

Edizione di martedì 23 Maggio 2023

IN DIRETTA

Euroconference In Diretta puntata del 23 maggio 2023

di Euroconference Centro Studi Tributari

CASI OPERATIVI

Calcolo del quinquennio ai fini dell'applicazione della tassazione separata

di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Divieto di doppio finanziamento e compilazione del rigo RU151

di Clara Pollet, Simone Dimitri

ISTITUTI DEFLATTIVI

Ravvedimento operoso: ritrattabile solo se l'errore è essenziale

di Arianna Semeraro

IMU E TRIBUTI LOCALI

Non devono essere denunciate le variazioni di valore delle aree edificabili

di Francesca Benini

ISTITUTI DEFLATTIVI

Il mancato accordo in sede di contraddittorio non vuol dire rinuncia all'istanza di adesione

di Gianfranco Antico

IN DIRETTA

Euroconference In Diretta puntata del 23 maggio 2023

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



L'appuntamento settimanale dedicato alle novità e alle scadenze del momento. Una “prima” interpretazione delle “firme” di Euroconference che permette di inquadrare il tema di riferimento offrendo una prima chiave interpretativa. Una “bussola” fondamentale per l'aggiornamento in un contesto in continua evoluzione. Arricchiscono l'intervento dei relatori i riferimenti ai prodotti Euroconference per tutti gli approfondimenti del caso specifico.

Guarda il video di Euroconference In Diretta, il servizio di aggiornamento settimanale con i professionisti del Comitato Scientifico di Centro Studi Tributari.

CASI OPERATIVI

Calcolo del quinquennio ai fini dell'applicazione della tassazione separata

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



Domanda

Una società di persone si appresta a cedere l'unica azienda e poi cesserà l'attività.

Ai fini della tassazione separata nel caso in cui si procedesse alla messa in liquidazione della società prima della cessione dell'azienda, l'articolo 17, Tuir prevede che siano trascorsi 5 anni dalla costituzione.

Visto che la società è stata costituita 4 anni fa mediante il conferimento di una ditta individuale da parte di un socio (e di altre attività da parte dell'altro socio), è possibile prevedere una continuità dell'azienda conferita e quindi applicare la tassazione separata al reddito derivante dalla liquidazione della società, comprensiva della plus da cessione di azienda?

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



ADEMPIMENTO IN PRATICA

Divieto di doppio finanziamento e compilazione del rigo RU151

di Clara Pollet, Simone Dimitri



In un [precedente intervento](#) abbiamo analizzato il **nuovo rigo RU150**, dedicato al “**Titolare Effettivo**”, da compilare per i crediti d'imposta formazione 4.0, ricerca e sviluppo ed il credito beni strumentali, rientranti nella misura PNRR Transizione 4.0.

Al fine di verificare il rispetto del **principio del divieto di doppio finanziamento** il beneficiario, che ha **usufruito di un'ulteriore sovvenzione** con riferimento ai **medesimi costi che hanno concorso alla determinazione del credito**, deve compilare il **rigo RU151**, indicando in **colonna 1** il **codice del credito d'imposta** (F7, L1, L3, 2L, 3L), in **colonna 2** l'**anno di riferimento** (2020, 2021 o 2022) nel quale i benefici sono stati cumulati e, infine, in **colonna 3**, la descrizione dell'**ulteriore sovvenzione fruita**.

Con la [circolare del 31 dicembre 2021, n. 33](#) la Ragioneria Generale dello Stato ha fornito **specifici chiarimenti in relazione ai concetti di “doppio finanziamento” e di “cumulo delle misure agevolative”**, al fine di scongiurare dubbi ed incertezze nell'attuazione degli interventi previsti all'interno del PNRR e finanziati dal Dispositivo per la ripresa e la resilienza (RRF), istituito con Regolamento (UE) 2021/241.

Le due nozioni sopra richiamate si riferiscono a due **principi distinti e non sovrapponibili**.

In particolare, il **divieto di doppio finanziamento, previsto espressamente dalla normativa europea**, prescrive che il medesimo costo di un intervento **non possa essere rimborsato due volte** a valere su fonti di finanziamento pubbliche **anche di diversa natura**.

Si tratta di un principio generale di sana gestione finanziaria applicabile al bilancio dell'Unione europea, ma valido quale regola generale anche per l'ordinamento interno.

Il **concetto di cumulo**, viceversa, si **riferisce alla possibilità di stabilire una sinergia tra diverse forme di sostegno pubblico di un intervento**, che vengono in tal modo cumulate **a copertura di diverse quote parti di un progetto/investimento**.

Tale fattispecie è prevista nell'ambito dei PNRR dall'articolo 9 del Regolamento (UE) 2021/241, secondo cui: *“il sostegno fornito nell'ambito del dispositivo per la ripresa e la resilienza (RRF) si **aggiunge al sostegno fornito nell'ambito di altri programmi e strumenti dell'Unione**”.*

È pertanto prevista la possibilità di cumulare all'interno di un unico progetto fonti finanziarie differenti *“...a condizione che tale sostegno **non copra lo stesso costo**”* (divieto di doppio finanziamento).

A titolo **esemplificativo**, se una misura del PNRR **finanzia il 40% del valore di un bene/progetto**, la **quota rimanente del 60% può essere finanziata attraverso altre fonti**, purché si rispettino le disposizioni di cumulo di volta in volta applicabili e, complessivamente, **non si superi il 100% del relativo costo**.

In quest'ultimo caso, parte dei costi sarebbero infatti finanziati due volte e tale fattispecie sarebbe riconducibile all'interno del cosiddetto “doppio finanziamento”, di cui **è fatto sempre divieto**.

Le *“**istruzioni tecniche per la selezione dei progetti PNRR**”*, di cui alla Circolare RGS n. 21 del 14.10.2021, includono tra gli obblighi da rispettare per tutti i progetti finanziati con risorse PNRR, **l'assenza di doppio finanziamento**, ovvero *“...una **duplicazione del finanziamento degli stessi costi da parte del dispositivo e di altri programmi dell'Unione, nonché con risorse ordinarie da Bilancio statale**”, lasciando invece aperta, per costi diversi all'interno di un medesimo progetto o diverse quote parti del costo di uno stesso bene, la possibilità di **cumulare il sostegno di diverse fonti finanziarie**.*

Quanto sopra esposto vale anche per la **misura PNRR Transizione 4.0** che prevede la concessione di un credito d'imposta per le imprese che **investono in tecnologie 4.0** e/o in **attività di ricerca e sviluppo**.

In tal caso, **laddove l'investimento risultasse in parte finanziato da altre risorse pubbliche, è ammesso il cumulo con il credito d'imposta** (fino a concorrenza del 100% del costo dell'investimento), **esclusivamente per la parte di costo dell'investimento non finanziata con le altre risorse pubbliche**.

Si pensi, ad esempio, ad una società di capitali che abbia **acquistato ed interconnesso nel 2022 un macchinario 4.0**, finanziando l'acquisto avvalendosi della **Nuova Sabatini** e fruendo, al contempo, del **credito d'imposta beni strumentali** (pari al 40% dell'investimento).

Nel caso proposto l'impresa dovrà compilare sia il rigo RU150 dedicato al “Titolare Effettivo” che il **rigo RU151 per segnalare il cumulo tra le due misure**.

RU151 Cumulo		Codice credito ¹ 2L	Anno ² 2022
		Descrizione ulteriore sovvenzione ³ SABATINI	

Il **cumulo tra le due agevolazioni** – confermato dalle FAQ pubblicate sul sito del Mise – soggiace al limite posto dell'[articolo 1, comma 192, L. 160/2019](#), secondo cui il **credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi**, a condizione che tale cumulo, **tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, non porti al superamento del costo sostenuto**.

Si segnala infine che, tenuto conto di quanto disposto dall'articolo 17 del menzionato Regolamento 2021/241, i soggetti che hanno fruito **nel periodo d'imposta 2020** dei **crediti d'imposta in beni strumentali materiali e immateriali 4.0**, sono tenuti ad indicare nel **rigo RU152** le seguenti informazioni: in colonna 1 e 3, **l'ammontare dei costi sostenuti dal 1° al 31 gennaio 2020** ed in colonna 2 e 4, il rapporto (in percentuale) tra costi sostenuti dal 1° al 31 gennaio 2020 e il **totale dei costi sostenuti nel periodo 2020** riferiti ai predetti crediti d'imposta.

ISTITUTI DEFLATTIVI

Ravvedimento operoso: ritrattabile solo se l'errore è essenziale

di Arianna Semeraro



Le somme versate mediante **ravvedimento operoso** non possono essere successivamente **richieste a rimborso** salvo il caso in cui il versamento medesimo sia derivato da un **errore essenziale e riconoscibile**.

Questa è la diretta conseguenza della **natura stessa dell'istituto** del ravvedimento operoso di carattere **negoziale** tale da costituire una **dichiarazione di volontà** che può essere oggetto di annullamento esclusivamente per **errore determinante**.

Queste le conclusioni raggiunte dagli Ermellini **nell'ordinanza n. 11993 del 08.05.2023**.

La vicenda traeva origine dal **ricorso proposto dall'Agenzia delle entrate** contro una decisione della CTR che aveva accolto la doglianza del contribuente, opposti al diniego dell'Amministrazione finanziaria rispetto ad una sua **istanza di rimborso di sovrattasse ed interessi** versati a seguito di **ravvedimento operoso** per ritardato pagamento di imposte.

In particolare, per i giudici di secondo grado il contribuente aveva ben **dimostrato** come il tardivo pagamento delle somme in questione – circostanza quest'ultima che aveva condotto il contribuente ad utilizzare lo strumento del ravvedimento operoso – fosse **addebitabile al mancato incasso di un credito** spettante nei confronti della Pubblica amministrazione.

Tuttavia, **l'Agenzia** impugnava la su esposta decisione di merito eccependo la violazione dell'[articolo 13, D.Lgs. 472/1997](#); **doglianza**, questa, giudicata **fondata** da parte del Supremo Consesso primariamente sulla scorta della **natura negoziale** del ravvedimento operoso che **non consente una ripetibilità delle somme** così versate.

Come noto, il c.d. “ravvedimento operoso”, disciplinato **dall'articolo 13 D.Lgs. 472/1997**, è istituito attraverso il quale il contribuente, correggendo i propri errori od omissioni (e, dunque, corrispondendo integralmente le imposte dovute o sanando ogni altra violazione anche se non incidente sulla determinazione della base imponibile e sul pagamento di tributi) entro le

finestre temporali individuate dal legislatore, può ottenere una **riduzione** delle sanzioni. Riduzione che viene poi diversamente modulata in funzione del tipo di errore commesso con il periodo temporale per il quale lo stesso si è protratto, secondo un criterio di **premialità graduale**.

Sarebbe proprio l'**elemento volitivo** caratterizzante l'istituto che precluderebbe, *ab origine*, la possibile **valutazione successiva** in ordine alla sussistenza ed ai caratteri propri della violazione, ivi inclusa la ricorrenza di possibili cause di non punibilità.

L'orientamento tradizionale dei giudici di legittimità è sempre stato nel senso di **precludere qualsiasi forma di ripetibilità** di quanto corrisposto a titolo di sanzioni in sede di ravvedimento, con la **sola eccezione** della presenza di **errori particolarmente caratterizzati** ("formali, essenziali e riconoscibili") incidenti sul ravvedimento stesso.

Solo la presenza di tali tipologie di errori, poiché **idonei ad alterare la formazione della volontà** del contribuente, poi manifestantesi sul piano esterno quale **libera e spontanea scelta sull'uso del ravvedimento**, renderebbe **ripetibili** le **sanzioni** a tale titolo versate.

Dove per **errore determinante** – precisano i giudici – deve intendersi quello enucleato dall'[articolo 1428 cod. civ.](#) secondo cui l'errore è causa di annullamento del contratto quando **è essenziale ed è riconoscibile dall'altro contraente**.

Nessuno spazio è lasciato all'apprezzamento circa la **natura della violazione**, sia essa formale, meramente formale ovvero sostanziale, né, tantomeno, a quello relativo alla **sussistenza ab origine dei presupposti** sanzionatori.

Ciò in quanto entrambi gli apprezzamenti opererebbero su di un **piano alternativo ed incompatibile rispetto a quello su cui opera il ravvedimento** o, in altre parole, rispetto all'espresso e **spontaneo** riconoscimento della violazione che il contribuente manifesta e condivide per il tramite del ravvedimento e che **non può essere oggetto di ritrattazione**.

In definitiva, secondo i giudici, dopo che il contribuente abbia optato per il ravvedimento operoso, le sanzioni in tal modo corrisposte dipendono da **una scelta di natura negoziale e consapevole** dello stesso che, **riconoscendo la propria omissione** o il proprio inadempimento, **spontaneamente** lo regolarizza beneficiando di una riduzione delle sanzioni.

È proprio la natura **spontanea** e **volontaria** che sta alla base del ravvedimento a rendere, secondo i giudici di legittimità, **impossibile alcuna ripetibilità di quanto versato**, salvo il caso in cui – lo si ricorda – il contribuente, nel formulare il ravvedimento, sia caduto **in un errore qualificato**, ai sensi di quanto disposto dalla disciplina generale contenuta nel codice civile.

Gli stessi principi devono essere applicabili anche con riferimento soprattassa.

IMU E TRIBUTI LOCALI

Non devono essere denunciate le variazioni di valore delle aree edificabili

di **Francesca Benini**



La Corte di Cassazione, con l'**ordinanza n. 11443/2023 del 02.05.2023**, ha affermato che, in relazione alle aree edificabili che sono state già oggetto di dichiarazione ai fini Ici/Imu, il **contribuente non è tenuto a dichiarare la successiva variazione del valore venale dell'immobile**, salvo il caso in cui la variazione dipenda da precisi elementi fattuali o da variazioni urbanistiche.

In particolare, la Corte di Cassazione si è espressa in merito a **cinque avvisi di accertamento** (relativi agli anni dal 2007 al 2011) con i quali il Comune aveva rettificato ai fini Ici il valore venale (e, quindi, la base imponibile) delle aree edificabili indicate in una precedente dichiarazione presentata dal contribuente.

Il Comune, con tali atti, aveva contestato al contribuente, non solo l'omesso pagamento dell'Ici, ma anche **l'omessa presentazione della relativa dichiarazione**, sostenendo che il soggetto passivo era tenuto a denunciare annualmente gli incrementi di valore venale dei terreni.

Sulla base di tale contestazione, il Comune aveva irrogato la sanzione per omessa presentazione della dichiarazione Ici, ossia la sanzione che va dal 100% al 200% dell'imposta dovuta.

La Corte di Cassazione, accogliendo i motivi di ricorso presentati dal contribuente, ha dichiarato l'illegittimità delle contestazioni avanzate dal Comune.

Nello specifico, i giudici, richiamando una precedente pronuncia della Corte di Cassazione (sentenza n. 20354/2019), hanno statuito che ***“non può trovare accoglimento il rilievo secondo cui, quando oggetto d'imposta è un'area edificabile, sussiste l'obbligo in capo al contribuente di verificare ogni anno le oscillazioni di valore del bene, in quanto troppo generico”***.

Secondo i giudici di legittimità, infatti, l'[articolo 10, comma 4, D.Lgs. 504/1992](#) prevede l'ultrattività degli effetti dell'originaria dichiarazione Ici/Imu, fissando come unica eccezione il subentrare di "*modifiche di dati ed elementi dichiarati*", i quali impongono al contribuente di **presentare una denuncia di dichiarazione**.

In base a tale statuizione, la Corte di Cassazione ha ritenuto che la **dichiarazione Ici/Imu** deve essere presentata solo ed esclusivamente in caso di **variazioni ancorate ad elementi fattuali o a determinate variazioni delle caratteristiche urbanistiche**.

In caso contrario, la variazione del valore di mercato delle aree edificabili **non deve essere oggetto di dichiarazione al Comune**, dal momento che lo stesso ha già a disposizione gli atti di vendita dei terreni edificabili, in ragione dei quali determinare la base imponibile delle aree edificabili ai fini dei tributi locali.

Alla luce di quanto sopra, pertanto, la Corte di Cassazione ha statuito che, qualora il possessore abbia già provveduto a dichiarare precedentemente l'area edificabile, in caso di omesso versamento dell'Ici/Imu derivante dall'incremento del valore dell'area edificabile per mere variazioni di mercato, si configura una **violazione per omesso versamento del tributo locale** (sanzione pari al 30%) e non una violazione dell'obbligo dichiarativo (dal 100% al 200%).

In aggiunta, la Corte di Cassazione ha rilevato che, in tale ipotesi, il **termine di decadenza** quinquennale per la notifica degli atti di accertamento decorre dall'anno del versamento del tributo e non da quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Da ultimo, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza oggetto di esame, ha ricordato che le delibere con le quali i Comuni individuano i valori venali delle aree fabbricabili rappresentano delle **presunzioni** utilizzabili dal giudice che, tuttavia, non hanno valore imperativo ed ammettono la prova contraria.

Secondo la Corte di Cassazione, infatti, il giudice tributario, in presenza di **adeguata prova contraria**, può disattendere i valori stimati dal Comune e, su istanza di parte, **procedere ad un'autonoma stima**, utilizzando i parametri vincolanti previsti dall'[articolo 5, comma 5, D.Lgs. 502/1992](#) (ossia, parametri quali la zona territoriale di ubicazione, l'indice di edificabilità, la destinazione d'uso consentita, gli oneri per gli eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, i prezzi medi rilevati sul mercato della vendita di aree aventi analoghe caratteristiche).

ISTITUTI DEFLATTIVI

Il mancato accordo in sede di contraddittorio non vuol dire rinuncia all'istanza di adesione

di **Gianfranco Antico**



L'[articolo 6, comma 3, D.Lgs. 218/1997](#), per consentire all'Ufficio ed al contribuente di valutare con la dovuta attenzione il contenuto dell'atto di accertamento cui l'istanza di adesione si riferisce, ha previsto una **sospensione di 90 giorni dei termini per ricorrere**, decorrenti dalla data di presentazione dell'istanza da parte del contribuente (nel caso di spedizione via posta, il termine di sospensione decorre dalla data *certa* di spedizione).

Naturalmente, la sospensione investe l'istanza post accertamento, **ex** [articolo 6, comma 2, D.Lgs. 218/1997](#).

Diversamente, nell'ipotesi di cui all'[articolo 5](#), ovvero di cui all'[articolo 6, comma 1, D.Lgs. 218/1997](#), tenuto conto che nel primo caso si è in presenza di un mero invito mentre nel secondo caso l'istanza è rivolta avverso il processo verbale di constatazione – atto meramente istruttorio e non autonomamente impugnabile – è logico che **non discenda alcuna sospensione** dei termini per l'impugnazione, né si colleghino ulteriori effetti o benefici (cfr. Corte di Cassazione, n. 13172/2019).

Resta fermo che – ordinanza della [Corte di Cassazione n. 21148 del 24.08.2018](#) – la sospensione del termine di impugnazione dell'atto impositivo **non è interrotta dal verbale di constatazione del mancato accordo** con l'Amministrazione finanziaria, poiché **solo l'univoca manifestazione di volontà del contribuente può "escludere irrimediabilmente tale soluzione compositiva, attraverso la proposizione di ricorso avverso l'atto di accertamento, oppure con formale ed irrevocabile rinuncia all'istanza di definizione con adesione, facendo perciò venir meno la sospensione del termine di impugnazione.** (Cass. 17439/2012, 3762/2012, 2857/2013)".

Gli stessi giudici di piazza Cavour – **sentenza n. 27274 del 24.10.2019** – hanno ritenuto che, una volta presentata l'istanza di accertamento con adesione, **ex** [articolo 6, comma 2, D.Lgs. 218/1997](#), la mancata comparizione del contribuente alla data fissata dall'Ufficio per la

definizione in via amministrativa della controversia, sia essa **giustificata o meno, non ha alcuna rilevanza**: la stessa non è idonea ad interrompere il periodo di sospensione perché non equiparabile ad una vera e propria rinuncia all'istanza per adesione, nè fa venire meno *ab origine* gli effetti dell'istanza medesima e, quindi, la sospensione dei termini per l'impugnazione dell'avviso di accertamento.

La sintesi giurisprudenziale della questione è ben condensata nella sentenza della [Corte di Cassazione n. 29183 del 12.11.2019](#), che richiama una serie di precedenti pronunciamenti, fra cui l'ordinanza n. 32118/2018, dove gli Ermellini hanno ribadito che ***“la presentazione da parte del contribuente dell'istanza di accertamento con adesione comporta solo la sospensione per giorni novanta del termine per l'impugnazione dell'accertamento dalla data di presentazione dell'istanza, senza che tale sospensione sia collegata alla effettiva conclusione della procedura nel termine, (art.6, comma 3, d. Lgs. n.218/1997);decorsi i quali, senza che sia stata perfezionata la definizione consensuale, quest'ultimo, in assenza di tempestiva impugnazione, diviene definitivo (cfr. Cass. n. 28051/2009)”***.

Ancora, in sede di legittimità, è stato affermato che:

- la sospensione dei termini per novanta giorni opera sempre, salva solo l'irrevocabile e chiara rinuncia del contribuente a tale richiesta ([Corte di Cassazione, ordinanza n. 22185 del 13.07.2022](#));
- il mancato rispetto dei termini per impugnare l'atto impositivo non può ritenersi giustificato dall'affidamento riposto nella condotta dell'Amministrazione finanziaria di essere ancora convocato dall'Ufficio per l'adesione, atteso che la presentazione dell'istanza comporta esclusivamente la sterilizzazione per novanta giorni dei termini per impugnare, né – una volta scaduti tali termini – è possibile *giocarsi la carta* della rimessione in termini ([Corte di Cassazione, sentenza n. 10272 del 31.03.2022](#)).

E in questi giorni, gli Ermellini hanno fatto sentire la loro voce, con **l'ordinanza n. 8504 del 24.03.2023**: *“il verbale di constatazione del mancato accordo non integra una situazione omogenea a quella di definitiva rinuncia all'istanza di accertamento con adesione, sicché alla stessa non può riconoscersi il valore di atto idoneo all'interruzione del termine di sospensione di novanta giorni, previsto dal D.Lgs. n. 218 del 1997, artt. 6 e 12 connesso alla presentazione dell'istanza di accertamento con adesione”* in conformità a quanto rilevato dalla **Corte costituzionale con l'ordinanza n. 140/2011**, che aveva ritenuto inammissibile la prospettata questione di legittimità costituzionale dell'[articolo 6, comma 3, del D.Lgs. n. 218/1997](#), *“nella parte in cui non prevede che la formalizzazione del mancato raggiungimento dell'accordo comporti la rinuncia all'istanza di accertamento con adesione”*.

Nel caso di specie, osservano i massimi giudici, anche a voler ritenere che il verbale contenesse il rigetto dell'istanza di accertamento con adesione, non prevista dalla normativa citata, trattandosi di una procedura che o si conclude per il raggiungimento dell'accordo o per il mancato raggiungimento dell'accordo, il verbale in cui si dà atto del mancato raggiungimento dell'accordo – equivalente al rigetto dell'istanza – non può essere qualificato

come rinuncia all'istanza, “***che richiede una manifestazione univoca di volontà in tal senso, affinché possa operare sin dalla chiusura del verbale di mancato accordo la ripresa del termine D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ex art. 21, per la proposizione del ricorso in sede giurisdizionale***”.