



Euroconference

NEWS

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Direttore responsabile Sandro Cerato

Edizione di venerdì 29 Settembre 2023

CASI OPERATIVI

Detrazioni per lavori su villette unifamiliari a mezzo di general contractor
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Credito d'imposta per imprese di autotrasporto merci per conto terzi
di Euroconference Centro Studi Tributari

LA LENTE SULLA RIFORMA

L'abrogazione dell'Irap nella riforma fiscale
di Luca Scibelli, Stefano Chirichigno

IMPOSTE SUL REDDITO

Fondo perduto per le spese superbonus al 90% per il 2023: si parte
di Silvio Rivetti

ACCERTAMENTO

L'induttivo necessita dei costi
di Gianfranco Antico

CASI OPERATIVI

Detrazioni per lavori su villette unifamiliari a mezzo di general contractor

di Euroconference Centro Studi Tributari



Master Breve **365 giorni di formazione
in abbonamento**

**NUOVA EDIZIONE
2023/2024**

[Scopri le novità della nuova edizione >](#)

In riferimento alle modifiche apportate dal c.d. Decreto Aiuti *quater* (D.L. 176/2022) articolo 9, comma 1, n. 2), che ha modificato l'articolo 119, comma 8-bis, D.L. 34/2022 prorogando l'originario termine del 31 dicembre 2022 al 31 marzo 2023 per il sostenimento delle spese oggetto di detrazione fiscale, e più in particolare alle condizioni necessarie per accedere al c.d. superbonus 110% per le villette unifamiliari in vigore nel 2022 si chiede se al fine di accedere all'agevolazione con le disposizioni della normativa in vigore nel 2022 è sufficiente procedere da parte del *general contractor* (Gc) con emissione di fattura entro il 31 marzo 2023 su tutti i lavori il 110%, con sconto in fattura per l'intero valore?

L'opzione di sconto in fattura di cui all'articolo 121, comma 1, lettera a), D.L. 34/2020 può essere esercitata emettendo fattura a saldo zero con lavori non ancora ultimati?

I lavori contrattualizzati al 31 marzo 2023 non saranno ultimati per carenze finanziarie generate dal blocco dello smobilizzo dei crediti. Fra l'altro a quella data probabilmente non sarà neppure completato l'ordine degli acquisti per i medesimi motivi appena esposti.

Nel caso di specie, il contribuente:

- ha sottoscritto appalto di lavori su edificio unifamiliare con *general contractor* nel marzo 2022 con liquidazione del valore dei lavori a mezzo sconto in fattura *ex articolo 121, comma 1, lettera a)*, D.L. 34/2020;
- l'intervento si qualifica come c.d. *superecobonus* in zona sottoposta a vicolo;
- ha presentato la CILAS (per il 110%) nel mese di giugno 2022,
- il cantiere è partito nel periodo estivo 2022 con allestimento cantiere, ponteggi ed acquisti di parte dei materiali (cappotti, pompe di calore, etc);
- al 30 settembre 2022 il cantiere aveva conseguito il 30% delle opere;
- nel mese di ottobre viene integrato il progetto con una ristrutturazione *ex articolo 16-bis*, Tuir; al momento deve ancora essere presentata la SCIA in attesa della relazione dello strutturista da depositare al genio civile;

- i primi di novembre viene sottoscritto ulteriore contratto, per le ulteriori opere, con il medesimo *general contractor*, con medesime modalità di liquidazione a mezzo sconto in fattura per la quota; in base all'accordo il *general contractor* emette fattura anticipata per interi lavori (oggetto di *bonus* 50%) che viene saldata immediatamente con bonifico parlante; il rimante 50% è oggetto di sconto in fattura da parte del medesimo *general contractor* ex articolo 121, D.L. 34/2020;
- i lavori hanno subito uno *stop* per difficoltà da parte del *general contractor* di monetizzare i crediti già presenti nel proprio cassetto fiscale;
- risulta impossibile per il *general contractor* in assenza di smobilizzo di crediti conseguire la fine dei lavori entro il 31 marzo 2023.

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



EVOLUTION
Euroconference

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Credito d'imposta per imprese di autotrasporto merci per conto terzi

di Euroconference Centro Studi Tributari



Normativa di riferimento

Articolo 1, comma 503, L. 197/2022

Articolo 34, D.L. 48/2023

D.M. 8.8.2023

Articolo 17, D.Lgs. 241/1997

Articolo 1, comma 53, L. 244/2007

Articolo 34, L. 388/2000

Articolo 61, Tuir

Articolo 109, comma 5, Tuir

Prassi

Comunicato Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti 10.8.2023.

Premessa

L'articolo 1, comma 503, L. 197/2022 (Legge di bilancio 2023), come da ultimo modificato dall'articolo 34, D.L. 48/2023, ha introdotto un credito d'imposta:

- pari al 12% della spesa per l'acquisto di gasolio nel secondo trimestre 2022, comunque nel limite delle risorse pari a euro 200.000.000;
- a favore delle imprese di autotrasporto:
- aventi sede legale o stabile organizzazione in Italia;

- esercenti le attività indicate all’articolo 24-ter, comma 2, lett. a), n. 1), D.Lgs. 504/1995 (ovvero attività di trasporto di merci per conto terzi);
- che utilizzano per l’esercizio delle predette attività veicoli di categoria euro V o superiore, di massa complessiva pari o superiore a 7,5 tonnellate.



Nota bene

Per accedere al beneficio in rassegna è necessario che l’impresa sia iscritta nell’albo nazionale degli autotrasportatori di cose per conto di terzi.

I criteri e le modalità attuative del credito d’imposta per le imprese esercenti attività di trasporto di merci per conto di terzi, in relazione all’acquisto di gasolio nel secondo trimestre 2022, sono stati definiti con il D.M. 8.8.2023.

Modalità di utilizzo del credito d’imposta

Il credito d’imposta in analisi è utilizzabile:

- esclusivamente in compensazione, ai sensi dell’articolo 17, D.Lgs. 241/1997, presentando il modello F24 unicamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell’operazione di versamento;
- senza applicazione dei limiti annuali alle compensazioni, di cui all’articolo 1, comma 53, L. 244/2007 (250.000 euro) e all’articolo 34, L. 388/2000 (2.000.000 euro).



Nota bene

Resta naturalmente inteso che, l’ammontare del credito d’imposta utilizzato in compensazione non può comunque eccedere l’importo concesso dal Ministero, pena lo scarto dell’operazione

di versamento.

Si rammenta, inoltre, che, ai sensi dell'articolo 5, comma 3, D.M. 8.8.2023, il credito d'imposta in esame:

- non rileva ai fini della determinazione del pro rata di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali di cui all'articolo 61 e all'articolo 109, comma 5, Tuir;
- non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile dell'Irap.



ATTENZIONE!!!!

Per espressa previsione di legge, il contributo in rassegna è cumulabile con altre agevolazioni che hanno ad oggetto i medesimi costi, a condizione, però, che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile Irap, non porti al superamento del costo sostenuto.

Termini di presentazione delle istanze

Per richiedere l'agevolazione in esame, occorre presentare apposita istanza, nel rispetto delle indicazioni rese dal Ministero delle Infrastrutture e dei trasporti, con il comunicato dello scorso 10.8.2023. In particolare, è stato stabilito che, per accedere all'incentivo, le istanze possono essere presentate:

- dalle ore 15:00 del 18.9.2023 alle ore 23:59 del 6.10.2023;



Nota bene

È giusto il caso di precisare che, ai sensi dell'articolo 4, comma 8, D.M. 8.8.2023, il credito d'imposta di cui trattasi è riconosciuto, in ogni caso, secondo l'ordine di arrivo delle richieste.

Modalità di presentazione delle istanze

L'istanza è presentata dai beneficiari esclusivamente attraverso la piattaforma implementata da Agenzia delle Accise, dogane e monopoli, collegandosi attraverso questo link:www.creditoautotrasportatori.adm.gov.it



The screenshot shows the ADM website interface. At the top left is the ADM logo with the text "AGENZIA DELLE DOGANE E DEI MONOPOLI". To the right, the title "Bonus Autotrasportatori" is displayed. Below the title is a dark blue navigation bar containing four items: "Home" (selected), "Area Utente", "FAQ", and "Manuale utente".

Registrazione in piattaforma

L'accesso alla piattaforma è effettuato dal legale rappresentante dell'impresa tramite SPID/CNS/CIE.

CREDITO D'IMPOSTA - IMPRESE ESERCENTI TRASPORTO DI MERCI PER CONTO DI TERZI

Le imprese con sede legale o stabile organizzazione in Italia che effettuano le attività di trasporto indicate all'articolo 24 -ter, comma 2, lettera a) , numero 1) del d.lgs. 504/1995, con veicoli di categoria euro V o superiore, di massa complessiva pari o superiore a 7,5 tonnellate, possono usufruire di un credito d'imposta nella misura massima del **12%** della spesa sostenuta nel secondo trimestre dell'anno 2022, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, per l'acquisto del gasolio utilizzato per la trazione dei predetti veicoli, comprovato mediante le relative fatture d'acquisto (articolo 1 commi 503 e seguenti della legge 197/2022 e successive modificazioni). Il suddetto credito d'imposta è riconosciuto entro il tetto imposto dalla Comunicazione della Commissione C(2023) 1711 final del 9 marzo 2023, sezione 2.1 al punto 61 lettera (a).

Le istanze per il riconoscimento del contributo a partire dalle ore 15:00 del giorno **18 settembre 2023** e fino alle ore 23:59 del giorno **6 ottobre 2023**.

[Accedi](#)

Per accedere selezionare: “area utente” oppure “accedi”

L'utente può accedere e autentificarsi al portale attraverso tre differenti modalità:

- SPID con livello di sicurezza 2;
- CIE (Carta d'identità elettronica);
- CNS.

Accedi/Registrati

Autenticazione

SPID CIE CNS

SPID è il sistema di accesso che consente di utilizzare, con un'identità digitale unica, i servizi online della Pubblica Amministrazione e dei privati accreditati. Se sei già in possesso di un'identità digitale, accedi con le credenziali del tuo gestore. Se non hai ancora un'identità digitale, richiedila ad uno dei gestori.

[Maggiori informazioni su SPID](#)

 AgID Agenzia per l'Italia Digitale


 Entra con SPID

Scegliendo l'autenticazione tramite SPID, si seleziona il proprio Identity Provider, poi inseriti i dati utente e password, l'Identity Provider avvisa l'utente che i propri dati anagrafici verranno condivisi con il gestore dell'applicazione web (in questo caso Agenzia delle Accise Dogane e dei Monopoli).

Per proseguire, occorre cliccare su acconsento.



Richiesta di accesso SPID 2 da
Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

NOME UTENTE

inserisci e-mail

PASSWORD

inserisci password

Hai dimenticato il nome utente o la password?

[ANNULLA](#)



[ENTRA CON SPID](#)



Richiesta di accesso SPID 2 da
Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

I seguenti dati stanno per essere inviati al fornitore dei servizi

- Nome
- Cognome
- Codice fiscale
- Indirizzo di posta elettronica

[NON ACCONSENTI](#)

[ACCONSENTI](#)

Una volta superata l'autenticazione, il sistema verifica il possesso dei requisiti necessari per usufruire del contributo.

L'utente deve selezionare l'utenza di lavoro scegliendo tra:

- “Ditta individuale” come Titolare dell’azienda, l’utente dichiara di operare per la propria ditta individuale di cui è titolare;
- “Rappresentante Legale”, l’utente deve inserire il codice fiscale dell’azienda per cui intende operare come rappresentante legale;
- “Incaricato”, l’utente indica di operare per conto dell’azienda per cui è stato incaricato.



ATTENZIONE!!!!

Il primo accesso in piattaforma deve essere eseguito esclusivamente dal rappresentante legale o dal titolare della ditta individuale, mentre eventuali incaricati potranno essere aggiunti dal rappresentante legale attraverso la funzione “Gestisci gli incaricati” nell’area riservata della piattaforma, inserendo il loro codice fiscale e avendo la possibilità sia di censirli che eliminarli. Gli incaricati eletti possono a loro volta accedere per conto del titolare o rappresentante e creare nuovi incaricati. La piattaforma rilascia un messaggio di errore, qualora il codice fiscale dell’azienda non fosse presente nella lista autorizzata dal ministero, fornendo il seguente avviso:



Dopo aver scelto il tipo di utenza, l’applicazione mostrerà la sezione con i dati personali già compilati grazie all’Anagrafe tributaria. Verificati i dati aziendali, per finalizzare la registrazione occorrerà:

- confermare o eventualmente correggere l’indirizzo e-mail;
- accettare i termini d’uso e;
- premere il pulsante “Registrati”.

Registra la tua azienda

Dati anagrafici

Pec/pec IVA	Denominazione
02214600842	BAIO GIUSEPPE
Titolo/legge rappresentante	Codice ATECO
BAIGPN42TOB186A	01111
Codice fiscale azienda	
BAIGPN42TOB186A	

DATI SEDE LEGALE

Città:	Provincia:
CASTROFIORIPO	AG
CAP:	Indirizzo:
912020	VIA CARDUCCI 26

DATI SEDE FISCALE

Città:	Provincia:
CASTROFIORIPO	AG
CAP:	Indirizzo:
912020	VIA CARDUCCI 26

Email*
MIKONI@GMAIL.IT

Dichiaro di *
 aver preso visione e di accettare le [Condizioni d'uso](#)

Registrati

Terminata la registrazione la piattaforma mostra una finestra con scritto “*operazione effettuata con successo*”, dopodiché l’utente potrà proseguire con l’inserimento dell’istanza:

- presentandone una per azienda;
- tenendo presente che la priorità è determinata in base all’ordine di presentazione della stessa.



Attenzione

Si ricorda che dopo aver effettuato l'accesso all'area autenticata, inizia il conteggio per la durata della sessione, avendo a disposizione 30 minuti.

Procedura di compilazione della richiesta

Cliccare sul pulsante adeguato, a seconda del tipo di impresa per cui si richiede il contributo.



Per continuare, l'utente deve autocertificare l'attendibilità dei dati inviati, leggere e accettare le condizioni d'uso. Scorrendo la pagina, prima di inviare è necessario eseguire l'upload di 2 file .csv (Fatture e Targhe).

Files da allegare

Si consiglia di allegare i files così rinominati:

- File targhe Targhe_XXXX (XXX= propria partita iva o cf).csv;

Il file targhe conterrà le seguenti informazioni:

- Identificativo SDI della fattura
- targa del mezzo
- Contratto di Noleggio
- Codice del paese dell'automezzo
- File fatture Fatture_XXXX (XXX= propria partita iva o cf).csv.

Il file fattura conterrà le seguenti informazioni:

- Identificativo_SDI_fattura;
- Tipo_fattura;
- Importo_fattura;
- Importo_a_rimborso.

È possibile consultare degli esempi dei file a [questo link](#)

Esempio record file targe

Identificativo_SDID_fattura	Targa	Contratto_di_noleggio	Codice_paese_automezzo
1237894560	DG987LP	NO	IT
1237894560	FX456MN	NO	IT
1472583699	GM321LK	NO	IT
9637418521	FX455MN	NO	IT
9637418521	GM321LK	NO	IT

Esempio record file fattura

Identificativo_SDI_fattura	Tipo_fattura	Importo_fattura	Importo_a_rimborso
1237894560	CARB	7856,24	7845,01
147258369	NO CARB	123600	85000,6
963741852	CARB	6500	6500

I file fatture e targhe, dopo essere stati compilati, dovranno essere caricati sulla piattaforma in formato CSV (delimitato da separatore di elenco).



Nota bene

Il sistema effettuerà, poi, alcuni controlli formali attinenti:

- la corretta estensione dei file (.csv);
- l'assenza di caratteri speciali all'interno del nome dei file;
- la presenza di dati nei file.

Gestione istanza

L'utente nell'area "gestione richiesta" visualizza il dettaglio dell'istanza e in caso di errori la può eliminare.

The screenshot shows a web interface for managing transport requests. At the top, there's a header with the ADM logo and navigation links for Home, Gestione richiesta, Anagrafica, and Manuale utente. The main section is titled 'Gestione richiesta'. Under 'Dati anagrafici', there are fields for 'Peretta NIK' and 'Codice fiscale seconda'. Under 'Dettaglio richiesta', it shows 'Codice Istanza: 05128050', 'Data e ora richiesta: 16/09/2022 11:42', 'Status: PRESA IN CARICO', and 'Data e ora scadenza: 16/09/2022 11:42'. Below this is a prominent blue 'Attenzione!' box containing the following text:

Attenzione!
Se si desidera sostituire l'istanza è necessario procedere prima con l'eliminazione dell'istanza corrente.
Si ricorda che, ai fini dell'accesso al contributo, tale operazione comporterà l'assegnazione di un nuova posizione in graduatoria.

Dalla predetta schermata, sarà possibile visualizzare:

- il codice univoco che viene attribuito all'invio di ogni istanza;
- lo stato di richiesta di avanzamento della domanda;
- la data e ora della richiesta, poiché i rimborsi avverranno in base all'ordine cronologico di presentazione delle istanze;
- data e ora di scadenza per il termine ultimo di cancellazione dell'istanza.



Attenzione!

Si consiglia di verificare periodicamente lo stato della richiesta che può assumere i seguenti stati:

- **Presa in carico;**
- **In elaborazione;**
- **Respinta;**
- **Richiesta cancellata;**
- **Richiesta correttamente controllata;**
- **Richiesta inviata alla verifica RNA;**
- **Errore in fase di registrazione aiuto RNA;**
- **Richiesta accolta.**

Compilata la richiesta è anche possibile scaricarne il riepilogo nel formato .pdf attraverso



questo pulsante:

Cancellazione della domanda



Se l'utente necessita di eliminare la richiesta può utilizzare questo pulsante

, confermando di voler eliminare la richiesta. Apparirà una finestra con l'avviso dell'esito dell'operazione.

Verifica ammissibilità del credito

Una volta completata l'analisi delle richieste il credito d'imposta in esame, e dopo che i decreti ministeriali – che nominano i beneficiari e specificano le somme assegnate sono stati emessi – il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti invierà all'Agenzia delle entrate:

- l'elenco delle aziende autorizzate a beneficiare del credito d'imposta;
- l'ammontare del contributo concesso alle aziende autorizzate.

LA LENTE SULLA RIFORMA

L'abrogazione dell'Irap nella riforma fiscale

di Luca Scibelli, Stefano Chirichigno

Convegno di aggiornamento

Reddito di lavoro autonomo: focus operativi e novità della Legge Delega

Scopri di più

L'[articolo 8, L. 111/2023](#), è specificamente destinato all'individuazione dei principi e criteri direttivi per il **graduale superamento dell'Irap**. L'indicazione rivolta al Governo è quella di procedere con una **revisione organica di tale imposta** volta alla completa abrogazione del tributo regionale. Se inizialmente la priorità è rivolta alle **società di persone e alle associazioni tra artisti e professionisti**, come chiarito anche dalla relazione illustrativa, in una seconda fase **l'abolizione investirà anche le società di capitali**. Poiché l'effetto per le casse dello Stato dovrà essere a "costo zero", è prevista la contestuale **istituzione di una "sovrimposta"** tale da assicurare un equivalente gettito fiscale atto a garantire:

- il finanziamento del **fabbisogno sanitario**;
- il **finanziamento delle Regioni** che presentano **squilibri di bilancio sanitario**, ovvero che sono sottoposte a piani di rientro e comunque garantendo la piena applicazione dei principi di autonomia finanziaria degli enti territoriali ([articolo 8, comma 1, lett. b e c L. 111/2023](#)).

Che l'Irap non abbia mai goduto di "buona stampa" è arci-noto; basti pensare che, già nel 2003 ([articolo 8 L. 80/2003](#)), quindi dopo circa 5 anni dalla sua introduzione, era stata codificata l'intenzione (poi non realizzata per evidenti esigenze di gettito) di abrogarla. Alcuni potrebbero spezzare una lancia a favore del bistrattato tributo per il pregiò di aver sostituito l'Ilor, l'imposta sul patrimonio netto delle imprese, l'Iciap, la cd. "tassa sulla salute", ormai però questi tributi sono caduti nell'oblio e quest'argomentazione di difesa lascerebbe il tempo che trova. Quindi, nulla di inaspettato seppur, forse, di ardua implementazione.

Non entreremo nel merito del **principio di invarianza di gettito** che la Legge delega intende risolvere prevedendo una "sovrimposta", non solo perché il tema dell'invarianza di gettito è ben più ampio e complesso dell'abrogazione dell'Irap, ma anche perché i **contorni di tale sovrimposta sono quanto mai vaghi**. Ciò che è dato sapere, seguendo la lettera del menzionato articolo 8, è che tale sovraimposta dovrà essere **determinata secondo le medesime regole dell'Ires** "con l'esclusione del riporto delle perdite" e che non meglio precisate **regole specifiche** dovranno essere individuate **per gli enti non commerciali**. Orbene, il riporto delle perdite è connaturato all'Ires, mentre nell'Irap la totale autonomia dei periodi di imposta si legava ad

una peraltro assai ardita ricostruzione sistematica che sosteneva **una natura autonoma** (in qualche misura in virtù dell'eterogeneità dei tributi abrogati) **rispetto all'imposizione sui redditi** che ne impediva l'assimilazione ad una qualsivoglia addizionale o sovrapposta. Quanto mai arduo appare, dunque, il compito del legislatore delegato.

Come anticipato, poiché il graduale superamento dell'imposta impone agli addetti ai lavori di attribuire priorità alle “*società di persone*” e alle “*associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni*”, la definitiva abolizione dell'Irap arriverà **solo in un momento successivo per le società di capitali**, che saranno comunque gravate dalla nuova “sovraimposta”. Sul punto si osserva che il superamento dell'Irap comporterà pertanto una **dissociazione tra le imprese**, le società di persone e le associazioni di professionisti non essendo soggette all'Ires beneficeranno di una “piena” cancellazione, mentre le altre aziende, facendosi altresì carico della perdita di gettito, sconteranno la “sovraimposta”.

Se da un lato l'intervento normativo potrebbe **considerarsi anche lodevole**, si pensi anche solo all'eliminazione della duplicazione degli adempimenti dichiarativi e di versamento – lato contribuente – e alla possibilità di gestire unitariamente eventuali accertamenti senza distinguere i compatti Ires e Irap – lato Amministrazione finanziaria, si pongono di seguito alcune considerazioni di **carattere sistematico** che destano alcune perplessità.

Va innanzitutto rammentato che l'[**articolo 1, comma 8, L. 234/2021**](#) (c.d. “Legge di bilancio 2022”), aveva **già escluso dall'applicazione dell'Irap**, a partire dall'1.1.2022, “*le persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni*”.

È del tutto evidente che la novella del 2021 non interviene direttamente sul presupposto espressione della capacità contributiva, ma si limita ad **introdurre un'esclusione** che a prima vista sembra **legata esclusivamente alla forma giuridica**. Vale a dire: vengono **escluse le ditte individuali e le attività di lavoro autonomo esercitate individualmente**, mentre le società di persone e le associazioni professionali continuano a rimanere incise dal tributo.

Si ritiene, però, di poter affermare che se ci si appiattisce su questa prima interpretazione della norma gli effetti sarebbero a dir poco distorsivi.

Basti pensare che, nel nostro ordinamento, tale distinzione iper-formale dovrebbe necessariamente convivere (senza che sia previsto correttivo alcuno) con il **regime dei c.d. forfettari** (imprese ed autonomi individuali che non superano determinate soglie – invero affatto risibili – di ricavi o compensi nell'anno solare) con un prevedibile effetto di breve-medio termine che non potrà essere che quello della **polverizzazione** (più o meno artificiosa) **delle attività** e con un **forte disincentivo alle aggregazioni**; aggregazioni che il buon senso dovrebbe vedere come motore della crescita socio-economica di un paese.

È chiaro che, seguendo tale interpretazione, la scelta di costituire *ex novo* uno studio professionale associato o una società di persone, anziché mantenere due o più posizioni

individuali, sarebbe di per sé una scelta antieconomica. Anche circoscrivendo il focus alle sole professioni intellettuali, la tendenza sarebbe di creare (o mantenere) più “partite Iva”, **rinunciando** – come è stato acutamente osservato (Vantaggio M., *La prevalenza della forma giuridica sulla sostanza economica nell'esclusione da IRAP per le ditte ed i lavoratori autonomi individuali*, Rivista telematica di diritto tributario, 2 febbraio 2022) – a progettare entità **collettive**, che non solo un modo per ripartire le spese, ma anche una spinta alla progettualità, all'interdisciplinarietà, alla crescita dimensionale per il tramite delle economie di scala e alla conquista di nuove fette di mercato.

Orbene, poiché la speranza è l'ultima a morire, l'auspicio dei più era quello (prima della legge delega), se non di un contributo di prassi particolarmente ispirato, quantomeno – prima o poi – di un indirizzo giurisprudenziale costituzionalmente orientato che impedisse una **distinzione tra esercizio della professione in forma individuale o associata**; sino ad oggi, entrambe le forme hanno infatti condiviso ai fini Irap ratio, norme, prassi e giurisprudenza. A questo punto non resta che sperare, paradossalmente, nella mancata attuazione della legge delega che – ad avviso di chi scrive – impedirebbe il formarsi di un'interpretazione autentica che – nelle more dell'entrata in vigore della riforma – sancisca, per l'appunto, la **legittimità della formalistica interpretazione della modifica all'Irap recata dalla Legge di bilancio 2022**. Sarebbe il caso di dire: oltre il danno (inopinata applicazione dell'Irap per qualche anno) la beffa (le buone intenzioni del legislatore delegante dichiaratamente propenso a “favorire” la platea delle società di persone e associazioni professionali).

IMPOSTE SUL REDDITO

Fondo perduto per le spese superbonus al 90% per il 2023: si parte

di Silvio Rivetti

Seminario di specializzazione

Controlli fiscali in tema di superbonus e detrazioni fiscali nell'edilizia

Scopri di più

Allo scopo di sostenere i contribuenti dai redditi più modesti, coinvolti negli interventi edili ricadenti nel superbonus e in **difficoltà a pagare l'importo dei lavori** da realizzarsi sull'abitazione principale, laddove agevolati non più mediante l'aliquota piena di detrazione del 110%, ma **con l'aliquota ridotta del 90% a partire dall'1.1.2023** – e dunque in difficoltà a pagare il 10% di differenziale, rimanente a carico dei contribuenti stessi – il D.L. 176/2022, cd. Aiuti-quater, ha previsto al suo [articolo 9, comma 3](#), con riguardo alle spese sostenute nel corso dell'anno 2023, dei **contributi a fondo perduto** da erogarsi fino alla concorrenza dello **stanziamento previsto di 20.000.000 euro**.

Tale contributo – che la norma espressamente qualifica come non concorrente alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi dei percipienti – **sarà erogato dall'Agenzia delle entrate** secondo i criteri e le modalità del Decreto MEF 31.7.2023, che subordina l'accesso al contributo al preventivo invio dell'apposito modello e al rispetto delle modalità operative e dei termini prescritti con il provvedimento direttoriale n. 332648/2023.

Secondo l'impianto normativo disciplinante la casistica, la facoltà di accedere al contributo pubblico è riservata alle **sole persone fisiche private** (che operano come tali) le quali, nell'anno 2022, hanno avuto un **reddito di riferimento**, calcolato sulla base dei criteri di cui all'[articolo 119, comma 8-bis1, D.L. 34/2020](#), **non superiore a euro 15.000**; purché **titolari del diritto di proprietà** o di un diritto reale di godimento **sull'immobile abitativo adibito ad abitazione principale**, condominiale o unifamiliare, **oggetto di interventi edili ammessi alla detrazione superbonus**.

In tema è utile ricordare che, ai sensi del citato comma 8-bis.1, il reddito di riferimento è calcolato **dividendo la somma dei redditi complessivi posseduti**, nell'anno precedente quello di sostenimento della spesa, dal contribuente, dal coniuge o dal soggetto legato da unione civile o convivente (se presente nel suo nucleo familiare), nonché dai familiari diversi presenti nel detto nucleo familiare, **per un coefficiente** determinato secondo la Tabella 1-bis allegata al decreto Aiuti-quater, **variabile in base alla numerosità del nucleo familiare stesso**.

Quanto al **massimale di spesa** a cui il contributo va parametrato, per l'articolo 3 Decreto MEF 31.7.2023, questo è pari a **euro 96.000 per intervento**, rilevando ovviamente le spese sostenute direttamente dal richiedente, o a lui imputate in caso di interventi condominiali, anche se oggetto di **cessione del credito** o di **sconto in fattura**. Laddove, poi, a tale spesa abbiano partecipato più soggetti, contitolari di quote dei diritti di proprietà o di godimento, **il massimale sarà ridotto** per ognuno di essi in rapporto alla rispettiva quota di spesa. Ai fini del contributo, assumeranno rilievo i **soli pagamenti delle spese edilizie** effettuati mediante bonifici dedicati, **eseguiti tra l'1.1.2023 e il 31.10.2023**, come previsto dal comma 3 del citato articolo 3.

La **richiesta di contributo dev'essere presentata** all'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'articolo 4 del D.M. MEF, **entro il prossimo 31.10.2023** avvalendosi dell'apposita piattaforma web, direttamente o mediante un intermediario abilitato. Il Provvedimento direttoriale n. 332648/2023 specifica che il **dies a quo** per la presentazione dell'istanza è **il 2.10.2023**.

L'accesso all'agevolazione è subordinato alla **preventiva trasmissione dell'apposito modello di richiesta**, in cui dovrà essere riportata:

- la dichiarazione del contribuente di essere in **possesso dei requisiti soggettivi e reddituali** richiesti per l'erogazione del contributo;
- l'indicazione del **codice fiscale del richiedente** (o di quello del *de cuius*, se il richiedente è l'erede che conserva la detenzione materiale e diretta dell'immobile)
- l'indicazione **dell'iban del conto corrente bancario** o postale del richiedente, intestato o cointestato, su cui saranno accreditati gli importi spettanti.

È da notare che la misura del contributo spettante al singolo richiedente – che comunque non potrà mai eccedere euro 9.600, ossia il 10% del massimale di Euro 96.000 – potrà essere determinata dall'Agenzia delle entrate **solo una volta verificato il rapporto tra:**

- le **risorse stanziate**, pari a euro 20.000.000 e;
- l'**ammontare totale dei contributi richiesti**.

Qualora tale misura dovesse spettare in percentuale, quest'ultima, da calcolarsi nel rispetto delle regole predeterminate dall'articolo 4 Decreto MEF 31.7.2023, sarà resa nota con ulteriore e apposito provvedimento direttoriale, **da emanarsi entro il 30.11.2023**.

ACCERTAMENTO

L'induttivo necessita dei costi

di Gianfranco Antico

Convegno di aggiornamento

Controllo e accertamenti: rimedi alternativi al contenzioso

Scopri di più

Ai fini dell'imposizione sui redditi quanto ai fini Iva, il **metodo principe di ricostruzione della base imponibile è quello analitico**, contemplato nell'[articolo 39, comma 1, lett. a\), b\) e c\)](#), [D.P.R. 600/1973](#), e nell'[articolo 54, comma 1, D.P.R. n. 633/1972](#), che poggia, in via esclusiva:

- sulla **contabilità ufficiale** del contribuente;
- sulle relative **risultanze di bilancio** e del **conto economico**;
- della **dichiarazione dei redditi** e, ai fini IVA, sul **confronto fra questa e le liquidazioni del tributo**.

Attraverso il metodo analitico, l'Ufficio procede alla **rettifica di uno o più dei singoli elementi positivi o negativi** rilevanti ai fini della determinazione dei redditi determinati in base a **scritture contabili**, ovvero di **una o più operazioni rilevanti ai fini Iva**. Il riscontro analitico del reddito delle imprese tenute alla redazione del bilancio (o comunque del conto economico) e che quindi determinano la base imponibile sulla base di questi documenti, prende le mosse:

- dalle **risultanze informative, investigative ed operative** eventualmente già a **disposizione**, ivi comprese le risultanze delle **attività svolte nei riguardi di altri soggetti**;
- dai **dati, elementi e notizie** di cui i verificatori **siano comunque già in possesso**;
- da una adeguata **analisi del bilancio o del conto economico** e dei documenti posti eventualmente a corredo ([circolare n.1/2018, della Guardia di Finanza](#)).

Con l'**accertamento induttivo puro**, di cui all'[articolo 39, comma 2, D.P.R. 600/1973](#), la ricostruzione della posizione fiscale del contribuente avviene, invece, attraverso **procedure di quantificazione e qualificazione** della base imponibile, che **prescindono dalla documentazione contabile**, avendo l'Amministrazione finanziaria la facoltà di disattenderle, al verificarsi di una serie di **ipotesi normativamente disciplinate**. Infatti, in presenza di gravi patologie dell'impianto contabile, ovvero in assenza dello stesso, l'utilizzo di **presunzioni prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza**, costituisce l'unico strumento per poter ricostruire il reddito/volume d'affari dell'impresa, ovvero del professionista. Analogamente, **ai fini Iva**, è previsto che l'Ufficio possa procedere in ogni caso all'accertamento dell'imposta

dovuta, **indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità ([articolo 55, D.P.R. 633/1972](#))**. In tal caso, l'ammontare imponibile complessivo e l'aliquota applicabile sono determinati induttivamente sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza. Come rilevato dalla **circolare n. 1/2018 della G.d.F.**, “*nella disciplina IVA, a differenza di quanto stabilito per le imposte sui redditi, non è previsto che l'Ufficio possa applicare il metodo induttivo qualora le scritture non sono disponibili per causa di forza maggiore ovvero in caso di inottemperanza agli inviti e alle richieste degli uffici*”.

Tra l'analitico e l'induttivo, in mezzo c'è **l'analitico-induttivo ([articolo 39, comma 1, lett. d\), D.P.R. 600/1973](#), e [articolo 54, comma 2, D.P.R. 633/1972](#)** che consente agli organi di controllo e di accertamento di non considerare – in tutto o in parte – le risultanze delle scritture contabili, potendo utilizzare dati ed elementi acquisiti altrimenti. In tali casi, pertanto, è consentito all'Ufficio di **dubitare della veridicità delle operazioni dichiarate e desumere**, sulla base di **presunzioni semplici, purché gravi, precise e concordanti**, maggiori ricavi o minori costi, ad esempio, determinando **il reddito utilizzando le percentuali di ricarico**.

Delineato il quadro normativo di riferimento, puntiamo la nostra attenzione sulla problematica relativa al **riconoscimento dei costi nell'ambito di un accertamento induttivo**, osservando che la Corte di Cassazione, nel corso di questi anni, ha più volte avuto modo di far sentire la sua voce sulla questione, ritenendo che la determinazione dell'effettiva capacità contributiva del contribuente è ciò a cui deve tendere tale tipo di accertamento induttivo (**sentenza n. 5659/2020 e sentenza n. 5800/2020**).

Tant'è che già con **l'ordinanza n. 6831/2018**, il massimo organo di legittimità aveva affermato che “*In tema di accertamento induttivo delle imposte sui redditi, l'Amministrazione è tenuta a ricostruire la situazione reddituale complessiva del contribuente, tenendo conto anche delle componenti negative del reddito, purché emergenti dagli accertamenti o dimostrate dal contribuente, su cui grava l'onere della prova dei costi deducibili dall'ammontare dei ricavi induttivamente determinati (Cassazione n. 22266/2016)*”.

Infatti, l'Amministrazione finanziaria, in sede di accertamento induttivo, deve assoggettare a imposta, come reddito d'impresa, **il profitto netto, anziché quello lordo**, in ossequio al parametro costituzionale della capacità contributiva di cui all'articolo 53 Costituzione (**Cassazione n. 26748/2018**).

Ancora di recente – **Cassazione n. 10192/2023** – gli Ermellini sono intervenuti sulla questione di fronte ad un avviso di accertamento per omessa dichiarazione di redditi, ricostruita attraverso i dati forniti in base al cosiddetto **“spesometro”**, dove il contribuente lamentava sostanzialmente **il mancato riconoscimento delle fatture di costo emesse dalla fornitrice** (a tale censura replicava l'Ufficio, osservando che, non avendo la ricorrente mai fornito alcuna indicazione in ordine all'attività effettivamente svolta, gli era inibito un calcolo, anche solo induttivo, dei costi deducibili). Orbene, per i giudici di Piazza Cavour, è vero che in caso di omessa presentazione della dichiarazione l'Ufficio è abilitato a servirsi di qualsiasi elemento probatorio ai fini dell'accertamento del reddito e, quindi, a determinarlo anche **con metodo**

induttivo ed anche utilizzando, in deroga alla regola generale, **presunzioni semplici prive dei requisiti** di cui al comma 3, dell'articolo 38, D.P.R. 600/ 1973, “*sul presupposto dell'inferenza probatoria dei fatti constitutivi della pretesa tributaria ignoti da quelli noti*” (*Cassazione n. 19174/2003; Cassazione n. 2605/2000*”), tuttavia quanto all'accertamento *globalmente* induttivo del reddito d'impresa, vale sempre la regola che **il fisco deve ricostruire il reddito**, tenendo conto anche “*delle componenti negative emerse* dagli accertamenti compiuti **ovvero, in difetto, determinandole induttivamente e/o presuntivamente, al fine di evitare che, in contrasto con il principio della capacità contributiva, venga sottoposto a tassazione il profitto lordo, anziché quello netto**”.