



NEWS

Euroconference

Edizione di lunedì 11 Dicembre 2023

CASI OPERATIVI

Applicazione della remissione in bonis per ritardo nell'invio della documentazione sismabonus
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Convenienza del regime forfettario da valutare
di Alessandro Bonuzzi

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Esenzione ritenuta dividendi con certificazione successiva al pagamento
di Fabio Landuzzi

IMPOSTE SUL REDDITO

Esentasse il differenziale positivo per l'acquisto di crediti da bonus edilizi
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

LA LENTE SULLA RIFORMA

Riforma fiscale: torna l'adesione ai verbali di constatazione
di Angelo Ginex

CASI OPERATIVI

Applicazione della remissione in bonis per ritardo nell'invio della documentazione sismabonus

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



Siamo in presenza di una pratica CILAS regolarmente presentata prima della scadenza del novembre 2022 che prevede interventi in c.d. supersismabonus e c.d. superecobonus, con allegato B correttamente presentato in fase di deposito iniziale della pratica edilizia.

Su questo cantiere vengono effettuati e asseverati 2 stati avanzamento lavori sismici per i quali viene correttamente completato l'allegato 1 dal direttore lavori strutturale (senza provvedere al deposito al Comune).

Per ognuno dei due SAL viene conseguentemente comunicata l'opzione per lo sconto in fattura dal commercialista.

Al momento del deposito della fine lavori sismica (SAL finale) (si precisa che nel caso specifico lo studio tecnico presenta 2 fine lavori sullo stesso intervento: una per la parte sismica e una per la parte "eco") il professionista deposita solo l'allegato B1 e non i 2 allegati 1 relativi ai 2 SAL sismici asseverati. Successivamente al deposito della fine lavori chi appone il visto di conformità comunica l'opzione per lo sconto in fattura anche sul SAL finale.

Si domanda a fronte di quanto sopra precisato se tale mancanza risulti sanabile/ravvedibile tramite una integrazione della fine lavori.

Sentito il Comune di riferimento viene precisato che la pratica sul portale telematico resta comunque aperta anche dopo il deposito della fine lavori e risulta integrabile con l'allegato 1.

Si domanda se tale integrazione seppur tardiva "sana" sotto il profilo fiscale il mancato deposito degli allegati 1 al momento della fine lavori sismici nel caso in cui venga effettuata contestualmente al deposito della fine lavori eco o anche da subito prima della fine lavori eco.

Si domanda infine se nell'ipotesi in cui invece sia già stata depositata anche la fine lavori eco se l'integrazione dell'allegato 1 relativa ai SAL sismici possa comunque essere effettuata e risulti valida a fini fiscali

Nella malaugurata ipotesi in cui tale tardivo deposito non sia sanabile si chiede infine quali siano gli effetti di tale mancato deposito:

- 1) su fatture per le quali sono già state comunicate le opzioni per sconto in fattura;
- 2) su fatture per le quali non sia già stata comunicata l'opzione per lo sconto in fattura, se tale opzione può essere validamente effettuata una volta integrata la fine lavori con gli allegati 1, eventualmente stornando le fatture con sconto già emesse tramite nota di credito e rimettendole successivamente al deposito degli allegati 1.

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



FiscoPratico

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Convenienza del regime forfettario da valutare

di **Alessandro Bonuzzi**

Convegno di aggiornamento

Novità in materia Iva e dichiarazione Iva 2024

Scopri di più

In prossimità della chiusura dell'anno 2023 e con il 2024 oramai alle porte molti contribuenti si trovano a dover valutare la **convenienza** del **regime forfettario**, avendone i presupposti per l'applicazione sia in termini di **requisiti di accesso** sia in termini di **cause di esclusione**.

La valutazione può riguardare imprese e professionisti che **già applicano** il particolare regime di favore, ma anche contribuenti che nel periodo d'imposta in corso stanno adottando la **contabilità ordinaria** oppure la **contabilità semplificata**.

Le **macro-variabili** di **ordine generale** da considerare nel vagliare il regime forfettario sono 4:

- l'esclusione dall'**Iva**;
- la **tassazione** dal lato dell'imposizione diretta;
- il regime **previdenziale** agevolato;
- le svariate **semplificazioni** negli adempimenti fiscali.

1. Esclusione da Iva

I contribuenti forfettari sono, per così dire, soggetti **esclusi dal campo di applicazione dell'Iva**:

- sia dal lato **attivo**, siccome **non addebitano l'Iva** a propri clienti;
- sia dal lato **passivo**, atteso che **non possono detrarre l'Iva** assolta sugli acquisti.

Ciò significa che assume rilevanza la circostanza che il contribuente nell'ambito della propria attività:

- effettui molti oppure pochi **acquisti** e, soprattutto, se gli acquisti sono o meno di ammontare importante, poiché l'applicazione del regime forfettario comporta l'**essere inciso** dell'Iva;
- si rivolga principalmente a **clienti privati consumatori finali** oppure ad altre partite Iva, poiché nel primo caso può avere un **vantaggio competitivo** o comunque un **maggior guadagno** a parità di prezzo percepito dal cliente, rispetto a un *competitor* che addebita

l'Iva.

Laddove l'attività svolta necessiti di un livello di **investimenti** e **spese** pressoché **nullo** e si rivolga prevalentemente a **consumatori finali**, la maggior convenienza del regime forfettario è generalmente pacifica.

2. Imposizione diretta

L'imposizione diretta del regime forfettario dipende da 2 elementi:

- il **coefficiente di redditività** che varia a seconda del **codice Ateco** dell'attività;
- l'**aliquota impositiva**, che generalmente è pari al **15%** e solo per le *start up* nei primi 5 anni è fissata in misura pari al **5%**.

La prima considerazione da fare rispecchia in parte quanto precisato ai fini Iva: se l'attività svolta di per sé comporta **investimenti** e **spese limitati** è probabile che il regime forfettario risulti conveniente. Ad esempio, con riferimento alle **attività professionali**, il regime forfettario è generalmente conveniente, perché riconosce costi **deducibili in misura pari al 22% dei ricavi/compensi** percepiti nel periodo d'imposta, quando invece le spese per lo svolgimento dell'attività professionale, specie se svolta in forma individuale e grazie a un contributo prettamente intellettuale, si limitano solitamente a qualche migliaio di euro.

È poi immediato notare come l'**aliquota fiscale** del forfettario sia di molto **inferiore rispetto alle aliquote dell'Irpef**, compresa quella più bassa. La valutazione sull'effettivo *tax rate* non può però fermarsi qui. Nella disamina, infatti, occorre tener conto della presenza di **detrazioni per oneri**, soprattutto di quelle collegate al mondo dell'edilizia, le quali possono notevolmente ridurre l'aliquota Irpef realmente applicabile.

3. Regime previdenziale Inps agevolato

L'[articolo 1, comma 77, L. 190/2014](#), prevede un **regime previdenziale agevolato**, esclusivamente per i contribuenti forfettari **artigiani** e **commercianti**, in forza del quale è possibile beneficiare della **riduzione contributiva del 35%**.

4. Semplificazioni negli adempimenti fiscali

I contribuenti forfettari godono delle seguenti **semplificazioni** sotto il profilo fiscale:



- **esclusione da tutti gli obblighi Iva**, compresa la tenuta dei registri Iva, fatto salvo l'obbligo di integrazione e di versamento dell'imposta per le operazioni di cui risultino debitori di imposta;
- **esonero dagli obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili**, fermo restando l'obbligo di conservare i documenti ricevuti ed emessi;
- **esclusione** dall'applicazione degli **Isa**;
- **esonero** dall'obbligo di operare le **ritenute alla fonte**.

Dall'1.1.2024 vigerà, invece, l'obbligo di emissione delle **fatture in formato elettronico** per **tutti i contribuenti forfettari**.

Esenzione ritenuta dividendi con certificazione successiva al pagamento

di Fabio Landuzzi

Master di specializzazione

Tassazione dei dividendi percepiti da persone fisiche, da società residenti e da soggetti non residenti

Scopri di più

La **Corte di Cassazione**, nella [sentenza n. 27646/2023](#), affronta una fattispecie, tutt'altro che infrequente nei rapporti internazionali, concernente il **pagamento di dividendi** effettuato dalla società italiana controllata, a favore della società "madre" europea.

L'[articolo 27-bis, D.P.R. 600/1973](#), dispone, infatti, che, ai fini dell'applicazione dell'**esenzione dalla ritenuta** alla fonte di cui al comma 1, dell'articolo stesso, deve essere prodotta:

- una **certificazione**, rilasciata dalle competenti **Autorità fiscali dello Stato estero**, che attesti che la **società "madre" non residente** possiede i **requisiti** indicati alle lettere a), b) e c) del comma 1 stesso, e;
- una **dichiarazione della società medesima** che attesti la **sussistenza del requisito** indicato alla lettera d).

Il successivo comma 3, dell'[articolo 27-bis, D.P.R. 600/1973](#), prescrive, poi, che, al ricorrere di tali condizioni, a **richiesta della società "madre"** beneficiaria del pagamento dei dividendi, la società "figlia" può **applicare direttamente l'esenzione**, evitando così la successiva richiesta di rimborso (ove la stessa fosse eseguita) precisando che, in tal caso, *"la documentazione di cui al comma 2 deve essere acquisita entro la data del pagamento degli utili e conservata, unitamente alla richiesta, fino a quando non siano decorsi i termini per gli accertamenti (...)".*

Il tema sovente in discussione concerne il caso, come detto tutt'altro che infrequente nella pratica, in cui la **documentazione anzidetta** – ed in modo particolare la **certificazione rilasciata dalle Autorità fiscali** dello Stato estero – sia **rilasciata in una data successiva a quello del pagamento** dei dividendi; infatti, ove ricorra questa circostanza, è piuttosto comune imbattersi nella **contestazione** eccepita dall'Amministrazione Finanziaria italiana circa il **diniego all'esenzione da ritenuta** sul pagamento dei dividendi eseguito in una data **anteriore a quella di trasmissione** della anzidetta certificazione (Risposta ad interpello n. 143/2017).

Come premesso, la Cassazione, nella sentenza n. 27646/2023, interviene sulla fattispecie che si riferiva al caso di un'istanza di **rimborso della ritenuta** che era stata corrisposta in sede di

adesione da parte della società italiana, a seguito della contestazione fondata della **tardività della certificazione** pervenuta in una **data successiva a quella del pagamento dei dividendi**. La Cassazione, accogliendo il ricorso della società, fissa il seguente **principio di diritto**.

L'acquisizione, **oltre il termine** di cui al comma 3, dell'[articolo 27-bis, D.P.R. 600/1973](#), della **certificazione da parte dell'Autorità fiscale** dello Stato estero, **non preclude il diritto della società "madre"** ad agire per il **rimborso della ritenuta** versata dalla società "figlia" italiana *"allorché detta certificazione sia idonea a dimostrare la sussistenza di detto requisito al tempo del pagamento dei dividendi"*. Inoltre, *al fine della prova del requisito di cui all'art. 27-bis, comma 1, lett. c), è sufficiente che detta certificazione attesti l'assoggettabilità di carattere generale della società alle imposte sul reddito nello Stato di residenza, senza usufruire di regimi di esonero, da intendersi come soddisfatta indipendentemente dalla circostanza dell'avvenuto pagamento nel periodo di riferimento per effetto del godimento di fatto, di agevolazioni comunque compatibili con la normativa unionale"*.

Il principio di diritto affermato dalla Cassazione nella sentenza in commento è assai rilevante, in quanto chiarisce che **il termine** anzidetto e, quindi, l'anticipazione del momento della **trasmissione della certificazione** (rispetto a quello del pagamento dei dividendi) è fissato a sola **tutela della società "figlia"** che, ove provveda al pagamento applicando il regime di esenzione da ritenuta senza aver preventivamente acquisito la documentazione prevista, si espone al **rischio di incorrere in sanzioni**, laddove la certificazione non venisse poi mai prodotta, oppure non sussistessero i presupposti per l'esenzione; diversamente, laddove si attribuisse, a tale disposto, la forza di far decadere dall'esenzione da ritenuta il pagamento dei dividendi, si avrebbe **l'effetto di vanificare, di fatto, il diritto all'esenzione**, anche quando i presupposti sostanziali fossero del tutto sussistenti, ledendo in questo modo il **principio generale di proporzionalità**.

Il principio di diritto affermato dalla Cassazione nella fattispecie sembra, infatti, essere meglio rispondente alla **disciplina unionale della Direttiva madre-figlia**, che non subordina a particolari oneri documentali il diritto all'esenzione; in via analogica, anche ai fini dell'applicazione delle ritenute ridotte, in ragione delle disposizioni di cui alle **Convenzioni contro le doppie imposizioni**, non sembrano esservi ragioni fortemente ostative all'estensione di tale principio. Infine, occorre osservare che un po' differente si presenta il caso dell'esenzione da ritenuta in occasione del **pagamento di interessi e royalties**, in quanto la **Direttiva interessi-royalties** e la normativa nazionale ([articolo 26-quater, D.P.R. 600/1973](#)) richiedono espressamente la **preventiva produzione della certificazione**; anche in questo caso, tuttavia, non sembra ricavarsi dal testo normativo che tale termine sia posto a **pena di decadenza** del diritto all'esenzione da ritenuta.

IMPOSTE SUL REDDITO

Esentasse il differenziale positivo per l'acquisto di crediti da bonus edilizi

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche

Scopri di più

Non assume rilevanza fiscale il **differenziale positivo tra il valore nominale e il prezzo di acquisto del credito d'imposta** da detrazioni edilizie realizzato da uno studio associato di Dottori Commercialisti. È quanto affermato nella [risposta ad interpello n. 472](#) pubblicata lo scorso 30.11.2023 sul sito dell'Agenzia delle entrate, **riferita alla risposta all'interpello n. 956-335/2023** della Direzione Regionale del Veneto, [già commentata sulle colonne di questo quotidiano](#).

L'interpello affronta il caso di uno studio associato che intende **acquistare crediti d'imposta**, riconducibili alle **detrazioni edilizie** di cui all'[articolo 119, D.L. 34/2020](#), per spese sostenute nel 2022 a fronte di interventi ammessi al superbonus 110%, e che saranno oggetto di compensazione in quattro rate annuali di pari ammontare.

Posto che il **valore nominale dei crediti** oggetto di acquisto è **superiore rispetto al costo sostenuto per l'acquisto** (come di norma accade), sono stati richiesti opportuni chiarimenti in merito alla corretta qualificazione fiscale di tale differenziale positivo, in considerazione del fatto che i crediti in questione **non originano da prestazioni professionali rese alla clientela** dello Studio associato, cessionario del credito d'imposta.

L'Agenzia delle entrate preliminarmente osserva che il legislatore nulla ha disposto in merito alla rilevanza reddituale del differenziale positivo derivante dall'acquisto di crediti da detrazioni edilizie, ma si è limitato soltanto a stabilire che il **mancato utilizzo in compensazione del credito** nell'anno di "competenza" **comporta la perdita dello stesso**, essendo preclusa la possibilità di riportare in avanti o di richiedere a rimborso il credito non utilizzato nell'annualità. Pertanto, nel silenzio della norma, l'Ufficio è dell'avviso che l'eventuale imponibilità fiscale del predetto differenziale positivo non può che essere ricercata nelle **regole generali di tassazione del reddito**, verificando se tale "provento" possa ricondursi ad una delle seguenti categorie di reddito di cui all'[articolo 6, Tuir](#): redditi di capitale, redditi lavoro autonomo o redditi diversi.

Sul punto, l'Agenzia prende atto del fatto che **tali proventi non possono essere collocati in**

alcuna delle categorie reddituali indicate, in quanto **tra i redditi di capitale** vi rientrano soltanto eventuali differenziali positivi che derivano da un impiego di capitale, **del tutto assente nel caso di specie**, poiché l'acquisto del credito è regolamentato da un corrispettivo. Allo stesso modo, i **differenziali positivi** (derivanti dall'acquisto di crediti d'imposta ad un valore inferiore rispetto a quello nominale) **non possono essere qualificati redditi di lavoro autonomo e neppure corrispettivi derivanti dalla cessione di elementi immateriali**, di cui all'[articolo 54, Tuir](#). Infine, **tali plusvalori non possono rientrare** nemmeno **nella categoria residuale dei redditi diversi** di cui all'[articolo 67, Tuir](#), in quanto non allocabili in nessuna delle fattispecie ivi previste. Più in particolare, secondo l'Agenzia delle entrate non sono inquadrabili tra i redditi diversi derivanti dalla cessione di titoli o certificati di massa (lett. c-ter), in quanto nell'elencazione contenuta nella norma **non si contemplano i differenziali in questione**. Del pari, richiamando un proprio precedente documento di prassi ([circolare n. 165/E/1998](#)), l'Agenzia **esclude che tali differenziali possano rientrare** nei proventi inquadrabili nella successiva **lett. c-quinquies ,dell'articolo 67, Tuir**, che annovera *“le plusvalenze ed altri proventi (...) realizzati mediante cessione a titolo oneroso ovvero chiusura di rapporti produttivi di redditi di capitale e mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di crediti pecuniari o di strumenti finanziari, nonché quelli realizzati mediante rapporti attraverso cui possono essere conseguiti differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto”*.

A chiusura della propria risposta, l'ufficio conclude che, in assenza di una espressa previsione normativa, che attribuisca rilevanza reddituale al predetto differenziale positivo, l'acquisto posto in essere dallo studio associato **non genera alcun reddito imponibile in capo allo stesso**.

Resta fermo che, come già chiarito dalla [circolare n. 23/E/2023](#), i crediti acquisiti ai sensi dell'[articolo 121, D.L. 34/2020](#), applicando lo sconto in fattura per prestazioni professionali rese nei confronti di committenti (che hanno esercitato l'opzione prevista), costituisce un **provento percepito nell'esercizio dell'attività di lavoro autonomo assoggettato a tassazione**, ai sensi dell'[articolo 54, Tuir](#).

LA LENTE SULLA RIFORMA

Riforma fiscale: torna l'adesione ai verbali di constatazione

di Angelo Ginex

Convegno di aggiornamento

Controlli e accertamenti: rimedi alternativi al contenzioso

Scopri di più

La **L. 111/2023** (c.d. Legge Delega per la **riforma fiscale**) introduce importanti modifiche anche in materia di **accertamento**. E, infatti, la **bozza** di D.Lgs. in materia di **procedimento accertativo** (che è stato emanato in attuazione della stessa Legge delega), così come approvato in via preliminare dal Consiglio dei ministri lo scorso 3.11.2023, prevede la **reintroduzione dell'adesione ai verbali di constatazione**.

Nello specifico, l'**articolo 1** di tale schema di D.Lgs, al fine di favorire una **migliore partecipazione** del contribuente al procedimento di accertamento, interviene sull'impianto normativo delineato dal **D.Lgs. 218/1997**, abrogando il vecchio [articolo 5-ter, D.Lgs. 218/1997](#), che aveva introdotto il c.d. invito obbligatorio, e introducendo il "nuovo" [articolo 5-ter, D.Lgs. 218/1997](#) (si rammenta che il vecchio [articolo 5-bis, D.Lgs. 218/1997](#), concernente l'adesione ai verbali di constatazione è stato **abrogato** dalla **L. 190/2014**).

Quest'ultima disposizione, il cui titolo della rubrica è giustappunto "**Adesione ai verbali di constatazione**", contempla "**nuovamente**" la possibilità per il contribuente di **prestare adesione anche ai verbali di constatazione**, redatti ai sensi dell'[articolo 24, L. 4/1929](#), la quale fu introdotta dal Legislatore, in prossimità dell'emanazione del nuovo Codice penale, al fine di dettare le **norme generali per la repressione della violazione delle leggi finanziarie**.

Il "nuovo" [articolo 5-ter, D.Lgs. 218/1997](#), contiene **regole stringenti**, in quanto stabilisce che l'**adesione** ai processi verbali di constatazione può avere **ad oggetto esclusivamente il "contenuto integrale"** del verbale di constatazione e deve intervenire **entro i 30 giorni successivi alla data di consegna** del processo verbale medesimo mediante **comunicazione** da inoltrarsi al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate, indicato nello stesso verbale, e all'organo che ha redatto il verbale.

Inoltre, è espressamente stabilito che:

- fino alla già menzionata comunicazione, e comunque **non oltre** la scadenza del **trentesimo giorno** di cui sopra, i **termini per l'accertamento** restano **sospesi**, e;
- **entro i 60 giorni successivi** alla ridetta comunicazione al competente Ufficio

dell'Agenzia delle entrate, lo stesso notifica al contribuente **l'atto di definizione dell'accertamento parziale**, recante le indicazioni previste [dall'articolo 7, D.Lgs. 218/1997](#).

La nuova disposizione prevede un importante incentivo stabilendo che, laddove intervenga **atto di adesione** da parte del contribuente, la misura delle **sanzioni applicabili** (così come indicata sia nell'[articolo 2, comma 5, D.Lgs. 218/1997](#), che nell'[articolo 3, comma 3, D.Lgs. 218/1997](#), i quali prevedono che le sanzioni si applicano in misura pari ad un terzo del minimo previsto dalla legge), è **ulteriormente ridotta alla metà** (quindi, **ad un sesto del minimo**).

Inoltre, il legislatore precisa che le **somme dovute** risultanti dall'atto di definizione dell'accertamento parziale, devono essere versate **nei termini e con le modalità** previste dall'[articolo 8, D.Lgs. 218/1997](#), per **l'accertamento con adesione**. Ciò significa che il contribuente, **anche per tale ipotesi**, potrà decidere di optare per il **versamento rateale**, fermo restando che sull'importo delle **rate successive** alla prima, sono dovuti gli **interessi al saggio legale** calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell'atto di definizione.

Da ultimo, il Legislatore della riforma ha stabilito le conseguenze del **mancato pagamento** delle somme dovute **nei termini indicati**. In tale ipotesi, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'**iscrizione a ruolo a titolo definitivo** delle somme dovute a norma dell'[articolo 14, D.P.R. 602/1973](#).

Sulla scorta di quanto sopra riportato, agli specialisti della materia apparirà subito evidente che il "nuovo" [articolo 5-ter, D.Lgs. 218/1997](#), ricalca quasi fedelmente la precedente disciplina, rivelandosi una **mera riproposizione** dell'abrogato [articolo 5-bis, D.Lgs. 218/1997](#).

Ciò che ancora una volta **non convince** di tale previsione, per quanto apprezzabile sotto taluni aspetti, è che risulta **completamente assente qualsiasi forma di contraddittorio** con il contribuente, benché sia facilmente comprensibile che il **processo verbale di constatazione**, molto spesso, evidenzia non solo "pacifiche" omissioni e irregolarità, ma anche **elementi valutativi** sui quali un "confronto" è assolutamente imprescindibile. E la cosa che ancora di più sorprende, è che la **manca di contraddittorio** perduri anche ora che si fa un gran parlare della finalità di assicurare la **migliore partecipazione** del contribuente alla fase di **accertamento**.