di formazione	Spese di personale relative ai formatori per le ore di partecipazione alla formazione	Costi di esercizio relativi a formatori e partecipanti alla formazione
	1	2	3	4	5

Costi dei servizi di consulenza connessi al progetto di formazione  
 6 ,00

Spese di personale relative ai partecipanti alla formazione e spese generali indirette  
 7 ,00

Soggetti formatori  
 8

Tecnologie abilitanti  
 9

Rispetto ai righi RU110 dei modelli redditi precedenti, l'attuale comporta l'inserimento di una molteplicità di dati relativi a costi ammissibili, soggetti formatori e tecnologie abilitanti:

- **a colonna 1, il numero totale delle ore** impiegate dai lavoratori dipendenti nelle attività di formazione agevolabili, **in qualità di discenti e di docenti** (dato presente anche nei modelli redditi precedenti);
- **a colonna 2, il numero complessivo dei lavoratori dipendenti** che hanno preso parte alle attività di formazione agevolabili, **in qualità di discenti e di docenti** (dato presente anche nei modelli redditi precedenti);
- **a colonna 3, l'importo totale delle spese sostenute per attività di formazione**, pari alla somma delle colonne da 4 a 7;
- **a colonna 4, l'importo relativo alle spese del personale in veste di docente per le ore di partecipazione alla formazione 4.0**, di cui alla lettera a) dall'articolo 31, paragrafo 3, del regolamento (UE) n. 651/ 2014 della Commissione del 17 giugno 2014;

- a colonna 5, l'importo relativo ai costi di esercizio di formatori e partecipanti alla formazione direttamente connessi al progetto di formazione (le spese di viaggio, i materiali e le forniture con attinenza diretta al progetto, l'ammortamento degli strumenti e delle attrezzature per la quota da riferire al loro uso esclusivo per il progetto di formazione, con esclusione delle spese di alloggio, ad eccezione di quelle minime necessarie per i partecipanti che sono lavoratori con disabilità) di cui alla lettera b) dell'articolo 31, paragrafo 3, del regolamento (UE) n. 651/ 2014 della Commissione del 17 giugno 2014;
- a colonna 6, l'importo relativo ai costi dei servizi di consulenza connessi al progetto di formazione, di cui alla lettera c) dall'articolo 31, paragrafo 3, del regolamento (UE) n. 651/ 2014 della Commissione, del 17 giugno 2014;
- a colonna 7, l'importo relativo alle spese del personale in veste di discente e le spese generali indirette (spese amministrative, locazione, spese generali) per le ore durante le quali i partecipanti hanno seguito la formazione, di cui alla lettera d) dell'[articolo 31, paragrafo 3, del regolamento \(UE\) n. 651/2014](#) della Commissione, del 17 giugno 2014;
- a colonna 8, la tipologia di soggetto che ha erogato la formazione 4.0, se interno all'impresa (codice 1) o esterno all'impresa (codice 2) oppure entrambi (codice 3);
- a colonna 9, la tecnologia abilitante 4.0 maggiormente rilevante in termini di ore di formazione, individuata dalle lettere da a) a m) dell'articolo 3 del D.M. 4 maggio 2018.

RU156 Formazione 4.0 - anno 2021	Costi dei servizi di consulenza connessi al progetto di formazione	3	Spese di personale relative ai formatori per le ore di partecipazione alla formazione	4	Costi di esercizio relativi a formatori e partecipanti alla formazione	5
	6	7	8	9		
			,00	,00	,00	

Il rigo RU156 deve essere compilato dai soggetti che hanno sostenuto, nel periodo d'imposta 2021, spese per formazione 4.0 agevolate col credito d'imposta: i dati richiesti sono infatti complementari alle informazioni su monte ore formazione e numero lavoratori dipendenti coinvolti, esposte al rigo RU110 colonne 1 e 2 del modello redditi 2022.

			1	2	3
			Anno 2020	Anno 2021	Anno 2022
Codice fiscale		Nome			
5		6			
Cognome		Data di nascita		Codice Stato estero di nascita	
7		8 giorno	9 mese	10 anno	11
<b>DOMICILIO ANAGRAFICO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)</b>					
Codice comune		C.a.p.	Tipologia (via, piazza, ecc.)		
10		11	12		
Indirizzo		Numero civico		Frazione	
13		14		15	
<b>RESIDENZA ANAGRAFICA ESTERA</b>					
Codice Stato estero		Stato federato, provincia, contea			Località di residenza
16		17			18
Indirizzo					
19					
<b>DOMICILIO ANAGRAFICO ESTERO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)</b>					
Codice Stato estero		Stato federato, provincia, contea			Località di domicilio
20		21			22
Indirizzo					
23					
RU150 Titolare effettivo		Codice credito		Anno	
		1		2	
Descrizione ulteriore sovvenzione					
RU151 Cumulo		3			

Infine, in base agli articoli 17 e 22 del Regolamento (UE) 2021/241 (Dispositivo per la ripresa e la resilienza) a tutela degli interessi finanziari dell'Unione e **analogamente agli altri crediti d'imposta del Piano Transizione 4.0**, devono inoltre essere compilati i seguenti righi della sezione IV:

- **RU150, in cui indicare i titolari effettivi dei fondi nei periodi 2020-2022;**
- **RU151, in cui indicare le eventuali ulteriori sovvenzioni con riferimento ai medesimi costi che hanno concorso alla determinazione del credito d'imposta nel triennio 2020-2022, al fine di verificare il rispetto del principio del divieto di doppio finanziamento.**

Importante rammentare che l'inserimento del credito d'imposta formazione 4.0 nel modello redditi impone sempre la contestuale compilazione, oltre al quadro RU sezioni I e IV, del quadro RS, prospetto **“Aiuti di Stato”** al rigo RS401.

L'incentivo è infatti un **Aiuto di Stato alla formazione**, concesso nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014.

Dunque, le imprese beneficiarie **del credito d'imposta formazione 4.0, saranno tenute alla compilazione del prospetto “Aiuti di Stato” al rigo RS401, utilizzando il codice aiuto “54”.**

54	Credito d'imposta Formazione 4.0	Art. 1, c. 46-56, L. 205/2017	
----	----------------------------------	----------------------------------	--

## IVA

# **Aperture sul termine di annotazione degli acquisti in reverse charge – prima parte**

di Francesco Zuech



È noto che le tempistiche per gestire gli **acquisti in reverse charge** in modalità elettronica sono purtroppo operativamente **inadeguate**, tanto più per le contabilità affidate in *outsourcing*.

A complicare il tutto, gli inevitabili **ritardi da esterometro**; in detti casi è opportuno ricercare impostazioni maggiormente difendibili ovvero – per dirla in breve – **gestire su carta gli adempimenti Iva** coordinando le date per far apparire comunque tempestivi, se non l'esterometro, quantomeno detti adempimenti Iva.

A rendere un po' meno improbabile detto sforzo, quantomeno per i soggetti trimestrali, la risposta fornita dall'Agenzia delle entrate lo scorso 23 gennaio in occasione del 6° Forum Commercialisti, in cui ha trovato conferma un'apprezzabile interpretazione secondo cui **i termini del comma 3-bis dell'articolo 7 D.P.R. 542/1999**, che consentono a detti soggetti di effettuare l'annotazione nel registro vendite entro la fine del mese successivo al trimestre, **sono applicabili anche per l'annotazione degli acquisti in reverse charge (posta a debito in particolare)**.

Questa precisazione rafforza le considerazioni già formulate su queste pagine circa gli accorgimenti percorribili grazie anche alle interpretazioni della [circolare Ade 26/E/2022](#) in materia di nuovo esterometro (si veda ["Acquisti da non residenti: rimendi antichi a tempistiche inadeguate"](#), su EcNews del 02.08.2022).

## **Gli acquisti interni in reverse charge**

Per gli acquisti interni in *reverse* le problematiche dei ritardi sono un po' meno avvertite semplicemente perché, per il momento, **non c'è alcun obbligo comunicativo** verso l'Agenzia

delle entrate.

Come conferma, infatti, anche l'ultima versione – la 1.8 del 30.09.2022 – della **“Guida alla compilazione delle fatture elettronica e dell'esterometro”** il contribuente *“alternativamente alla trasmissione del TD16 via SDI può integrare manualmente la fattura ricevuta previa stampa e conservazione analogica della stessa”*.

Nel compilare il TD16 in questione, istruzioni e specifiche tecniche chiedono di indicare nel campo 2.1.1.3 <data>, *“la data di ricezione della fattura in reverse charge o comunque una data ricadente nel mese di ricezione della fattura emessa dal fornitore”* nonché l'indicazione *“nel campo 2.1.6 <DatiFattureCollegate> degli estremi della fattura di riferimento e, a questo fine, dell'IdSdl attributo alla stessa a SDI, quanto disponibile”*.

E poiché sulla data di consegna della fattura elettronica – essendo nota al Sdl – non si “bleffa”, va da sé che **è tutt'altro che opportuno che l'operatore invii i flussi TD16 tardivamente** ovvero oltre il 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura.

L'AdE è infatti **potenzialmente in grado di intercettare tutti i ritardi in questione**; ritardi che sarebbero pesantemente sanzionabili ai sensi dell'[articolo 6, comma 9-bis, D.Lgs 471/1997](#) ovvero – quanto va bene – con una sanzione pecuniaria da euro 500 a 20.000.

Non essendo possibile escludere che in futuro l'Agenzia non riservi anche per i flussi in analisi (e per quelli a seguire) la medesima dovizia con cui ha recentemente dispensato **inviti di compliance per corrispettivi telematici e fatture attive emesse/trasmesse in ritardo** (Provvedimento AdE n. 61196 dello scorso 3 marzo) diventa spassionatamente consigliabile ripiegare per una gestione analogica del *reverse* evitando l'invio di file tardivi.

L'operatore dovrà essere ovviamente cosciente, che, per questi XML non trasmessi, **dovrà sorvolare sul beneficio della conservazione sostitutiva a norma e conservare su carta la fattura stampata e opportunamente integrata**.

### **Gli acquisti da non residenti e l'esterometro**

Per gli acquisti dai non residenti le difficoltà sono sicuramente amplificate dall'obbligo della comunicazione esterometro che, da luglio 2022, va onorata a flusso continuo (attraverso il TD17, TD18, TD19 e TD28) **entro il 15 del mese successivo al momento di effettuazione** (fornitore extra UE) o **all'arrivo della fattura** (di forniture UE con eventuale TD20, ex articolo 46 comma 5, nel caso di mancato arrivo).

Che fare, quindi, nel caso di ritardi nella gestione dell'acquisto da non residente?

Come abbiamo già osservato su queste pagine ([EcNews del 02.08.2022](#), cit.), la [circolare 26/E/2022](#) ha già offerto, ai fini Iva, delle “ancore di salvataggio” laddove, nella sostanza, ha precisato che:

- **non è obbligatorio assolvere gli adempimenti Iva** (integrazione delle fatture UE e autofatture dagli extra UE) **mediante la procedura di trasmissione dell'XML** (TD17, TD18 e TD19 a seconda dei casi), *“ma il mancato/tardivo invio costituisce violazione dell’obbligo comunicativo dell’esterometro”* (§ 2.7);
- la trasmissione dati (XML) delle operazioni passive **avrà rilevanza ai soli fini dell’assolvimento del relativo obbligo e delle correlate sanzioni in caso di inadempimento** (cioè 2 euro; massimo 400 mensili) rimanendo però **“autonomamente sanzionabili le eventuali diverse violazioni degli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione”** (§ 2.10); in tal senso viene anche ribadito (§ 2.8) che **in caso di tardiva trasmissione dei dati delle operazioni passive** non si concretizza *“in linea generale”* anche il tardivo assolvimento dell’imposta tramite integrazione/autofattura **fermo restando che detto adempimento è autonomo** *“rispetto alla tardiva (od omessa) trasmissione dei dati delle operazioni con l’estero”*;
- rimane fermo che l’utilizzo elettronico di detti documenti (quando tempestivo e coerente nel contenuto) può soddisfare contestualmente sia l’adempimento Iva che l’esterometro e che per gli acquisti da extra UE è confermato che l’invio del file XML **può avere** (ma non è un obbligo) **effetto “sostitutivo”** costituendo ad ogni effetto l’autofattura articolo 17, comma 2 (§ 2.5 e § 2.6).

È fuori dubbio, quindi, che laddove l’adempimento Iva risulti tempestivo dai documenti analogici e dai registri, l’invio degli XML tardivi potrà essere giustificato come mera violazione di esterometro e sanzionabile al più con 2 euro (max 400 mensili) e non anche con la ben più pesante, già citata, sanzione dell’articolo 6, comma 9-bis.

### **Termini di annotazione degli acquisti in *reverse charge* nel registro vendite (posta a debito)**

Veniamo quindi alla precisazione AdE fornita in occasione del citato 6° Forum commercialisti in cui, alla precisa domanda se per la **posta a debito degli acquisti in *reverse charge* gli operatori trimestrali per opzione** ([articolo 7, comma 1, D.P.R. 542/1999](#)), in luogo degli ordinari termini dell’articolo 23 (15 del mese successivo, n.d.r.), possano adottare ai fini dell’annotazione i più ampi termini previsti dall’[articolo 7, comma 3-bis, D.P.R. 542/1999](#), l’Agenzia ha dato risposta affermativa.

Detta disposizione, introdotta dalla Legge di bilancio 2021, dispone che i trimestrali per opzione *“possono annotare le fatture nel registro di cui all’articolo 23 ... , entro la fine del mese successivo al trimestre di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni”*.

Nella riposa l’Agenzia ha precisato di ritenere applicabile detto termine *“laddove il cessionario/committente di un’operazione cd. interna da assoggettare a tale meccanismo abbia esercitato la richiamata opzione”* (cioè quella per la liquidazione trimestrale) e che *“la medesima facoltà è consentita anche con riferimento alle operazioni in *reverse charge* cd esterno, considerato che l’imposta ad esse relativa viene liquidata ugualmente su base trimestrale”*.

È ammessa quindi la possibilità di annotare tutti questi acquisti in **reverse** (tanto interni quanto internazionali) l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento, **ferma restando** (si noti) **la (retro)imputazione al mese di effettuazione** (leggasi più precisamente "effettuazione" per le autofatture su acquisti da fornitori extra UE e mese di arrivo della fattura nel caso della tecnica dell'integrazione su fatture nazionali e di forniture comunitarie, *nda*).

### Termine annotazione nel registro acquisti degli acquisti in reverse

E per la posta acquisti? Il tema non è stato affrontato nella citata risposta ma non è un problema, giacché:

- è chiaro che l'articolo 25 non impone termini rigidi per l'annotazione ma si limita a "pretendere" che il contribuente annoti fatture di acquisto e bollette **"anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta ..."** ovvero, estremizzando, gli acquisti possono essere tutti annotati entro il 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento purché siano imputati a detto trimestre (anche l'ultimo giorno se vogliamo);
- è fuori dubbio, dal 2013, che i suddetti termini per l'annotazione ex articolo 25 sono validi anche per gli acquisti in *reverse charge* essendo state eliminate le previsioni che, nelle specifiche disposizioni (ad esempio l'articolo 17 comma 5), richiamavano invece l'annotazione anche nel registro acquisti entro il mese di arrivo/integrazione della fattura.

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### **Dichiarazione dei redditi per il cittadino italiano residente all'estero**

di Angelo Ginex



Il **cittadino italiano** che vive e lavora all'estero deve prestare attenzione alla **dichiarazione dei redditi** in quanto potrebbe essere tenuto a dichiarare in Italia i **redditi conseguiti nel Paese estero**.

Un elemento fondamentale da prendere in considerazione, secondo quanto previsto dall'[articolo 2 Tuir](#), è quello della **“residenza fiscale”**.

Infatti, la disposizione citata stabilisce che una persona fisica si considera **fiscalmente residente in Italia** in presenza di **tre condizioni alternative**: se è **iscritta nella anagrafe della popolazione residente per almeno 183 giorni all'anno** oppure ha **il domicilio o la residenza nel territorio dello Stato**.

Dunque, è **sufficiente** la sussistenza di **uno solo dei requisiti** sopra indicati affinché una persona fisica venga considerata fiscalmente residente in Italia (cfr., [Corte di Cassazione, sentenza n. 19484 del 30.09.2016](#)).

Inoltre, la medesima norma prevede che si considerano altresì **residenti in Italia**, salvo prova contraria, i **cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori a fiscalità privilegiata**.

L'individuazione della **residenza fiscale** è molto importante in quanto, ai sensi del successivo **articolo 3**, l'imposta sul reddito delle persone fisiche (c.d. Irpef) si applica sul reddito complessivo del soggetto, che è formato, **per i residenti**, da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili e, **per i non residenti, soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato**.

Ciò significa che in base a quanto sopra esposto, se una persona fisica risulta essere

**fiscalmente residente in Italia**, essa sarà tenuta a dichiarare nel nostro Paese **tutti i redditi conseguiti, sia quelli prodotti all'estero** (per esempio, il reddito da lavoro dipendente) **sia quelli prodotti in Italia**.

Diversamente, se la persona fisica **non** risulta essere fiscalmente residente in Italia, perché ha provveduto alla **cancellazione dalla anagrafe della popolazione residente e risulta iscritta all'Anagrafe degli Italiani residenti all'estero (AIRE) per la maggior parte dell'anno** (quindi per almeno 183 giorni), **dovrà dichiarare in Italia solo i redditi ivi percepiti**.

Infatti, i cittadini italiani che si trasferiscono all'estero, **entro 90 giorni dal trasferimento**, devono provvedere all'**iscrizione all'AIRE** presso l'Ufficio consolare di riferimento, la quale comporta la **cancellazione dall'Anagrafe del Comune italiano di provenienza**.

Qualora il contribuente, anche se **trasferito all'estero**, sia da considerarsi **fiscalmente residente in Italia** (ad esempio, perché risulta essere iscritto all'AIRE per meno di 183 giorni all'anno oppure perché ha mantenuto in Italia il suo domicilio), dovrà provvedere a **dichiarare il reddito estero percepito** attraverso il modello per la dichiarazione dei redditi delle persone fisiche nel nostro Paese e pagare anche qui le imposte.

La **giurisprudenza di legittimità** è concorde nell'affermare che, *“ai sensi del combinato disposto degli articoli 2 Tuir e 43 cod. civ., deve considerarsi soggetto passivo il cittadino italiano che, pur risiedendo all'estero, stabilisca in Italia, per la maggior parte del periodo d'imposta, il suo domicilio, inteso come la sede principale degli affari ed interessi economici nonché delle relazioni personali, come desumibile da elementi presuntivi ed a prescindere dalla sua iscrizione all'AIRE”* (cfr., [Corte di Cassazione, sentenza n. 29365 dell'11.10.2022](#)).

Da ultimo occorre precisare che è molto importante verificare anche cosa prevedono le **convenzioni contro le doppie imposizioni** stipulate dall'Italia e dal Paese estero, dal momento che il diritto di assoggettare a tassazione il reddito percepito potrebbe essere **limitato solo all'Italia** oppure **esclusivamente al Paese estero** oppure essere **esteso ad entrambi**.

Ad esempio, nel caso di **redditi da lavoro dipendente prestato in Svizzera da cittadini italiani iscritti all'AIRE**, dipendenti dell'ente Ferrovie dello Stato (successivamente Trenitalia S.p.A.), è stato precisato che essi **sono soggetti ad Irpef in Italia** in virtù dell'**articolo 19 Convenzione italo-svizzera**, atteso che *“la norma pattizia, prevalendo sulle disposizioni di diritto internazionale interno di cui al D.P.R. 917/1986, individua alcune ‘remunerazioni’ che restano imponibili, in regime di reciprocità, nello Stato da dove provengono, se pagate da uno degli Stati contraenti o anche da enti autonomi di diritto pubblico, fra cui sono specificamente indicate le Ferrovie dello Stato, successivamente trasformatesi in Trenitalia s.p.a., senza che tale modifica possa incidere sul regime fiscale”* (cfr., [Corte di Cassazione, sentenza n. 2912 del 13.02.2015](#)).

Da ultimo si rileva che, qualora la convenzione preveda una **tassazione estesa ad entrambi gli Stati**, generalmente, al fine di evitare al contribuente una **doppia tassazione** (sia nel Paese estero in cui il reddito è stato conseguito sia in Italia), è previsto il riconoscimento di un

credito per le imposte versate all'estero.

In particolare, tale meccanismo consente, alla persona fisica che abbia già subito una **tassazione definitiva nel Paese estero** nel momento in cui ha percepito il reddito, di godere in sede di dichiarazione dei redditi in Italia di un **credito d'imposta** al fine di “recuperare” le **imposte pagate all'estero**.

## CONTENZIOSO

### **È il contribuente a dover provare il diritto al rimborso**

di Gianfranco Antico

Master di specializzazione

## ACCERTAMENTO FISCALE NEL REDDITO D'IMPRESA E DEL LAVORO AUTONOMO

[Scopri di più >](#)

In tema di contenzioso tributario, ove la controversia abbia ad oggetto l'impugnazione avverso il **silenzio-rifiuto dell'istanza di rimborso**, il **contribuente** è attore in senso non solo formale ma anche sostanziale, con la duplice conseguenza che grava su di lui **l'onere di allegare e provare i fatti** a cui la legge riconosce il trattamento impositivo rivendicato, e le argomentazioni con cui l'Ufficio nega la sussistenza di detti fatti, o la qualificazione ad essi attribuita, costituiscono mere difese, non soggette ad alcuna preclusione processuale. Così si esprime la Corte di Cassazione con **l'ordinanza n. 9320 del 04.04.2023**.

Secondo il consolidato orientamento giurisprudenziale, che viene confermato in questa sede, *“incombe sul contribuente, il quale invochi il riconoscimento di un credito d'imposta, l'onere di provare i fatti costitutivi dell'esistenza del credito, e, a tal fine, non è sufficiente l'esposizione della pretesa nella dichiarazione, poiché il credito fiscale non nasce da questa, ma dal meccanismo fisiologico di applicazione del tributo”* (Cass. ord.n.5288/2020; Cass. n. 27580/2018; n. 23042/2015, n. 18427/2012).

Grava, pertanto, sul contribuente che **esercita il diritto al rimborso** l'onere di provare il presupposto del diritto azionato; **né** in tema di rimborso d'imposta l'Amministrazione finanziaria deve **svolgere attività di rettifica della dichiarazione** in cui è stato esposto il credito, sicché, anche in assenza di accertamenti nei termini di legge, **non si consolida il diritto del contribuente** (Cass. n. 2834/2020; [Cass. 17 giugno 2016, n. 12557](#)).

L'allora CTR, affermando il diritto al rimborso del contribuente con un impreciso riferimento alla documentazione in atti, così invertendo l'onere della prova in materia, non si è adeguata agli indicati principi, avendo fatto discendere la prova del credito chiesto a rimborso da **documentazione genericamente indicata** (non essendo all'uopo sufficiente la mera apposizione dello stesso nella dichiarazione mod. 760/94), contrastando tale affermazione con gli ordinari principi che regolano la ripartizione dell'onere della prova nel caso in cui il contribuente impugni il silenzio-rifiuto dell'Amministrazione su una istanza di rimborso.

Oltretutto il ragionamento operato ha trovato conferma normativa. Infatti, la riforma della giustizia tributaria – **L. 130/2022** –, che ha apportato, fra l'altro, significative modifiche in ordine agli oneri probatori, ha posto il sigillo sulla questione: **l'articolo 7, comma 5-bis, D.Lgs. 546/1992**, dopo aver affermato che l'Amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato e il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni, puntualizza che **spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati**.

Ricordiamo, altresì, che in tema di rimborso di imposte l'Amministrazione finanziaria può contestare il credito esposto dal contribuente nella dichiarazione dei redditi anche qualora siano scaduti i termini per l'esercizio del suo potere di accertamento, in applicazione del principio “*quae temporalia ad agendum, perpetua ad excepiendum*”.

E ciò comunque è coerente con il principio di diritto che si trae dall'[articolo 1442, comma 4, cod. civ.](#), secondo il quale il contraente legittimato all'azione di annullamento del contratto può far valere la causa di annullabilità a titolo di eccezione, anche decorso il termine di prescrizione dell'azione, per contrastare l'iniziativa della controparte che lo abbia convenuto per ottenere l'adempimento (**Corte di Cassazione, sentenza n. 3858/2023**).

A queste conclusioni era già giunta la Corte di **Cassazione a SS.UU. – sentenza n. 5069/2016** -, dirimendo così il contrasto giurisprudenziale che si era venuto a creare, che supera il precedente contrario (sentenza n.9339/2012).

Le Sezioni Unite, con la sentenza n. 5069/2016, aderiscono all'orientamento opposto e pregresso, anche e soprattutto a tutela di chi richiede crediti legittimi, rilevando comunque che l'eventuale inerzia dell'Ufficio può essere vinta attraverso **l'impugnazione del silenzio rifiuto**, così da far venire meno l'incertezza nella definizione del rapporto tributario.

## BUSINESS ENGLISH

### ***Collaborating Effectively***

di Tom Roper



Seminario di specializzazione

## MARKETING PER LO STUDIO: 5 STEP PER COSTRUIRE LA TUA STRATEGIA

[Scopri di più >](#)

Collaboration means two or more people working together to achieve an objective. Studies in the past have found that working together allows people to feel more motivated and helps them perform much better. People who are collaborating on tasks stay interested in their target and work for longer, feel less tired and in the end get better results than people who are working alone.

Working together as a team allows people to achieve things that wouldn't ever be able to be done by just one person. What's more, the communication needed in order for team members to share goals and explain ideas is a key part of a process that improves the quality of everyone's way of thinking and their contributions.

Let's take a look at five top tips for effective collaboration and strong teamwork that will improve productivity and get better results.

#### **1. Creating a culture of cooperation**

To achieve their goals effectively, team members need to be able to co-operate and be generous with their own resources, this includes their own particular talents. When people get to know the strengths of their individual team members, they can use the different skills and expertise in the team to their advantage.

Team leaders can help to create a culture of cooperation by setting an example that includes spending time talking to each individual, supporting them and sharing their knowledge and resources with their team. When we see our team leaders being open and welcoming different ideas, we are more likely to do the same.

## 2. Defining clear goals and clear roles

Working in a team without clear goals is like running a race without a finish line. In order for team collaboration to be successful, members need to have clear goals in mind and understand their individual responsibilities. This not only helps them to understand what part they play in the team's success.

## 3. Leaders – focus on tasks and relationships

Objectives are important, but we should also remember that a team is made up of people and their unique relationships to each other. The stronger those relationships are, the higher the probability that the team is effective.

A report by Harvard Business Review found that the most productive and innovative teams often have leaders with a flexible leadership style. They may start a project being task-focused and defining the goals and roles in a team. However as the project continues, they are able to switch to a more relationship-oriented style, which focuses on team-building and creating an environment of friendliness and trust.

## 4. Maintaining open lines of communication

If we want the members of our teams to work well together, communication is always the key. We should be able to provide effective channels of communication and encourage people to share and update on what they're doing. A standard meeting once a week for updates is not enough to give this level of communication. There are many project management tools like Microsoft Teams or Slack that provide a regular and open channel of communication with everyone. Another option could be creating a group on messaging apps like WhatsApp or LINE to offer team members a chance to informally communicate with others.

## 5. Encouraging community spirit

Companies often organise social events as they understand the importance of creating a sense of community. Activities could be anything from a weekly lunch spent together sharing food to even quizzes in the afternoon or after work. Or you can start with simple, everyday things like sharing coffee breaks together or creating a space to swap books. Ideas like these all encourage collaboration by bringing people together and helping them bond with their

colleagues.

Collaboration is an opportunity to learn from each other and encourage fresh thinking, as well as a source of energy, strength and continued effort. As the saying always goes, 'If you want to go fast, go alone. If you want to go far, go together.'

