



NEWS

Euroconference

Edizione di lunedì 8 Gennaio 2024

CASI OPERATIVI

Cessione del credito e parziale utilizzo in dichiarazione

di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Il divieto di fatturazione elettronica in ambito sanitario

di Laura Mazzola

AGEVOLAZIONI

Salvezza del superbonus con opere non ultimate: un salvacondotto troppo mirato

di Silvio Rivetti

LA LENTE SULLA RIFORMA

Contraddittorio preventivo e motivazione rafforzata a pena di annullabilità

di Angelo Ginex

IVA

Caparre e acconti: disciplina Iva nelle operazioni immobiliari

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

CASI OPERATIVI

Cessione del credito e parziale utilizzo in dichiarazione

di Euroconference Centro Studi Tributari



La problematica attiene alla cessione di un credito a Poste Italiane Spa che accetta solo crediti per 50.000 euro.

Un nostro cliente ha fatture superiori a tale importo per la stessa tipologia di intervento.

Esempio tipologia di intervento cappotto totale fatture asseverate $45.600 \cdot 110\% = 50.160$ euro (credito).

La differenza in più che è generata da una fattura di 1.600 euro il cliente la può portare in detrazione in dichiarazione dei redditi e la restante parte cederla alle Poste Spa o il credito deve essere ceduto per il totale essendo lo stesso intervento?

E quindi nel caso specifico il cliente non può cedere nulla alle Poste Spa.

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

**FiscoPratico**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Il divieto di fatturazione elettronica in ambito sanitario

di **Laura Mazzola**

OneDay Master

Fattura elettronica, “esterometro”, e-commerce

Scopri di più

In data 28.12.2023, il Consiglio dei ministri ha approvato il D.L. 215/2023, pubblicato nella G.U. 303/2023, recante “**Disposizioni urgenti in materia di termini normativi**”.

Con il **Comunicato stampa n. 64/2023** il Consiglio dei ministri ha reso noto il contenuto del testo normativo, relativo alla **proroga dei termini in prossima scadenza** collegati ai seguenti ambiti:

- pubblica Amministrazione;
- interno;
- **economia e finanze;**
- salute;
- istruzione e merito;
- università e ricerca;
- cultura;
- infrastrutture e trasporti;
- affari esteri e cooperazione internazionale;
- difesa;
- giustizia;
- ambiente e sicurezza energetica;
- agricoltura, sovranità alimentare e foreste;
- sport;
- cabina di regia per la determinazione dei livelli essenziali delle prestazioni;
- editoria;
- fondo complementare al PNRR aree colpite dai terremoti del 2009 e del 2016;
- previdenza.

Per quanto riguarda l'**ambito relativo all'economia e alle finanze**, è stata, tra le altre, prevista la **proroga, a tutto il 2024, del divieto di fatturazione elettronica per i soggetti Iva che effettuano prestazioni o cessioni sanitarie nei confronti di consumatori finali persone fisiche (operazioni B2C).**

Specificatamente, l'**articolo 3, comma 3, D.L. 215/2023**, interviene sull'[articolo 10-bis, D.L. 119/2018](#), che prevede, per i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema TS, il **divieto di emissione di fatture elettroniche con riferimento alle fatture i cui dati sono da inviare appunto al Sistema TS**.

Il predetto regime di esonero era stato originariamente introdotto, a tutela della *privacy* dei pazienti, per il solo anno 2019 e, di seguito, di volta in volta **prorogato per i successivi anni dal 2020 al 2023**.

In altre parole, resta in vigore il **divieto di emettere fatture elettroniche** mediante il sistema di interscambio dell'Agenzia delle entrate, **in capo ai**:

- **soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema TS**, con riferimento alle fatture i cui dati sono da inviare a detto Sistema, di cui all'[articolo 10-bis, D.L. 119/2018](#);
- **soggetti che non sono tenuti all'invio dei dati al Sistema TS**, con riferimento alle fatture relative a **prestazioni sanitarie effettuate nei confronti di persone fisiche**, di cui all'[articolo 9-bis, comma 2, D.L. 135/2018](#).

Si evidenzia che il citato [articolo 10-bis, D.L. 119/2018](#), definisce chiaramente l'ambito soggettivo del divieto di fatturazione elettronica, riferendosi agli **operatori che effettuano prestazioni sanitarie nei confronti di persone fisiche**.

Tale divieto deve essere osservato anche da tutti i **soggetti in regime forfettario e dagli enti di cui alla L. 398/1991**, quali le associazioni senza fini di lucro.

Di converso, **il divieto non opera in riferimento alle prestazioni sanitarie il cui committente è un soggetto diverso da una persona fisica (operazioni B2B)**; infatti, per tali prestazioni è dovuta la fattura elettronica via SdI, indipendentemente dal fatto che siano rese materialmente nei confronti delle persone fisiche.

In merito, si rileva che, incorre nella violazione di **omessa fatturazione** il soggetto che, interpretando erroneamente la portata del divieto in esame, **emette il documento in formato cartaceo**.

Infine, si rileva un'ulteriore novità, introdotta con la conversione in legge del D.L. 145/2023 (cosiddetto "Decreto anticipi"), in base alla quale è stato **eliminato l'obbligo**, che avrebbe dovuto entrare in vigore a decorrere dall'1.1.2024, **di trasmissione dei corrispettivi giornalieri al Sistema TS**.

AGEVOLAZIONI

Salvezza del superbonus con opere non ultimate: un salvacondotto troppo mirato

di **Silvio Rivetti**

Seminario di specializzazione

Bonus edilizi: il nuovo calendario

Dalla Legge di Bilancio 2024 agli ultimissimi chiarimenti delle Entrate

Scopri di più

L'articolo 1, comma 1, D.L. 212/2023, prevede, in via del tutto eccezionale, che **non possono essere oggetto di recupero**, da parte dell'Agenzia delle entrate, le **detrazioni superbonus**, di cui all'[articolo 119, D.L. 34/2020](#), laddove i **lavori edilizi così agevolati non vengano ultimati**; a condizione che si tratti di interventi per i quali **sono state esercitate le opzioni di cessione del credito** o di sconto in fattura di cui all'[articolo 121, del citato D.L. 34/2020](#), **in relazione a SAL** posti in essere ai sensi del comma 1-bis, del medesimo [articolo 121, D.L. 34/2020](#), **fino alla data del 31.12.2023**; e questo anche se, dall'omesso rispetto del requisito di base del mancato completamento dei lavori, derivi **il mancato soddisfacimento del requisito** ulteriore e specifico **del miglioramento di due classi** energetiche dell'edificio come previsto, per il superbonus in versione eco, dal comma 3, del citato [articolo 119, D.L. 34/2020](#).

Tale norma eccezionale merita di essere inquadrata **sotto almeno tre distinti angoli visuali**.

Da un punto di vista sistematico, è innanzitutto da notare come la disposizione in commento cristallizzi per la prima volta, nel dato legislativo vigente, il **requisito di base dell'ultimazione dei lavori edilizi quale presupposto di spettanza della detrazione fiscale**; requisito fondamentale, rilevante prima ancora del conseguimento dei risultati di performance eventualmente richiesti dalla normativa specifica, sinora rinvenibile solo nell'elaborazione interpretativa della **prassi erariale e della giurisprudenza**.

In secondo luogo, e venendo a un piano più concreto, è da notare come la detta norma di eccezione sia stata confinata in un **ambito operativo fortemente definito**: investendo la clausola di salvaguardia unicamente **gli interventi superbonus**. Da tale scelta legislativa, estremamente mirata, deriva così la permanenza dell'obbligo di completare i lavori (e di raggiungere anche gli eventuali requisiti qualitativi specifici delle opere, laddove richiesti dalle puntuali discipline di favore), per tutti gli altri interventi **non agevolabili mediante superbonus**. Questa significativa limitazione apre scenari di possibile contestazione erariale, si noti, non solo nei tanti cantieri bonus facciate rimasti incompiuti (problematica di significative dimensioni, neppure considerata dal legislatore), ma anche nell'ambito degli stessi cantieri teatro di **interventi superbonus non completati**, ove sono state fruite, per esempio, le

detrazioni ordinarie per il recupero del patrimonio edilizio esistente di cui all'[articolo 16-bis, Tuir](#), **per le opere di completamento e finitura**. Da qui il risultato paradossale per cui pure i cantieri superbonus lasciati incompiuti e oggetto di salvacondotto, per quanto non più fonte di preoccupazione in tema di recupero dell'agevolazione principale, resteranno **a rischio contestazione quanto alle spese edilizie secondarie**, magari di non trascurabile entità.

In terzo luogo, si noti che l'operatività della norma di eccezione non solo è limitata all'ambito superbonus, ma è ulteriormente condizionata **da due profili ben precisi**: deve trattarsi di interventi interessati **dall'esercizio delle opzioni di cessione e sconto**; e tali opzioni devono fare riferimento a uno o più SAL, rispettosi dei requisiti di cui al comma 1-bis, dell'[articolo 121, D.L. 119/2020](#), posti in essere **entro il 31.12.2023**.

Ciò significa che restano esposti ai recuperi d'imposta sia i contribuenti che, a fronte di lavori incompiuti, hanno **scelto di fruire del superbonus in dichiarazione**, in tutto o in parte; sia i contribuenti che **hanno esercitato le opzioni in relazione a SAL tempestivi**, ma scorrettamente quantificati **nella misura minima del 30% dell'importo dei lavori complessivi**, come richiesto dalla legge. E in ogni caso si noti che, anche i contribuenti che hanno fruito di cessioni e sconti in relazione a uno o più SAL effettuati entro la fine del 2023, laddove i lavori risultino incompleti, non sfuggono del tutto a possibili recuperi: **restando escluse da salvaguardia le spese che saranno sostenute per finire gli interventi nel 2024 e 2025**, laddove effettuate inutilmente (nelle ipotesi in cui non sia comunque possibile terminare le opere).

Infine, è da sottolineare come la norma di eccezione faccia sempre salva l'applicazione dell'[articolo 121, commi 4, 5 e 6, D.L. 34/2020](#): con permanente facoltà per il Fisco di **recuperare i crediti superbonus non spettanti** a fronte della mancata sussistenza degli altri requisiti che danno diritto alla detrazione; nonché di **contestare le responsabilità solidali dei cessionari** e dei fornitori, concorrenti nella violazione, in dolo o colpa grave. Può, quindi, ipotizzarsi che il **controllo fiscale non sarà scudato dal mancato completamento dei lavori**, alle condizioni sopra dette, laddove, per esempio, gli **interventi superbonus vengano inquadrati come non ricadenti in ambito privatistico**, o venga contestato un **uso distorto dell'agevolazione o l'abuso del diritto**, ai sensi della [circolare n. 23/E/2022](#); ovvero **risultino artefatte le asseverazioni** che devono per legge corredare i SAL.

Contraddittorio preventivo e motivazione rafforzata a pena di annullabilità

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Termini di notifica e di decadenza delle cartelle esattoriali

Scopri di più

Con il D.Lgs. 219/2023, pubblicato in **G.U. n. 2 del 3.1.2024**, si rendono definitive le importanti **modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000)**, in attuazione dei principi e criteri direttivi indicati dalla legge delega fiscale (**L. 111/2023**).

Innanzitutto, l'**articolo 1, comma 1, lett. e), D.Lgs. 219/2023**, introduce nel corpo normativo delineato dallo Statuto del contribuente l'**articolo 6-bis, L. 212/2000**, rubricato "**Principio del contraddittorio**".

Tale disposizione, al comma 1, si preoccupa di rendere "**effettivo e informato**" il contraddittorio preventivo tra amministrazione finanziaria e contribuente, mediante la sua previsione **a pena di annullabilità di tutti gli atti autonomamente impugnabili** dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria.

Quindi è possibile osservare come la previsione indicata contempra un **contraddittorio endoprocedimentale** che, in via generale, è applicabile a **tutti gli atti autonomamente impugnabili**.

Tuttavia, fanno **eccezione** gli atti specificamente indicati al successivo **comma 2, dell'articolo 6-bis, L. 212/2000**, ovvero gli **atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale** delle dichiarazioni, nonché quelli relativi a **casi motivati di fondato pericolo per la riscossione**.

Al riguardo, occorre rilevare che la "**semantica**" di tale previsione, a nostro avviso, pone più di qualche **dubbio** in merito al relativo **ambito applicativo**, ma si confida sulla **specificità individuazione** degli atti esclusi che, così come normativamente previsto, dovrà avvenire con **decreto del Ministro dell'economia e delle finanze**.

Inoltre, è agevole osservare che la suddetta previsione contempla un **contraddittorio preventivo** che trova applicazione indistintamente a **tutte le tipologie di tributi** (armonizzati e non armonizzati), così come a **qualsiasi tipologia di verifica fiscale** (*in loco* o a tavolino), così

superando la giurisprudenza di legittimità formatasi in materia.

Proseguendo nella disamina della novella, si rileva che al **comma 3, del citato articolo 6-bis, [L. 212/2000](#)**, vengono indicate le **regole procedurali** del contraddittorio preventivo.

Nello specifico, è previsto che il **contraddittorio** venga attivato dall'amministrazione finanziaria mediante la **comunicazione** al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, di uno **schema di atto**. A questo punto, il contribuente avrà a disposizione un **termine non inferiore a 60 giorni** per presentare eventuali **deduzioni difensive**, ovvero per accedere e estrarre **copia degli atti del fascicolo**.

È espressamente previsto che l'**atto impositivo** non possa essere adottato prima della scadenza del suddetto termine, quindi **non prima che siano decorsi almeno 60 giorni** dalla comunicazione dello schema di atto.

Nella ipotesi in cui il **termine di 60 giorni** per la formulazione di **memorie difensive** scada dopo il **termine ordinario di decadenza** dal potere impositivo, ovvero qualora lo **schema di atto** venga trasmesso al contribuente **a meno di 120 giorni dal termine ordinario di decadenza**, l'**atto impositivo** potrà essere notificato **entro il centoventesimo giorno successivo alla scadenza ordinaria**.

L'auspicio, comunque, è che il contraddittorio preventivo sia **effettivo** nel vero senso della parola e non si risolva, invece, in una **interlocuzione "di facciata"**, utile solo per l'amministrazione finanziaria a correggere il tiro e confezionare il migliore atto possibile, anche sulla scorta delle **carte scoperte dal contribuente**.

Altra previsione molto importante è quella concernente l'**obbligo di motivazione rafforzata**, che finalmente ha **trovato definitiva collocazione** nell'impianto normativo dello Statuto del contribuente.

Infatti, al **comma 4, dell'articolo 6-bis, [L. 212/2000](#)**, è stabilito che l'atto adottato all'esito del contraddittorio (quindi, l'atto impositivo) dovrà tenere conto delle **osservazioni** presentate dal contribuente e, inoltre, dovrà essere **motivato** con riferimento a quelle che l'amministrazione finanziaria ritiene di **non accogliere**.

Sul punto, occorre menzionare anche quanto previsto dall'**articolo 7-bis, [L. 212/2000](#)**, rubricato **"Annullabilità degli atti dell'amministrazione finanziaria"**, previsione inserita dall'**articolo 1, comma 1, lett. g), D.Lgs. 219/2023**.

La disposizione citata stabilisce che gli **atti dell'amministrazione finanziaria** impugnabili dinanzi agli organi di giurisdizione tributaria sono **annullabili per violazione di legge**, ivi incluse le norme sulla competenza, sul **procedimento**, sulla **partecipazione del contribuente** e sulla **validità** degli atti.

Inoltre, i **motivi di annullabilità** (così come quelli di infondatezza) dell'atto sono dedotti, **a pena di decadenza**, con il **ricorso introduttivo** del giudizio dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado e **non** sono **rilevabili d'ufficio**.

Quindi appare evidente come in **difetto di contraddittorio preventivo**, necessariamente il contribuente dovrà far valere tale **vizio** innanzi al giudice tributario con il **ricorso di primo grado**.

Stante poi la previsione sopra indicata, a nostro avviso, dovrebbe ritenersi **superata** quella giurisprudenza che propugna la c.d. **prova di resistenza**, gravando il contribuente della dimostrazione in sede giudiziale che, laddove il contraddittorio non fosse mancato, il procedimento avrebbe effettivamente comportato un risultato diverso.

In definitiva, la **mera violazione** del citato **articolo 6-bis**, [L. 212/2000](#) (principio del **contraddittorio**), determinerà il giudice all'**annullamento** dell'atto impositivo. Stesso discorso varrà nel caso di mancato rispetto dell'**obbligo di motivazione rafforzata**.

Caparre e acconti: disciplina Iva nelle operazioni immobiliari

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

Iva immobili: analisi e casi pratici

Scopri di più

È prassi nel settore immobiliare la **stipula di accordi preliminari** con cui le parti si impegnano a formalizzare il successivo accordo definitivo di **trasferimento della proprietà del bene**. In tale contesto, la parte promissaria acquirente, al fine di garantire il proprio impegno, versa alla parte promissaria venditrice **una somma di denaro**, la cui natura può essere **in acconto del prezzo** di vendita, ovvero quale predeterminazione del **risarcimento del danno in caso di mancato adempimento dell'accordo**. Ai fini Iva, l'[articolo 6, D.P.R. 633/1972](#), prevede che le **cessioni di beni immobili** si considerano effettuate alla **data di stipula dell'atto di compravendita**, a meno che antecedentemente il corrispettivo **sia stato pagato in tutto o in parte**, nel qual caso l'operazione si considera effettuata in funzione dell'effettivo corrispettivo pagato.

Si tratta, quindi, di capire se, alla luce del citato [articolo 6, D.P.R. 633/1972](#), il versamento di somme a titolo di caparra **possa rientrare nell'ambito di "pagamenti anticipati"**, in forza dei quali si realizza il momento di effettuazione dell'operazione, con conseguente **obbligo di effettuare tutti gli adempimenti correlati**. A tale proposito, si evidenzia che al momento della sottoscrizione del contratto, la dazione di una somma di denaro **può avvenire a diverso titolo**: può trattarsi di un **acconto del prezzo pattuito, piuttosto che una caparra** (penitenziale o confirmatoria). In merito alla funzione di quest'ultima, essa mira a confermare **la serietà dell'impegno** preso dalle parti, e può essere quindi vista come **un mezzo di tutela preventiva** del credito, ovvero come una **misura rafforzativa dell'adempimento** (caparra confirmatoria), nonché come mezzo di **liquidazione anticipata e convenzionale del danno** conseguente all'inadempimento di un'obbligazione.

Trattandosi, quindi, di una somma avente natura risarcitoria, **la stessa non è da assoggettarsi ad Iva al momento della corresponsione**, in quanto **non è ancora realizzato il requisito oggettivo** dell'operazione (non costituisce né una cessione di beni, né una prestazione di servizi, secondo le definizioni contenute negli [articoli 2 e 3 D.P.R. 633/1972](#)). Secondo l'Amministrazione finanziaria, la **caparra confirmatoria**, avendo funzione risarcitoria, **non può essere considerata un anticipo di prezzo**, con la conseguente irrilevanza ai fini Iva al momento del versamento della stessa (risoluzione n. 501824/E/1974 e risoluzione n. 501544/1975). Tuttavia, ciò che appare opportuno evidenziare è che la natura di caparra della somma versata

deve risultare dalla **volontà delle parti dedotta in contratto**, altrimenti, in caso di dubbio, alla somma stessa deve attribuirsi **una funzione di acconto** (anticipazione del prezzo pattuito). Tale principio è stato fatto proprio anche dalla **Corte di Giustizia Ue** secondo cui, sia pure con riferimento alla disciplina Iva della Francia, *“la caparra che concede la facoltà alla parte che l’ha versata di sottrarsi ai propri obblighi contrattuali dietro perdita della caparra stessa e alla controparte la facoltà di sottrarsi ai rispettivi obblighi restituendo il doppio di quanto ricevuto, senza che l’esame si estenda ai diritti che le singole parti possono far valere anche successivamente all’esercizio di tale facoltà”*, **non è soggetta ad Iva** (Tva, nel caso di specie) in quanto ha una **chiara natura risarcitoria** (sentenza 18.7.2007, causa C-277/05).

A **differenti conclusioni** si deve pervenire, invece, laddove il versamento eseguito all’atto della sottoscrizione dell’accordo preliminare **sia stato considerato dalle parti come acconto del prezzo pattuito**. In tal caso, infatti, si realizza il momento **“anticipato” di effettuazione dell’operazione**, limitatamente alla somma versata, con conseguente **assoggettamento ad Iva dell’operazione** e nascita di tutti gli adempimenti conseguenti, in primis **l’obbligo di emettere la fattura da parte del soggetto che ha ricevuto la predetta somma**.

Sul punto, si ricorda che la [risoluzione n. 197/E/2007](#) ha precisato che **“ove sia dubbia l’effettiva intenzione delle parti, le somme versate anteriormente alla formale stipulazione di un contratto a prestazioni corrispettive (ed in particolare di un contratto di compravendita) devono ritenersi corrisposte a titolo di anticipo (o di acconto) sulla prestazione dovuta in base all’obbligazione principale, e non già a titolo di caparra, non potendosi ritenere che le parti si siano tacitamente assoggettate ad una pena civile, ravvisabile nella funzione risarcitoria della caparra confirmatoria (Cass. 22.8.1977, n. 3833)”**. Nello stesso documento di prassi, precisa ulteriormente l’Agenzia, **“il versamento dell’acconto-prezzo, rappresentando l’anticipazione del corrispettivo pattuito (ex art. 6 del richiamato D.P.R. 633/72), assume rilevanza ai fini Iva, con il conseguente obbligo per il cedente o il prestatore di emettere la relativa fattura con addebito dell’imposta”**. Dal pensiero espresso dall’Agenzia deriva una **riflessione importante**: nella stesura degli accordi preliminari, è necessario **essere chiari nell’esplicitare la funzione di eventuali somme versate in tale sede**, al fine di applicare correttamente le regole che presiedono al funzionamento dell’Iva.