



Euroconference

NEWS

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Direttore responsabile Sandro Cerato

Edizione di mercoledì 2 Agosto 2023

ACCERTAMENTO

Accertamento tributario: nuovo tentativo di rivoluzione con il DDL delega fiscale
di Arianna Semeraro, Maurizio Tozzi – Comitato Scientifico Master Breve 365

CASI OPERATIVI

Disciplina Iva delle operazioni “quadrangolari”
di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Perdite su crediti: deducibilità in dichiarazione dei redditi
di Alessandro Bonuzzi

IVA

Servizi su beni immobili e trattamento ai fini Iva
di Clara Pollet, Simone Dimitri

ISTITUTI DEFLATTIVI

L'incidenza dei versamenti eseguiti dal terzo pignorato sulla chiusura delle liti pendenti
di Gianfranco Antico

CONTENZIOSO

La notifica in caso di irreperibilità assoluta del contribuente
di Luigi Ferrajoli

ACCERTAMENTO

Accertamento tributario: nuovo tentativo di rivoluzione con il DDL delega fiscale

di Arianna Semeraro, Maurizio Tozzi – Comitato Scientifico Master Breve 365



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 Privege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

ABBONATI ORA

Premessa

Con la proposta di Legge Delega in materia fiscale approvata dal CdM lo scorso 16 marzo è stato intrapreso un nuovo (l'ennesimo) ambizioso tentativo di rivoluzionare l'ordinamento tributario al fine di renderlo più conforme rispetto al “*diritto vivente*” e maggiormente rispettoso dei dettami decantati da tempo a livello nazionale e implementati da diversi ordinamenti europei.

I principi cardine attorno ai quali la riforma dovrà ruotare sono principalmente:

- una maggiore e più reale *compliance* orizzontale tra Fisco e contribuente;
- tutela del contraddittorio endoprocedimentale;
- semplificazione delle attività di accertamento mediante altresì l'utilizzo di mezzi tecnologici più aggiornati e dell'intelligenza artificiale;
- alleggerire il contribuente dagli oneri amministrativi a cui oggi è chiamato.

Molteplici sono le riflessioni che attorno a ciascuno dei predetti temi possono essere sviluppate e alcune delle quali verranno di seguito meglio approfondite.

Ciò che si vuole subito smarcare già da principio è la rilevanza e le implicazioni che possono derivare da un esteso utilizzo della tecnologia. L'argomento non è di poco conto e questo perché se da un lato l'utilizzo di nuovi mezzi si rende non soltanto utile ma altresì necessario per far fronte a un rapporto – quello tra Fisco e contribuente – spesso troppo imbullonato dietro lunghi e farraginosi procedimenti burocratici, dall'altro non può negarsi come già oggi l'utilizzo di metodologie *lato sensu* legate alle nuove tecnologie (*i.e.* metodi di accertamento basai su indici, coefficienti, parametri, studi di settore, indici di affidabilità fiscale) faccia

riscontrare la difficoltà nell'elaborazione della disciplina di riferimento e nel presidio di validi strumenti di tutela del contribuente.

Indubbiamente tali sistemi di “*incentivazione*” all’emersione dell’evasione hanno, da un punto di vista storico, un effetto positivo nella crescita degli imponibili spontaneamente dichiarati; allo stesso tempo, però, l’eccessiva “*catalalizzazione*” del reddito, nel senso di indirizzarsi sempre di più su risultati preordinati e decisi da meccanismi statistici, rischia di condizionare anche l’attività di accertamento sul campo, laddove spesso e volentieri si registra una eccessiva ritrosia, da parte degli organi di controllo, ad allontanarsi dalle risultanze statistiche, anche quando sembrano evidenti le varie esimenti esistenti nel caso specifico.

Generalizzato obbligo di contraddittorio

Il DDL sembra conferire ampio spazio e rilevanza al tema del contraddittorio. In particolare, la lettera b), del comma 1, dell’articolo 15, del DDL impone, a pena di nullità e fuori dai casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere automatizzato, l’applicazione in via generalizzata del principio del contraddittorio e la previsione della tanto bramata disposizione generale che decreti il generalizzato e incontrovertibile diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, secondo le seguenti caratteristiche:

- disciplina omogenea indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo;
- termine congruo a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento;
- obbligo da parte dell’ente impositore di motivare espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente.

L’esigenza in parola è ormai nota e non può più essere sottaciuta ovvero colmata mediante l’intervento dei giudici della Suprema Corte. Sul tema è di recente intervenuta anche la Consulta che con la sentenza n. 46/2023 ha lanciato un monito al Legislatore affinché introducesse un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale applicabile a tutte le tipologie di accertamento tributario. In tale sede i giudici costituzionali hanno a chiare lettere affermato che l’inesistenza di un generalizzato obbligo di preventivo contraddittorio non sia più coerente con l’evoluzione dell’intero sistema tributario.

Intervento, quest’ultimo, non più procrastinabile per la Consulta alla luce dell’intero impianto normativo in materia e massimamente dell’evoluzione legislativa del sistema tributario che negli ultimi anni, seppur con norme speciali, ha ampliato sempre più i casi in cui l’Agenzia delle entrate è tenuta a instaurare un preventivo contraddittorio con il contribuente.

Come è noto, nel rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione finanziaria e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente, ai sensi dell’articolo 12, comma 7, L. 212/2000,

può comunicare entro 60 giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. Nel dettaglio, il comma 7, articolo 12, L. 212/2000 impone all'Amministrazione finanziaria la compilazione del processo verbale di chiusura delle operazioni di indagine da parte degli organi di controllo, il suo rilascio al contribuente, il decorso di un termine dilatorio di 60 giorni prima dell'adozione dell'avviso di accertamento, durante il quale questi può presentare osservazioni.

È bene specificare che tali osservazioni non sono obbligatorie e non condizionano l'*iter* procedimentale del futuro contenzioso, così come il termine dei 60 giorni non è “*perentorio*” ai fini della produzione delle memorie, ma rappresenta solo un limite invalicabile per l'emanazione dell'accertamento (fatta eccezione per i casi di motivata urgenza). In parole semplici, il contribuente può decidere o meno di produrre le proprie osservazioni e può, eventualmente, anche produrle oltre i 60 giorni, purché in tempo utile prima dell'emanazione dell'atto di controllo. Da parte sua, l'ufficio vaglierà sia il pvc, sia le osservazioni di parte e deciderà, con calma, se emanare o meno l'accertamento, entro i termini normativi previsti per la relativa notifica.

Tuttavia, questo specifico *iter* procedimentale, incentrato sulla garanzia del contraddittorio, è prescritto solamente qualora l'istruttoria sia stata realizzata accedendo ai locali di pertinenza del contribuente mentre, si rivendica tuttora la necessità che l'articolo 12, comma 7, L. 212/2000 possa assurgere a principio generale e trovare applicazione in ogni caso anche quando la verifica venga effettuata presso gli uffici dell'Agenzia delle entrate (c.d. verifiche a tavolino), pur se deve dirsi, a onor del vero, che in tali casistiche di mancata verifica iniziale (dunque assenza del pvc), il bilanciamento in ordine al confronto con il Fisco avviene in funzione dell'esplicita previsione di dover attivare il contraddittorio preliminare obbligatorio, rispetto al quale il contribuente potrà esprimere le proprie tesi difensive e addirittura sussiste un obbligo, in capo all'Amministrazione finanziaria, di motivazione rafforzata (nel senso che, in caso di emanazione dell'avviso di accertamento, sarà necessario per l'ufficio adeguatamente motivare circa il mancato accoglimento delle tesi di parte).

Riassumendo, a oggi:

- in presenza di un pvc, scattano i 60 giorni di vaglio critico, durante il quale il Fisco non può emettere l'avviso di accertamento e il contribuente ha facoltà di produrre proprie memorie. In caso di produzione di memorie, non vi è obbligo normativo di redigere un atto di accertamento che sia caratterizzato dalla c.d. “*motivazione rafforzata*”. Infine, residua la possibilità di un ulteriore confronto con l'Agenzia delle entrate, posto che si potrà attivare la procedura di adesione;
- in assenza di un pvc (quindi ad esempio con i controlli a tavolino) e salvo specifici casi (come per gli accertamenti parziali), non vi è la previsione dell'attesa dei 60 giorni di vaglio critico, ma sussiste l'obbligo del contraddittorio preventivo e anche quello della motivazione rafforzata rispetto alle doglianze del contribuente. Una volta emanato l'avviso di accertamento, non è possibile avviare la procedura di adesione (quindi al contribuente conviene, se del caso, risolvere il confronto con il Fisco nella fase

dell'invito al contraddittorio, avendo successivamente solo la possibilità di produrre ricorso in alternativa all'acquiescenza).

Tuttavia, consta qui dover sottolineare come non sia cosa semplice mettere in pratica quanto previsto dal DDL che auspica l'introduzione di un principio di carattere generale poiché, per quanto da un lato la mancanza di un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale risulti ormai distonica rispetto all'evoluzione normativa tributaria, d'altro lato non può non evidenziarsi come l'eterogeneità dei diversi modelli accertativi e delle diverse esigenze sottese renda complessa l'introduzione di una norma di carattere generale. Ne deriva dunque il monito al Legislatore a individuare la modalità più corretta e che tenga conto delle specificità sottese ma che riesca a ogni modo ad assicurare il coinvolgimento del contribuente in ogni tipo di accertamento.

Nuove forme di collaborazione Fisco-contribuente

Nell'ambito dell'implementazione delle misure che incentivano l'adempimento spontaneo del contribuente e che perseguono l'obiettivo di ridurre il fenomeno dell'evasione fiscale, il DDL sviluppa la propria strategia su 2 distinti fronti:

- potenziamento del regime dell'adempimento collaborativo;
- introduzione di un concordato preventivo biennale.

Quanto al primo aspetto, l'intervento del DDL in commento si pone l'obiettivo di potenziarne l'utilizzo e il raggiungimento del fine a cui lo stesso regime è teso sin dalle sue origini: instaurare un rapporto di fiducia tra Amministrazione finanziaria e contribuente che miri a un aumento del livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti. Tale obiettivo è perseguito tramite l'interlocuzione costante e preventiva con il contribuente su elementi di fatto, ivi inclusa l'anticipazione del controllo, finalizzata a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali. È un istituto che, nella sua formulazione attuale, prevede l'adesione volontaria del contribuente qualora sia in possesso di specifici requisiti soggettivi e oggettivi.

Nel monito del DDL vi si legge la volontà di:

- accelerare il processo di progressiva riduzione della soglia di accesso all'applicazione dell'istituto, provvedendo a dotare, con progressivo incremento, l'Agenzia delle entrate di adeguate risorse;
- consentire l'accesso al regime di adempimento collaborativo anche a società, prive dei requisiti di ammissibilità, che appartengono a un gruppo di imprese nel quale almeno un soggetto ha i requisiti di ammissione richiesti, a condizione che il gruppo adotti un sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale gestito in modo unitario per tutte le società del gruppo;

- prevedere la possibilità di gestire in regime di adempimento collaborativo anche questioni riferibili a periodi di imposta precedenti all'ammissione al regime;
- introdurre nuove e più penetranti forme di contraddittorio preventivo, con particolare riguardo alla risposta alle istanze di interpello o agli altri pareri, comunque denominati, richiesti dai contribuenti aderenti al regime, prevedendo la necessità di un'interlocuzione preventiva rispetto alla notifica di un parere negativo;
- potenziare gli effetti premiali connessi all'adesione al regime.

Tali misure se da un lato prefigurano indubbi vantaggi innovativi, soprattutto in termini sanzionatori, conseguenti all'adesione a tale regime, dall'altro pongono a carico del contribuente significativi oneri dal punto di vista *lato sensu "amministrativo"*. Oneri tra l'altro già noti perché caratteristici della misura tuttora in vigore e che spesso hanno disincentivato l'utilizzo dello strumento e questo aspetto deve divenire inevitabilmente oggetto di approfondita analisi da parte del Legislatore.

Ciò che è innegabile è che trattasi di un corredo di disposizioni che indubbiamente collocano il regime dell'adempimento collaborativo nell'ambito del modulo di attuazione del tributo pienamente basato sulla *enhanced relationship*, e pertanto nell'ambito di una relazione di tipo c.d. "*orizzontale*" tra contribuente e Amministrazione, per distinguerla da quella "*verticale*", tipicamente riconducibile al modulo autoritativo di attuazione del tributo.

Accanto a tale disciplina, per imprenditori di minori dimensioni e lavoratori autonomi viene contemplata la possibilità di aderire al "*concordato preventivo biennale*" strumento che consente di definire anticipatamente, per 2 periodi d'imposta, il contenuto sostanziale dell'obbligazione tributaria.

Trattasi di disposizione già conosciuta nel passato, sul finire dei primi 10 anni del 2000, poi non riproposta. In particolare, le linee guida fissate dal DDL prevendono – quali tratti principali:

- l'impegno del contribuente, previo contraddittorio con modalità semplificate, ad accettare e a rispettare la proposta per la definizione biennale della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap formulata dall'Agenzia delle entrate anche utilizzando le banche dati e le nuove tecnologie a sua disposizione;
- l'irrilevanza ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap nonché dei contributi previdenziali obbligatori di eventuali maggiori o minori redditi imponibili rispetto a quelli oggetto del concordato, fermi restando gli obblighi contabili e dichiarativi;
- la decadenza dal concordato nel caso in cui, a seguito di accertamento, risulta che il contribuente non ha correttamente documentato, negli anni oggetto del concordato stesso o in quelli precedenti, ricavi o compensi per un importo superiore a prestabilite soglie ritenute significative ovvero ha commesso altre violazioni fiscali di non lieve entità.

Una prima lettura della proposta contenuta nel DDL non convince pienamente poiché appare

essere contraddittoria nella misura in cui da un lato esalta la necessità di sviluppare e garantire ampio contraddittorio tra Fisco e contribuente, dall'altro ne esplica l'utilizzo in “*modalità semplificata*” nell'ambito della procedura che porta alla formulazione della proposta da parte dell'Amministrazione finanziaria, proposta sostanzialmente vincolante per il contribuente.

Ciò che altresì appare non prettamente in linea con la volontà di creare un rapporto Fisco-contribuente orizzontale, anziché verticale, è il venir meno di qualsiasi beneficio qualora, in caso di accertamento di qualsiasi genere e tipologia risultino non dichiarati componenti positivi (ricavi o compensi) negli anni “*oggetto del concordato stesso o in quelli precedenti per un importo superiore a prestabilite soglie ritenute significative*” ovvero qualora il contribuente abbia commesso “*altre violazioni fiscali di non lieve entità*”.

Ne deriva che l'apparente scarsa partecipazione del contribuente alla fase di attuazione del tributo nonché la carente evidenziazione di specifici profili di vantaggio o esimenti in materia sanzionatoria rendono lo strumento espressione ancora una volta di una relazione tra contribuente e Amministrazione decisamente verticale; e ciò, rischia di far divenire lo strumento in parola di fatto poco appetibile e di concreto scarsamente utilizzato.

Conclusioni

Si voglia in conclusione solo citare alcuni degli ulteriori aspetti su cui il DDL si propone di intervenire e che meriterebbero ampio commento. Trattasi in particolare:

- in ambito di costi pluriennali, prevedere la decorrenza del termine di decadenza per l'accertamento a partire dal periodo di imposta nel quale si è verificato il fatto generatore.

Tale intervento sarebbe utile e doveroso sotto diversi profili: da un lato necessario per garantire certezza giuridica ed evitare che il contribuente possa ritenersi su tali temi assoggettato al potere di accertamento dell'Agenzia delle entrate per decenni, dall'altro eviterebbe un'eccessiva dilatazione dell'obbligo di conservazione delle scritture contabili posto a carico del contribuente. Questo da un lato responsabilizzerebbe l'Amministrazione finanziaria ad attivare i propri poteri accertativi in tempi utili e consoni con il dettato normativo e dall'altro sarebbe attuazione di uno dei principio a cui il DDL si ispira e cioè ridurre l'eccessivo aggravio degli oneri amministrativi posti in capo al contribuente;

- il divieto o quantomeno una limitazione dell'utilizzo della presunzione della distribuzione extracontabili degli utili per le società a ristretta base societaria. Presunzione il cui smisurato uso rende complessa per non dire diabolica la difesa del contribuente. *Modus operandi*, quest'ultimo, che risulta distonico rispetto al conclamato diritto di difesa e di collaborazione Fisco-contribuente a cui l'accertamento tributario

deve ambire.

SCHEDA DI SINTESI

I principi cardine del DDL:

- una maggiore e più reale *compliance* orizzontale tra Fisco e contribuente;
- tutela del contraddittorio endoprocedimentale;
- semplificazione delle attività di accertamento mediante altresì l'utilizzo di mezzi tecnologici più aggiornati e dell'intelligenza artificiale;
- alleggerire il contribuente dagli oneri amministrativi a cui oggi è chiamato.



La lettera b), del comma 1, dell'articolo 15 del DDL impone, a pena di nullità e fuori dai casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere automatizzato, l'applicazione in via generalizzata del principio del contraddittorio e la previsione della tanto bramata disposizione generale che decreti il generalizzato e incontrovertibile diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, secondo le seguenti caratteristiche:

- disciplina omogenea indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo;
- termine congruo a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento;
- obbligo da parte dell'ente impositore di motivare espressamente sulle osservazioni formulate dal contribuente.



Nell'ambito dell'implementazione delle misure che incentivano l'adempimento spontaneo del contribuente e che persegono l'obiettivo di ridurre il fenomeno dell'evasione fiscale, il DDL si propone di potenziare il regime dell'adempimento collaborativo.

Tali misure se da un lato prefigurano indubbi vantaggi innovativi, soprattutto in termini sanzionatori, dall'altro pongono a carico del contribuente significativi oneri dal punto di vista *lato sensu "amministrativo"*. Oneri tra l'altro già noti perché caratteristici della misura tuttora in vigore e che spesso hanno disincentivato l'utilizzo dello strumento e questo aspetto deve divenire inevitabilmente oggetto di approfondita analisi da parte del Legislatore.



Per gli imprenditori di minori dimensioni e i lavoratori autonomi viene contemplata la possibilità di aderire al “*concordato preventivo biennale*” strumento che consente di definire anticipatamente, per 2 periodi d'imposta, il contenuto sostanziale dell'obbligazione tributaria. Tuttavia, l'apparente scarsa partecipazione del contribuente alla fase di attuazione del tributo nonché la carente evidenziazione di specifici profili di vantaggio o esimenti in materia sanzionatoria rendono lo strumento espressione ancora una volta di una relazione tra contribuente e Amministrazione decisamente verticale; e ciò, rischia di far divenire lo strumento in parola di fatto poco appetibile e di concreto scarsamente utilizzato.

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

CASI OPERATIVI

Disciplina Iva delle operazioni “quadrangolari”

di Euroconference Centro Studi Tributari



The advertisement features a blue header with the Euroconference logo and the word "EVOLUTION". Below the logo, the text "La piattaforma indispensabile per lo studio del Commercialista" is displayed. A yellow button with the text "Scopri di più" is centered. To the left is a circular image showing a person's hand typing on a laptop keyboard, overlaid with various digital icons like charts and graphs. To the right are three stylized hexagonal outlines in blue, orange, and grey.

In un gruppo societario, Alfa Srl cede beni a Beta Srl che a sua volta li cede a Gamma Srl che li cede a GER1, quest'ultimo non facente parte del gruppo.

I beni vengono trasportati da Alfa Srl a GER1 in quanto Alfa Srl oltre al trasporto esegue il montaggio dei suddetti beni.

È corretto che:

- Alfa Srl fatturi a Beta Srl imponibile con Iva al 22%;
- Beta Srl fatturi a Gamma Srl non imponibile articolo 58, D.L. 331/1993;
- Gamma Srl fatturi a GER1 non imponibile articolo 41, D.L. 331/1993?

Se Beta Srl emette lettera di vettura incaricando Alfa Srl di eseguire il trasporto e indicando GER1 come destinatario finale della merce è sufficiente come prova dell'uscita dei beni dal territorio italiano?

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



ADEMPIMENTO IN PRATICA

Perdite su crediti: deducibilità in dichiarazione dei redditi

di Alessandro Bonuzzi

Master di specializzazione

PROFESSIONISTI PER LA GESTIONE D'IMPRESA E LA PREVENZIONE DELLA CRISI

[Scopri di più >](#)

Le **perdite su crediti** costituiscono da sempre un aspetto delicato da valutare con attenzione sia nella redazione del bilancio d'esercizio, sia nella determinazione del **reddito d'impresa**.

La relativa **disciplina fiscale** ha subito rilevanti modifiche ad opera della L. 147/2013 (cd. Legge di Bilancio 2014) e del D.Lgs. 147/2015 (cd. Decreto internazionalizzazione) ed è stata oggetto di molteplici interventi di prassi tra cui si ricordano la [circolare 26/E/2013](#) e la [circolare 14/E/2014](#).

Le perdite su crediti sono **deducibili**, ai sensi dell'[articolo 101, comma 5, Tuir](#), se:

1. risultano da **elementi certi e precisi** e sono **definitive**. Gli elementi certi e precisi sussistono, in ogni caso, quando:
 - il **credito** è di **modesta entità** (cd. mini crediti) e sono **decorsi 6 mesi dalla scadenza** del relativo pagamento. Il credito è di modesta entità se **non è superiore a 000 euro**, per le imprese di più rilevante dimensione, *ex articolo 27, comma 10, D.L. 185/2008*, ossia quelle con **ricavi non inferiori a 100 milioni di euro**, oppure **2.500 euro**, per le altre imprese;
 - il diritto alla riscossione del credito è **prescritto**;
 - il credito è **cancellato** dal bilancio;
2. in ogni caso, se il debitore è assoggettato a **procedure concorsuali** (cd. **perdite automatiche**).

Le previsioni di cui al comma 5 dell'[articolo 101 Tuir](#) trovano applicazione in **combinato** con quanto stabilito dall'articolo 106 Tuir in materia di **svalutazione crediti**, secondo cui:

- in ciascun esercizio è ammessa in deduzione una **svalutazione** pari allo **0,50% del valore nominale dei crediti risultanti in bilancio**, non coperti da garanzia assicurativa e

che derivano da operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) che hanno originato ricavi per l'impresa (compresi i crediti derivanti da cessioni di azioni o partecipazioni in società);

- la deduzione della svalutazione non è più ammessa quando il **fondo esistente alla fine del periodo d'imposta ha raggiunto il 5% del valore nominale dei crediti.** L'accantonamento effettuato in un esercizio, **eccedente** tale limite, concorre a formare il reddito con conseguente obbligo di operare una **variazione in aumento** in sede di dichiarazione dei redditi.

Le perdite su crediti devono essere **preliminarmente imputate** al **fondo fiscalmente riconosciuto e dedotto** limitatamente alla **parte che non trova copertura** in esso. Ciò significa che la perdita su crediti risulta deducibile nel **limite** della parte che **eccede le svalutazioni e gli accantonamenti** dedotti nei **precedenti esercizi** (cd. fondo dedotto).

Qualora, dopo la rilevazione della perdita, sia incassata una **somma superiore** rispetto al credito residuo, si determina una **sopravvenienza attiva tassabile**.

Nell'apposito **prospetto** del **quadro RS** del **modello Redditi** dedicato ai crediti, viene monitorata la corretta applicazione della normativa, con **raffronto** della situazione contabile con quella fiscale.

Nel **rgo RF25**, invece, va indicato, in colonna 2, l'eventuale ammontare delle svalutazioni e perdite su crediti iscritte in bilancio che devono essere **sterilizzate** ai fini fiscali.

Infine, nel **rgo RF31**, con il **codice 41**, va indicata l'**eccedenza** delle svalutazioni dei crediti e degli accantonamenti per rischi su crediti, rispetto all'**importo deducibile** calcolato avendo riguardo alla **doppia soglia** dello 0,50% e del 5% prevista nell'[articolo 106, comma 1, Tuir](#).

Esempio

Nel bilancio al 31 dicembre 2022 la Alfa Srl ha crediti verso clienti per un ammontare pari a 300.000 euro. La società decide di svalutare i seguenti crediti per un ammontare complessivo di 9.000 euro:

- mini credito scaduto da 9 mesi di 1.500 euro;
- credito verso il cliente Gamma per il quale è stato omologato l'accordo di ristrutturazione dei debiti nel 2022, pari a 3.500 euro;
- credito verso il cliente Zeta ritenuto inesigibile di 4.000 euro.

Al 31 dicembre 2021 i fondi svalutazioni crediti presentavano i seguenti valori:

- fondo svalutazione crediti civilistico (tassato) pari a 5.000 euro;
- fondo svalutazione crediti dedotto pari a 5.000 euro.

Va osservato che:

- la svalutazione del mini credito e del credito verso Gamma risulta deducibile al 100% nel periodo d'imposta 2022 ($1.500 + 3.500$);
 - la svalutazione del credito verso Zeta è deducibile in misura pari a 1.475 euro. Tale importo deriva dal seguente calcolo: $(300.000 - 1.500 - 3.500) \times 0,5\%$, siccome lo 0,5% va applicato al valore nominale dei crediti ridotto delle svalutazioni riferite al mini credito e all'accordo di ristrutturazione già dedotte ai sensi del comma 5 dell'articolo 101 Tuir. Inoltre, la svalutazione deducibile nel periodo d'imposta 2022 di 1.475 euro, sommata all'importo del fondo dedotto al 31 dicembre 2021 ($5.000 + 1.475 = 6.475$ euro), non deve superare il 5% del valore nominale dei crediti al netto delle perdite deducibili ex comma 5 dell'articolo 101 Tuir. In questo la verifica ha esito positivo, infatti, $(300.000 - 1.500 - 3.500) \times 5\% = 14.750 > 6.475$.

Il modello Redditi SC 2023 deve essere compilato nel modo che segue.

41	2	2.525	,00	3	4	,00	5	6	,00
7	8	,00		9	10	,00	11	12	,00
13	14	,00		15	16	,00	17	18	,00
19	20	,00		21	22	,00	23	24	,00
25	26	,00		27	28	,00	29	30	,00
31	32	,00		33	34	,00	35	36	,00

IVA

Servizi su beni immobili e trattamento ai fini Iva

di Clara Pollet, Simone Dimitri



L'[articolo 7-quater, comma 1, lettera a\), D.P.R. 633/1972](#), in deroga a quanto stabilito dall'[articolo 7-ter, comma 1](#), prevede quanto segue: "si considerano effettuate nel territorio dello Stato: a) le **prestazioni di servizi relativi a beni immobili**, comprese le perizie, le prestazioni di agenzia, la **fornitura di alloggio nel settore alberghiero** o in settori con funzioni analoghe, ivi inclusa quella di alloggi in campi di vacanza o in terreni attrezzati per il campeggio, la concessione di diritti di utilizzazione di beni immobili e le prestazioni inerenti alla preparazione e al coordinamento dell'esecuzione dei lavori immobiliari, quando l'immobile è situato nel territorio dello Stato".

In materia di territorialità Iva relativamente ai servizi immobiliari, pertanto, **non trova applicazione la regola generale contenuta nell'[articolo 7-ter D.P.R. 633/1972](#)**, secondo cui l'Iva è dovuta **nel Paese in cui è stabilito il committente** (nell'ambito dei rapporti B2B), ovvero il prestatore (nei rapporti B2C); ai fini della tassazione rileva il **luogo in cui è situato l'immobile a prescindere dallo status del committente** (c.d. servizi in deroga).

A livello di **normativa comunitaria**, con il Regolamento UE n. 1042/2013 è stato introdotto l'[articolo 31-bis](#) del Regolamento di esecuzione UE n. 282/2011 che contiene la definizione di "**Prestazioni di servizi relativi a beni immobili**", secondo cui si considerano servizi relativi ad un bene immobile **quelli che presentano un nesso sufficientemente diretto con tali beni** (comma 1).

Tale condizione si verifica quando il **bene immobile rappresenta un elemento costitutivo del servizio** ed è **essenziale ed indispensabile per la sua prestazione**, ovvero quando il servizio è erogato o **destinato all'immobile**.

Nelle Note esplicative al citato Regolamento n. 1042/2013, la Commissione UE detta un principio essenziale che riconosce l'applicazione della norma sui servizi relativi ai beni immobili **anche alle prestazioni raggruppate**. In particolare, la Commissione europea precisa che, al fine di stabilire se una data fattispecie costituisca **più prestazioni indipendenti** o una

prestazione unica, occorre verificare se l'elemento predominante della stessa sia **relativo o no a un bene immobile**.

Per la corretta **qualificazione dell'accessorietà della prestazione**, consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia europea ritiene che una prestazione deve essere **considerata accessoria ad una prestazione principale** quando essa **non costituisce per la clientela un fine a sé stante**, bensì il **mezzo per fruire nelle migliori condizioni del servizio principale offerto dal prestatore**. In tale circostanza, il fatto che un prezzo unico sia fatturato non riveste un'importanza decisiva (C-349/96; C-502/09; C- 349/96; C-111/05; C-497/05).

Sul versante della norma nazionale, invece, l'[articolo 12, comma 1, D.P.R. 633/1972](#) specifica che le **prestazioni accessorie ad una prestazione di servizi**, effettuate **direttamente dal prestatore** ovvero **per suo conto e a sue spese**, **non sono soggette autonomamente all'imposta** nei rapporti tra le parti dell'operazione principale; in base alla medesima norma, “**se la cessione o prestazione principale è soggetta all'imposta, i corrispettivi delle cessioni o prestazioni accessorie imponibili concorrono a formarne la base imponibile**”.

Come chiarito dalla [risoluzione 216/E/2002](#) e nella [risposta 77/2018](#) affinché una operazione possa definirsi accessoria è necessario che:

- vi sia **un'operazione principale**, cui collegarsi, al fine di integrarla, completarla o renderla possibile;
- avvenga tra gli **stessi soggetti dell'operazione principale**;
- venga **effettuata direttamente dal cedente o prestatore della operazione principale**, ovvero da altri soggetti, ma per suo conto ed a sue spese.

Esemplificando, l'**affitto di una camera di hotel all'estero** con trattamento di mezza pensione (vitto e alloggio) rientra tra le prestazioni di servizi che richiedono l'**applicazione dell'Iva del luogo in cui si trova l'albergo**.

In sede di acquisto, le fatture riferite ai servizi “in deroga” che non **rilevano territorialmente in Italia**, possono essere registrate alternativamente solo in contabilità come voce di costo, oppure sul **registro Iva acquisti come operazioni fuori campo Iva** [articolo 7-quater D.P.R. 633/1972](#).

Le stesse non vanno riepilogate in nessun campo del quadro VF della dichiarazione annuale Iva né nella comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva (LIPE).

Con riferimento alla **comunicazione delle operazioni transfrontaliere**, infine, l'operazione va trasmessa al Sistema di Interscambio al **superamento della soglia dei 5.000 euro**.

Si ricorda, infatti, che i soggetti passivi Iva devono trasmettono telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle singole operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato, **salvo quelle per**

le quali:

- è stata emessa una bolletta doganale,
- siano state emesse o ricevute fatture elettroniche
- nonché quelle, se di importo **non superiore ad euro 5.000 per ogni singola operazione**, relative ad **acquisti** di beni e **servizi non rilevanti territorialmente ai fini Iva in Italia ai sensi degli articoli da 7 a 7-octies** del D.P.R. 633/1972.

Al **superamento della soglia di rilevanza**, l'operazione dovrà essere comunicata in formato xml allo Sdl con il **Tipo documento TD17** e **Natura operazione N2.2**.

ISTITUTI DEFLATTIVI

L'incidenza dei versamenti eseguiti dal terzo pignorato sulla chiusura delle liti pendenti

di Gianfranco Antico

Seminario di specializzazione

DEFINIZIONE LITI FISCALI PENDENTI: ULTIMI CHIARIMENTI

[Scopri di più >](#)

Come è noto, la L. 197/2022 ([commi da 186 a 205](#), dell'articolo 1, della L. 197/2022) ha messo *in campo*, fra l'altro, la **definizione agevolata delle liti pendenti**, che permette di **chiudere** le controversie, attribuite alla giurisdizione tributaria, in cui è parte l'Agenzia delle entrate ovvero l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, **pendenti – alla data di entrata in vigore della Legge di bilancio 2023, ossia al 1° gennaio 2023** – in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e quello instaurato a seguito di rinvio, attraverso il pagamento di un determinato importo correlato al valore della controversia e differenziato in relazione allo stato e al grado in cui pende il giudizio da definire ([il provvedimento prot. n. 30294 del 01.02.2023](#) del Direttore dell'Agenzia delle entrate ha approvato il modello per la presentazione telematica della domanda di adesione alla definizione agevolata delle liti pendenti, reso disponibile sul sito internet dell'Agenzia delle entrate, unitamente alle relative istruzioni, che fornisce le indicazioni per la determinazione degli importi dovuti per la definizione).

Il [comma 186](#), dell'articolo 1 L. 197/2022, prevede che la definizione avvenga **con il pagamento di un determinato importo rapportato al valore della controversia**, stabilito in base a quanto previsto dal comma 2, dell'[articolo 12 D.Lgs. 546/1992](#), secondo cui «*Per valore della lite si intende l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste*».

La costituzione in giudizio del contribuente **alla data del 1° gennaio 2023** implica che ai fini della definizione della lite è necessario il pagamento di un importo pari al 90 per cento del valore della controversia.

Atteso che, con riferimento all'istituto della mediazione, il ricorso non è procedibile fino alla scadenza del termine di 90 giorni dalla data di notifica, entro il quale deve essere conclusa la

procedura e che il termine per la costituzione in giudizio del ricorrente decorre dalla scadenza del predetto termine di 90 giorni, **qualora alla data del 31 dicembre 2022, risultati depositato il ricorso** per il quale siano ancora pendenti i termini per concludere il procedimento di mediazione, **lo stesso deve considerarsi improcedibile**, quindi non valorizzabile processualmente.

Pertanto, nell'ipotesi considerata, il contribuente può definire la lite attraverso il pagamento di un importo pari al **valore della controversia** ([circolare 6/E/2023](#)).

Qualora con il medesimo ricorso introduttivo del giudizio **siano stati impugnati più atti**, il ricorrente è tenuto a presentare una **distinta domanda** per ciascun atto; ciascuna controversia autonoma deve essere integralmente definita, nel senso che non sono ammesse definizioni parziali dei singoli atti impugnati.

Al valore della controversia, come sopra individuato, **si applicano le percentuali di riduzione stabilite dai commi da 186 a 191, dell'articolo 1, della L. 197/2022**, in relazione allo stato e al grado in cui pende la controversia medesima.

Tuttavia, se dagli importi dovuti ai fini della definizione agevolata si scomputano quelli già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio, **la definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione stessa** ([comma 196](#), dell'articolo 1, della L. 197/2022).

In questo contesto va rilevato che con la [risposta all'interpello n. 349 del 19.06.2023](#), l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che il pagamento del terzo rileva al fine di determinare le somme dovute a titolo di definizione, pur trattandosi di un pagamento che non è stato fatto dal contribuente ma da un terzo (nel caso di specie, la banca) **invitato** a pagare da AdeR.

Infatti, lo scomputo, ammesso normativamente, come abbiamo visto, con riferimento alle somme versate "**a qualsiasi titolo**", si intende comprensivo di **tutti gli importi** pagati di spettanza dell'ente creditizio ed ancora in contestazione ancorché, dunque, il pagamento non sia stato eseguito direttamente da debitore o per suo conto e, conseguentemente, anche delle somme versate dal terzo pignorato, come nel caso di specie, in ottemperanza alla richiesta dell'Agente della riscossione.

Il pagamento eseguito dal terzo pignorato, quindi, **non preclude**, in linea teorica, **la possibilità di definire** la controversia essendo, come detto, le somme in oggetto scomputabili dal dovuto ma **ne esclude il rimborso**, ancorché si tratti di importi eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione stessa (come nel caso di specie).

Né rileva l'asserita circostanza che il pagamento sia stato eseguito dal terzo **contro la volontà** dello stesso istante, non assumendo alcuna rilevanza giuridica la mera "**opposizione verbale**", dal momento che l'ordinamento predisponde degli strumenti giuridici ad hoc volti ad evitare il prosieguo dell'attività di riscossione coattiva.

In conclusione, per le Entrate, **la norma non legittima** in alcun modo l'interpretazione proposta

dall'istante ovvero che lo scomputo delle somme versate **debba intendersi limitato agli importi pagati dal debitore, con esclusione dei terzi.**

CONTENZIOSO

La notifica in caso di irreperibilità assoluta del contribuente

di Luigi Ferrajoli

Seminario di specializzazione

LUCI E OMBRE NELLA GESTIONE FISCALE DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

Nell'ambito del contenzioso tributario, la legittimità della **notificazione** di un atto eseguita nei confronti di una **società e del proprio legale rappresentante**, in caso di **irreperibilità** per omissione delle ricerche di verifica da parte del messo notificatore, come previsto *ex lege*, costituisce tematica di rilevante interesse.

Preliminarmente si osserva che, secondo l'[articolo 60 D.P.R. 600/1973](#), la notificazione degli avvisi e degli altri atti che, per legge, devono raggiungere il contribuente, necessita di essere eseguita secondo le norme stabilite dagli articoli 137 e seguenti del codice di rito.

In particolare, la **notifica di atti tributari** nei confronti del contribuente persona giuridica deve essere effettuata **presso la sede** della medesima, entro l'ambito del **domicilio fiscale**, secondo la disciplina prevista dall'[articolo 145, comma 1, c.p.c.](#); qualora tale modalità risulti impossibile, si applica il successivo [articolo 145, comma 3, c.p.c.](#), e la notifica dovrà essere eseguita ai sensi degli [articoli 138, 139 e 141 c.p.c.](#) alla persona fisica che rappresenta l'ente (sempre che l'atto da notificare contenga l'indicazione del nominativo della persona fisica che lo rappresenta).

In caso di **impossibilità** di procedere anche secondo questa modalità, la notifica dovrà essere eseguita secondo le forme **dell'articolo 140 c.p.c.** Infatti, “*se non è possibile eseguire la consegna per irreperibilità o per incapacità o rifiuto delle persone indicate nell'articolo precedente, l'ufficiale giudiziario deposita la copia nella casa del comune dove la notificazione deve eseguirsi, affigge avviso del deposito in busta chiusa e sigillata alla porta dell'abitazione o dell'ufficio o dell'azienda del destinatario, e gliene dà notizia per raccomandata con avviso di ricevimento*”.

Nel caso di c.d. “**irreperibilità assoluta**” dei destinatari, fattispecie delineata allorquando i contribuenti non vengano reperiti “*in quanto trasferiti in luoghi sconosciuti*”, la **notificazione dell'atto tributario**, secondo costante giurisprudenza, dovrà essere eseguita ai sensi dell'[articolo 60, comma 1, lett. e\), D.P.R. 600/1973](#), nell'eventualità in cui l'abitazione, l'ufficio o l'azienda del contribuente non si trovino nel comune del domicilio fiscale. La notificazione

eseguita secondo tale modalità si **perfezionerà nell'ottavo giorno** successivo a quello dell'affissione del prescritto avviso di deposito nell'albo del Comune.

La Corte di Cassazione ha ritenuto di precisare ulteriormente questo principio, affermando che *"il messo notificatore o l'ufficiale giudiziario, prima di effettuare la notifica secondo le modalità previste dall'articolo 60, comma 1, lett. e) D.P.R. n. 600/1973, in luogo di quella ex art. 140 c.p.c., deve svolgere ricerche volte a verificare che ricorra l'irreperibilità assoluta del contribuente, ossia che quest'ultimo non abbia più né l'abitazione né l'ufficio o l'azienda nel Comune nel quale aveva il domicilio fiscale"* (Cass. Civ., n. 6765/2019).

Si osserva che **nessuna norma** prescrive esattamente quali attività debbano essere a tal fine **compiute** né con quali espressioni verbali ed in quale contesto documentale debba essere espresso il risultato di tali ricerche, purché emerga chiaramente che le ricerche siano state effettuate, che **siano attribuibili** al messo notificatore e riferibili alla notifica in esame.

A tale proposito, il Giudice di legittimità ha statuito che *"la notificazione degli avvisi e degli atti tributari impositivi va eseguita ai sensi dell'art. 140 c.p.c., solo ove sia conosciuta la residenza o l'indirizzo del destinatario che, per temporanea irreperibilità non sia stato rinvenuto al momento della consegna dell'atto, mentre va effettuata D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ex art. 60, lett. e, quando il messo notificatore non reperisca il contribuente perché trasferitosi in luogo sconosciuto, sempre che abbia accertato, previe ricerche, attestate nella relata, che il trasferimento non sia consistito nel mero mutamento di indirizzo nell'ambito dello stesso Comune del domicilio fiscale"* (Cass. Civ., n. 36766/2021).

Proprio per tale ragione, la Suprema Corte, nella sentenza n. **14803/2022**, ha affermato che, **in mancanza di opportune verifiche**, comprendenti la consultazione del registro delle imprese e del registro della popolazione residente, **vi sia incertezza assoluta sulle ricerche** eseguite dal messo notificatore presso gli immobili, come la sede amministrativa della società contribuente e la residenza del legale rappresentante della stessa, **circa l'irreperibilità dei destinatari** e l'inconsapevolezza dei luoghi di un loro eventuale trasferimento.