

**NOTA INFORMATIVA 22/2020****IL RAVVEDIMENTO OPEROSO**

Il soggetto che dovesse compiere delle violazioni di natura amministrativo – tributaria ha la possibilità di rimediare, al fine di ridurre l'impatto sanzionatorio.

L'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, infatti, regola l'istituto del ravvedimento operoso, stabilendo un regime premiale che consente di beneficiare di una sanzione ridotta, rispetto a quella minima applicabile dal Fisco, in relazione al ritardo con cui provvede a rimediare all'errore o alla omissione. Nelle scritture contabili andrà recepito il comportamento, ponendo particolare attenzione alle regole di deducibilità delle sanzioni e degli interessi dovuti all'Erario.

LA RIDUZIONE DELLE SANZIONI

Come detto, l'articolo 13, D.Lgs. 472/1997 prevede il seguente meccanismo di riduzione delle sanzioni applicabili, per i casi riferiti a tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate.

Tipologia di violazione	Ritardo	Riduzione
Mancato pagamento del tributo o di un acconto	Nel termine di 30 giorni dalla data della sua commissione	1/10
Regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo	Entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, ovvero se la regolarizzazione delle omissioni e degli errori commessi in dichiarazione avviene entro novanta giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso	1/9
	Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore	1/8
	Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore	1/7
	Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore	1/6
	Dopo la consegna del pvc e prima della notifica dell'avviso di accertamento	1/5
Tardiva presentazione della dichiarazione	Entro 90 giorni dalla scadenza originaria	1/10

Individuate le misure di riduzione generalmente applicabili, si tratta di comprendere come vadano recepiti gli importi in contabilità.

DEDUZIONE DELLE SANZIONI E DEGLI INTERESSI

Normalmente, il perfezionamento del ravvedimento operoso si ottiene, oltre che con la messa in atto del comportamento omesso oppure erroneamente adempiuto, con il versamento:

- del tributo, se dovuto;
- degli interessi, solamente qualora il tributo si versato in ritardo;
- della sanzione.

Pertanto, il ravvedimento è solitamente associato al versamento di un modello F24 che va recepito in contabilità considerando:

- per gli eventuali interessi passivi, la competenza e la deducibilità;
- per la sanzione, la deducibilità.

In relazione agli interessi passivi, bisogna rammentare che la risoluzione n. 178/2001 ha sancito la loro deducibilità secondo le regole proprie del comparto di appartenenza; quindi:

- per i soggetti Irpef il c.d. *pro rata* generale;
- per i soggetti Ires l'articolo 96 (c.d. deduzione in base al Rol).

Ovviamente, si deve ricordare che la deduzione degli interessi è subordinata al rispetto della competenza; così, se la posta viene imputata (anche in parte) in un esercizio successivo a quello cui si riferisce il ritardo, la deduzione potrà essere invocata solo provvedendo alla rettifica a favore della dichiarazione del periodo precedente (normalmente, non è operazione conveniente).

Per quanto attiene le sanzioni, invece, le stesse vanno sempre considerate come non deducibili, in quanto aventi natura afflittiva; per conseguenza, la loro deduzione – nell'ottica dell'Agenzia delle entrate – finirebbe per renderle meno efficaci.

Esempio 1 Il tardivo versamento di imposta

Si ipotizzi una ditta individuale con liquidazioni Iva mensili che doveva versare 1.000 euro di Iva in relazione al mese di gennaio (scadenza originaria 17 febbraio 2020); in mancanza di fondi non ha provveduto e rimedia il 14 maggio 2020.

Il ritardo complessivo del versamento, dunque, è pari a giorni 87.

La sanzione edittale per il mancato versamento è pari al 15%, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997.

La stessa sanzione, ai sensi delle regole sul ravvedimento operoso, è riducibile ad 1/9 se si provvede al rimedio entro 90 giorni dalla originaria scadenza.

Il tasso di interesse legale applicabile per il ritardo è pari allo 0,05% annuo. Le somme dovute si conteggiano come segue:

Descrizione	Calcolo	Somma dovuta
Tributo Iva	//	1.000
Interessi	$1.000 \times 87 \times 0,05 : 36.500$	0,12
Sanzione	$1.000 \times 0,15 : 9$	16,67

Contabilmente, si provvederà come segue:

14-05-2020		
Diversi	a Banca XY c/c n° 12345	1.016,79
Erario c/Iva da liquidare		1.000,00
Interessi passivi		0,12
Sanzioni non deducibili		16,67

Esempio 2 Il tardivo versamento di imposta

Si ipotizzi una ditta individuale con liquidazioni Iva mensili che doveva versare 1.000 euro di Iva in relazione al mese di novembre (scadenza originaria 16 dicembre 2019); in mancanza di fondi non ha provveduto e rimedia il 28 aprile 2020.

Il ritardo complessivo del versamento, dunque, è pari a giorni 134 (15 giorni del 2019 e 119 del 2020). La sanzione edittale per il mancato versamento è pari al 30%, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997.

La stessa sanzione, ai sensi delle regole sul ravvedimento operoso, è riducibile ad 1/8 se si provvede al rimedio entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale.

Il tasso di interesse legale applicabile per il ritardo è pari allo 0,8% annuo per il 2019 e allo 0,05% annuo dal 2020.

Le somme dovute si conteggiano come segue:

Descrizione	Calcolo	Somma dovuta
Tributo Iva	//	1.000,00
Interessi	$1.000 \times 15 \times 0,8 : 36.500 = 0,33$ $1.000 \times 119 \times 0,05 : 36.500 = 0,16$	0,49
Sanzione	$1.000 \times 0,30 : 8$	37,50

Contabilmente, si provvederà come segue.

La quota degli interessi relativa al ritardo 2019 dovrà essere accantonata sul precedente esercizio (si prescinde dalla risibilità dell'importo):

31-12-2019		
Interessi passivi	a Debiti verso Erario	0,33

Successivamente, si provvederà a registrare il modello F24 di pagamento del ravvedimento operoso

28-04-2020		
Diversi	a Banca XY c/c n° 12345	1.037,99
Erario c/Iva da liquidare		1.000,00
Debiti verso erario		0,33
Interessi passivi		0,16
Sanzioni non deducibili		37,50

Esempio 3 Tardiva presentazione dichiarazione Iva

La società Alfa Srl, per un disguido interno, ha presentato tardivamente la dichiarazione annuale Iva. La trasmissione, infatti, è avvenuta in data 15 maggio 2020 anziché in data 30 aprile 2020, come dovuto (si prescinde dalle proroghe da Covid-19).

L'Iva dovuta era stata regolarmente versata, quindi non si deve provvedere ad alcun pagamento a titolo di tributi, né a titolo di interesse.

Le somme dovute si conteggiano come segue:

Descrizione	Calcolo	Somma dovuta
Tributo Iva	//	//
Interessi	//	//
Sanzione	$250 : 10$	25,00

Contabilmente, si provvederà come segue:

15-5-2020

Sanzioni non deducibili	a	Banca XY c/c n° 12345	25,00
-------------------------	---	-----------------------	-------

Esempio 4 Errata deduzione di costi

La società Alfa Srl, per un disguido interno, ha erroneamente dedotto ai fini Ires un costo di 1.000 nella dichiarazione dei redditi del periodo 2018, quando una norma del Tuir bloccava questa possibilità.

Per semplicità di esposizione, si ipotizzi che (i conteggi sono indicativi e non precisi):

- maggiori imposte dovute: 240
- sanzioni per infedeltà della dichiarazione (90%): 216
- sanzioni ridotte per ravvedimento operoso (riduzione a 1/8): 27
- interessi su tardivo versamento: 1,20 (per comodità, 0,60 del 2019 e 0,60 del 2020). Contabilmente, si provvederà come segue:

Diversi	a	Banca XY c/c n° 12345	268,20
Imposte annualità precedenti			240,00
Sanzioni indeducibili			27,00
Interessi indeducibili			0,60
Interessi deducibili con ROL			0,60

LA COMPILAZIONE DELLA DICHIARAZIONE IRAP PER I PICCOLI CONTRIBUENTI

Gli adempimenti dichiarativi per i piccoli contribuenti sono certamente complicati sul versante dell'Irap.

A fronte di una consolidata giurisprudenza che detta i criteri principali d'indagine, la verifica pratica della sussistenza, o meno, dei requisiti sul caso specifico appare quanto mai difficoltosa.

Al fine di supportare l'indagine è stato predisposto un questionario di massima che indica gli elementi da approfondire.

In ogni caso, deve essere tenuto presente che:

- ove la **situazione sia assolutamente certa**, non si debbono avere esitazioni. Quindi, se manca la soggettività la dichiarazione Irap non va compilata, mentre se la soggettività è certa il modello deve essere inviato, così come deve essere effettuato il versamento del tributo;
- ove la **situazione non sia del tutto certa**, appare consigliabile evitare soluzioni promiscue, tese a porre in essere comportamenti non coerenti, quali la compilazione del modello, non seguita dal versamento del tributo, ovvero la presentazione della dichiarazione fatta seguire dalla presentazione di una integrativa tesa a cancellare il modello stesso.

Infatti, ove si scelga di compilare il modello senza provvedere al versamento del tributo, si riceverà la richiesta di versamento del medesimo, prima con un preavviso di irregolarità e, in caso di inerzia, con una cartella esattoriale.

Il preavviso di irregolarità, ad oggi, non rientra pacificamente nel novero dei documenti impugnabili in contenzioso; la successiva cartella (che, invece, è impugnabile) pone invece il contribuente in una situazione di inferiorità, posto che il mancato tempestivo pagamento (fatta salva l'ipotesi di richiesta ed ottenimento della sospensiva), determina il possibile avvio delle azioni esecutive da parte dell'Agenzia della riscossione.

Anche la presentazione della dichiarazione, seguita dalla successiva integrativa tesa ad annullare il modello originario, non viene considerata dall'Agenzia un comportamento coerente, posto che si ritiene che con l'integrativa si possa solamente modificare ma non annullare una dichiarazione.

In ogni caso, il contribuente ha la possibilità di dimostrare, nella fase contenziosa, l'assenza di soggettività passiva, potendo ritrattare il contenuto della dichiarazione in ogni stato e grado del giudizio.

Come ben si comprende, però, se l'originaria dichiarazione non si considera annullata dall'integrativa, il debito originario viene considerato come esistente dall'Amministrazione che, per conseguenza, ne pretende il pagamento.

Ecco, allora, che – ove non sussistano dubbi riguardo la soggettività – appare certamente più coerente non presentare il modello.

Lo Studio provvederà ad informare i singoli soggetti in merito alla possibile esistenza di dubbi in merito all'obbligo di pagamento del tributo regionale, così da concordare la strategia più opportuna da seguire.

Per coloro i quali vi fossero dei precedenti (sia in senso positivo che negativo), vale invece l'invito a segnalare qualsiasi variazione intervenuta nell'organizzazione dell'attività capace di modificare le conclusioni cui si era giunti nel passato.

Verifica esistenza soggettività passiva Irap

Al fine di decidere in merito all'esistenza della soggettività passiva Irap, il contribuente deve valutare la propria posizione in relazione ai seguenti elementi (da ultimo si veda Cassazione, SS.UU., n. 9451/2016):

Elemento	Descrizione	Check
Responsabilità	Il contribuente deve essere, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione in cui è inserito; non rileva, invece, il fatto che benefici della presenza della struttura la cui conduzione sia riferibile all'altrui responsabilità e interesse	
Beni strumentali	Il contribuente deve impiegare beni strumentali eccedenti, secondo la normale esperienza, il minimo indispensabile per lo svolgimento della propria attività; non rileva, invece, il fatto che si utilizzino beni anche di rilevante valore, se gli stessi sono imprescindibili per lo svolgimento della propria attività	
Lavoro di terzi	Il contribuente deve avvalersi, in via non occasionale, di lavoro altri che superi la soglia dell'impiego di un solo collaboratore che espliciti mansioni di segreteria, ovvero meramente esecutive	

È sufficiente che si riscontri la presenza anche di uno solo dei caratteri di cui sopra, affinché il tributo sia dovuto. Ovviamente:

- 1) il riscontro va fatto caso per caso e può non essere agevole;
- 2) possono esservi delle sfumature e delle situazioni di confine che non sono facili da superare, specialmente quando non è presente una pronuncia di Cassazione che riguarda il caso specifico;
- 3) è sempre il contribuente che ha l'onere di provare l'assenza dei caratteri di cui sopra, qualora sia egli ad agire per ottenere la restituzione del tributo (da ultimo, Cassazione n. 27167/2019);
- 4) è, viceversa, l'Amministrazione finanziaria a dover provare la sussistenza della soggettività, ove agisca per richiedere il tributo ad un contribuente che non si ritenga interessato dallo stesso.

Al fine di poter meglio analizzare le singole situazioni, si propone, nella tabella che segue, una parziale rassegna delle più significative pronunce di Cassazione che sono state emanate sul tema.

Elemento	Descrizione	Estremi
Dimensione dei componenti positivi, negativi e del reddito	Elevato ammontare dei compensi: non rileva di per sé	Cassazione n. 7652/2020 Cassazione n. 719/2019 Cassazione n. 28963/2017
	Incidenza dei costi sui proventi: non rileva di per sé	Cassazione n. 7652/2020 Cassazione n. 4851/2018 Cassazione n. 4783/2018
	Reddito professionale elevato: non rileva di per sé	Cassazione n. 6493/2018 Cassazione n. 13038/2009
	Compensi corrisposti a terzi: anche se elevati non rilevano se non sono relativi ad una attività strettamente connessa a quella del contribuente. Ad esempio, per un architetto non rilevano: compensi al commercialista, all'avvocato, al soggetto che copia disegni tecnici. Per un avvocato non rilevano: compensi per le domiciliazioni, compensi a colleghi per le sostituzioni, compensi a consulenti esterni	Cassazione n. 23847/2019 Cassazione n. 19947/2019 Cassazione n. 19775/2019
Responsabilità organizzazione	Erogazione compensi ad una società per le prestazioni di una truccatrice e di autori di testi ad un attore: non rileva perché il contribuente non è responsabile della organizzazione	Cassazione n. 29863/2017 Cassazione n. 3042/2019

	Medico che utilizza strutture organizzate da terzi, quali le sale operatorie	Cassazione n. 33547/2019 Cassazione n. 8413/2019
Valore beni strumentali	Odontoiatra con tre studi, di cui 2 per svolgere attività in convenzione e uno per attività privata: deve versare Irap	Cassazione n. 7495/2018
	Medico con due studi, nei quali svolge attività in convenzione con Ssn: non rileva	Cassazione n. 6193/2018 Cassazione n. 23838/2016 Cassazione n. 17569/2016 Cassazione n. 17742/2016 Cassazione n. 19011/2016 Cassazione n. 2967/2014
	Beni strumentali di valore elevato: non rilevano se rappresentano strumenti indispensabile per lo svolgimento dell'attività	Cassazione n. 573/2016 Cassazione n. 17671/2016
Lavoro altrui	Forma giuridica dell'accordo (dipendente, collaboratore, società di servizi esterna, associazione professionale, etc.): irrilevante	Cassazione n. 12287/2015 Cassazione n. 22674/2014
	Tirocinante: normalmente non rileva ma bisogna valutarne in concreto l'apporto	Cassazione 33382/2018 Cassazione n. 1723/2018 Cassazione n. 21563/2010
	Apprendista o, in genere, soggetto avviato alla pratica: non rileva	Cassazione n. 8834/2009
	Lavoro non occasionale, con mansioni di pura segreteria: non rileva	Cassazione n. 30085/2019 Cassazione n. 20796/2017 Cassazione SSU n. 9451/2016 Cassazione n. 17342/2016
	Presenza di una segretaria e di una <i>colf part time</i> , oltre ad un praticante: non rileva	Cassazione n. 4783/2018
	Presenza di un dipendente che ne sostituisce un altro in maternità: non rileva	Cassazione n. 27378/2017
	Medico con dipendente che accoglie pazienti, registra dati e consegna referti: non rileva	Cassazione n. 17506/2016
	Medico con segretaria part time: non rileva	Cassazione n. 17508/2016
	Medico che eroga compensi a terzi per sostituzioni: non rileva	Cassazione n. 24702/2019 Cassazione n. 21330/2016
Tipo di forma giuridica	Studio associato sotto forma di associazione professionale deve sempre pagare il tributo, salvo non dimostri che non esiste collaborazione attiva tra i partecipanti	Cassazione n. 30873/2019 Cassazione n. 28302/2019 Cassazione n. 24549/2019 Cassazione n. 27042/2017 Cassazione n. 7291/2016
Impresa familiare	L'imprenditore familiare è soggetto a Irap, integrando la collaborazione dei familiari un <i>quid pluris</i> dotato di attitudine a produrre ricchezza	Cassazione n. 22469/2019

Inoltre, per aggiornare i concetti di cui sopra, si corrobora l'analisi con le più recenti pronunce che riguardano casi specifici da utilizzare per il confronto con la situazione del contribuente.

Tipologia	Caratteristiche	Estremi
Medico di base (beni strumentali e dipendente)	Non sussiste autonoma organizzazione per il medico convenzionato che si avvale di una sola dipendente con funzioni di segretaria e modesta dotazione di beni strumentali	Cassazione n. 29398/2019 Cassazione n. 6137/2019 Cassazione SSU n. 9451/2016
Avvocato (compensi a terzi)	Non appare corretto far discendere la sussistenza dell'autonoma organizzazione dalla sola circostanza	Cassazione n. 6116/2019

	costituita dai compensi corrisposti a terzi, omettendo di considerare se essi siano: • relativi a una collaborazione di carattere continuativo ovvero a prestazioni meramente occasionali; • strettamente afferenti all'esercizio in modo organizzato della propria attività professionale o se siano, e in che misura, riconducibili a prestazioni strettamente connesse all'esercizio della professione forense, come il compenso per le domiciliazioni di altri colleghi, componenti che, esulano dall'assetto strettamente organizzativo dell'attività professionale	
Commercialista o revisore (cariche in società)	Nell'ipotesi in cui il professionista eserciti la propria attività nell'ambito di strutture organizzative altrui, ed in particolare quale organo di una compagine terza, la sussistenza, o meno, del presupposto dell'Irap dipende dall'accertamento, in fatto, dell'esistenza di un'autonoma struttura organizzativa, che faccia capo allo stesso professionista ed alla quale egli faccia ricorso per adempiere a tale funzione. Non vi è, dunque, nessun necessario automatismo che, in conseguenza dell'esercizio dell'attività di titolare di cariche organiche di compagini terze, esoneri inevitabilmente dall'imposizione il professionista, sul quale grava invece, pacificamente l'onere di provare l'assenza del presupposto d'imposta, ovvero dell'autonoma organizzazione	Cassazione n. 4576/2019
	Il commercialista che sia anche amministratore, revisore e sindaco di una società non soggiace all'Irap per il reddito netto di tali attività, in quanto è soggetta a imposizione fiscale unicamente l'eccedenza dei compensi rispetto alla produttività auto-organizzata, per il cui avveramento non è sufficiente che il commercialista operi normalmente presso uno studio professionale. Tale presupposto infatti non integra di per sé il requisito dell'autonoma organizzazione rispetto ad un'attività rilevante quale organo di una compagine terza	Cassazione n. 30370/2019 Cassazione n. 2156/2019

Questionario per valutazione di massima

Dopo avere esperito l'analisi della posizione del contribuente, risulta possibile assumere la decisione più adatta in merito al comportamento da tenere nella compilazione del modello dichiarativo.

Si può utilizzare il seguente schema:

	Situazione	Comportamento
1	Almeno uno dei caratteri è presente in modo inequivoco sulla posizione del contribuente	Si deve compilare la dichiarazione: ☐ esiste giurisprudenza di conforto ☐ non esiste giurisprudenza di conforto
2	Nessun carattere è presente sulla posizione del contribuente	Non si deve compilare la dichiarazione né versare il tributo: ☐ esiste giurisprudenza di conforto ☐ non esiste giurisprudenza di conforto
3	Esistono dubbi in merito alla presenza di almeno un carattere sulla posizione del contribuente	È consigliabile compilare il modello, versare il tributo e provvedere all'istanza di rimborso entro il termine di 48 mesi: ☐ non esiste giurisprudenza di conforto ☐ esiste giurisprudenza contrastante

DISPONIBILE IL PORTALE ENEA PER LA COMUNICAZIONE DEGLI INTERVENTI TERMINATI NEL 2020

Lo scorso 25 marzo 2020 l'Enea ha attivato i portali tramite i quali il contribuente può compilare e inviare la comunicazione obbligatoria relativa agli interventi di risparmio energetico e recupero del patrimonio edilizio, che comportano un risparmio energetico, terminati nel 2020.

Tale adempimento, confermato anche per il 2020, prevede sia l'invio di informazioni relative agli interventi di riqualificazione energetica, sia di quelle relative alle spese sostenute in tema di risparmio energetico ottenuto con:

- interventi di recupero del patrimonio edilizio,
- interventi rientranti nel *bonus* arredo.

Va evidenziato che la trasmissione dei dati è presupposto obbligatorio ed essenziale per usufruire della detrazione relativa agli interventi di riqualificazione energetica e obbligatoria (ma non essenziale) alla fruizione del *bonus* per il recupero del patrimonio edilizio.

In sintesi:

Comunicazione Enea	Risparmio energetico	Obbligatoria	Necessaria alla fruizione
	Ristrutturazione edilizia	Obbligatoria	Non necessaria alla fruizione

Termini

Il termine per la trasmissione dei dati all'Enea è stabilito in 90 giorni dalla data di fine lavori.

In merito agli interventi la cui fine lavori cade tra il 1° gennaio 2020 e il 25 marzo 2020 (data di messa a disposizione del portale) il termine dei 90 giorni viene fatto decorrere sempre dal 25 marzo, ne consegue quindi che la comunicazione potrà essere effettuata entro il prossimo 23 giugno 2020 (prima scadenza utile per i lavori conclusi nel 2020).

Data fine lavori	1° gennaio 2020 – 25 marzo 2020	Entro il 23 giugno 2020
	Oltre il 25 marzo 2020	90 giorni da data ultimazione

Novità 2020: *bonus* facciate

Tra gli interventi che devono essere comunicati all'Enea rientra anche il *bonus* facciate.

Si tratta di una nuova agevolazione introdotta nel 2020 che consiste in una detrazione dalle imposte delle persone fisiche e giuridiche.

Gli interventi agevolati in questo caso sono sia gli interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti, anche strumentali, sia la loro pulitura o tinteggiatura esterna.

Gli edifici devono trovarsi nelle zone A e B, come individuate dal decreto ministeriale n. 1444/1968, o in quelle a queste assimilabili in base alla normativa regionale e ai regolamenti edilizi comunali.

La detrazione è riconosciuta nella misura del 90% delle spese documentate, sostenute nell'anno 2020 o, per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, nel periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2020.

La detrazione va ripartita in 10 quote annuali costanti e di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi.

TASSATA LA SOPRAVVENIENZA ATTIVA PER L'ACQUISTO DEL CREDITO CORRISPONDENTE ALLA DETRAZIONE FISCALE

Con la **risposta all'interpello n. 105 del 15 aprile 2020** l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la cessione del credito Irpef/Ires corrispondente alla detrazione fiscale per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici, qualora effettuata a un corrispettivo più basso del valore nominale, genera per il cessionario una sopravvenienza attiva imponibile nell'esercizio in cui il credito di imposta viene acquisito (ai sensi dell'articolo 88, Tuir).

Il quadro normativo inerente alla facoltà di cessione del credito (alternativa alla fruizione diretta della detrazione da parte dei beneficiari) per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici prevede la possibilità di optare per la cessione del credito per:

- tutti gli interventi di riqualificazione energetica effettuati sulle singole unità immobiliari (detrazioni variabili a seconda della tipologia di intervento);

- la riqualificazione energetica delle parti comuni degli edifici condominiali;
- la riqualificazione energetica che interessa l'involucro dell'edificio condominiale con un'incidenza superiore del 25% della superficie disperdente lorda;
- il miglioramento della prestazione energetica invernale ed estiva delle parti comuni condominiali.

Si ritiene che il chiarimento dell'Agenzia delle entrate possa riguardare anche le altre fattispecie normativamente previste di cessione del credito, riconducibili agli interventi di prevenzione sismica degli edifici, e nello specifico:

- “Sisma *bonus* condomini”, ossia in caso di interventi effettuati su parti comuni di edifici condominiali ubicati in zone sismiche 1, 2 e 3 ovvero di interventi combinati di riqualificazione energetica e antisismici su parti comuni di edifici condominiali in zone sismiche 1, 2 e 3;
- “Sisma *bonus* acquisti”, ossia nell'ipotesi di acquisto di edifici antisismici situati nei comuni delle zone a rischio sismico 1, 2 o 3 e facenti parte di edifici demoliti e ricostruiti anche con variazione volumetrica, ceduti, entro 18 mesi dal termine dei lavori, dalle stesse imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare che hanno eseguito l'intervento.

Le modalità di cessione del credito Irpef/Ires per la riqualificazione energetica

Il provvedimento n. 100372/2019 attuativo della disposizione introdotta dall'articolo 1, comma 3, L. 205/2017 ha approvato il modello “Comunicazione cessione del credito corrispondente alla detrazione per interventi di riqualificazione energetica degli edifici” e sono state definite le modalità con le quali va comunicata la cessione del credito per interventi effettuati su singole unità immobiliari.

Il modello è stato successivamente sostituito con quello approvato dal provvedimento n. 660057/2019 denominato “Comunicazione dell'opzione relativa agli interventi di efficienza energetica e rischio sismico effettuati su singole unità immobiliari”.

Per le spese di riqualificazione energetica sostenute nel 2020 su singole unità immobiliari, oggetto di cessione del credito, la procedura per effettuare la comunicazione all'Agenzia delle entrate è la seguente:

- il soggetto cedente deve spedire il modello all'Agenzia delle entrate entro il 28 febbraio 2021;
- il soggetto cessionario può accettare la cessione del credito dal 20 marzo 2021 e, successivamente, cedere nuovamente il credito ovvero utilizzarlo in compensazione orizzontale nel modello F24.

Il mancato invio della comunicazione all'Agenzia delle entrate rende inefficace la cessione del credito.

L'utilizzo in compensazione orizzontale nel modello F24 del credito di imposta ceduto è consentito esclusivamente mediante l'utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia delle entrate:

- dopo l'accettazione che va effettuata dal “Cassetto fiscale” da parte del beneficiario;
- mediante l'utilizzo del codice tributo 6890 (che è stato “abilitato” a questo utilizzo dalla risoluzione n. 74/E/2019).

Per gli interventi realizzati sulle singole unità immobiliari, è previsto che:

- coloro che nell'anno precedente a quello di sostenimento delle spese sono possessori di redditi esclusi dall'Irpef o per espressa previsione normativa o perché l'imposta lorda è assorbita dalle detrazioni di cui all'articolo 13, Tuir, i quali, quindi, non potrebbero fruire della detrazione (*no tax area*), possono cedere il credito corrispondente alla detrazione ai fornitori che hanno effettuato gli interventi o ad altri soggetti privati, compresi gli istituti di credito e gli intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione;
- tutti gli altri soggetti possono cedere il credito ai fornitori o ad altri soggetti privati (sempre che collegati al rapporto che ha dato origine alla detrazione), esclusi gli istituti di credito e gli intermediari finanziari, con facoltà di successiva cessione.

Nell'ipotesi in cui per gli interventi ammessi alla detrazione Irpef/Ires siano coinvolti più fornitori, ai soli fini della cessione, il credito cedibile a ciascun fornitore deve essere pari alla quota parte di detrazione complessiva calcolata sulle spese sostenute nel periodo di imposta nei confronti di ciascuno di essi. Se il credito di imposta è ceduto direttamente al fornitore che ha effettuato gli interventi, la fattura emessa deve comprendere anche l'importo relativo alla detrazione ceduta sotto forma di credito di imposta.

La cessione del credito ad un corrispettivo più basso del valore nominale

L'articolo 14, comma 2-sexies, D.L. 63/2013 prevede che per le spese sostenute per gli interventi di riqualificazione energetica di cui all'articolo 14, i soggetti beneficiari possono optare per la cessione del corrispondente credito ai fornitori che hanno effettuato gli interventi ovvero ad altri soggetti privati, con la facoltà di successiva cessione del credito.

Dal 1° gennaio 2018 tale facoltà è estesa anche agli interventi effettuati sulle singole unità immobiliari (e non più solo sugli interventi condominiali).

Nel caso oggetto dell'istanza di interpello n. 105/2020 la società Alfa potrà beneficiare dell'acquisto del credito (pari al 65% delle spese sostenute) da parte del beneficiario, in quanto fa parte della stessa rete di imprese della società Beta che ha effettuato i lavori di riqualificazione energetica (ed è, quindi, società collegata al rapporto che ha dato origine alla detrazione). Alfa acquista il credito per un corrispettivo inferiore al valore nominale dello stesso: l'Agenzia delle entrate ha chiarito che dall'atto di acquisto del credito emerge una sopravvenienza attiva imponibile ai sensi dell'articolo 88, Tuir.

Esempio

Beta Srl effettua nel corso del 2020 per conto del sig. Riccomi Alberto un intervento di riqualificazione energetica della propria abitazione per un corrispettivo di 55.000 euro al lordo di Iva.

L'intervento può godere della detrazione Irpef del 65% delle spese sostenute, e, pertanto, corrisponde a una agevolazione complessiva di 35.750 euro fruibile in 10 rate annuali di pari importo.

La società Alfa Srl si accorda con il sig. Riccomi Alberto per comprare il credito Ires corrispondente alla detrazione al corrispettivo di 22.000 euro.

Ciò significa che:

- il sig. Riccomi Alberto cede nell'esercizio 2020 una detrazione ipotetica che sarebbe stata fruita in 10 periodi di imposta (in caso di capienza della propria imposta lorda Irpef), incassando il corrispettivo di 22.000 euro;
- la società Alfa Srl acquista per il corrispettivo di 22.000 euro un credito di imposta Ires di 35.750 euro fruibile in 10 rate annuali di pari importo a decorrere dal 2021.
- Nel corso del 2020 Alfa Srl iscrive contabilmente una sopravvenienza attiva per l'importo di 13.750 euro.

L'Agenzia delle entrate ha chiarito che la sopravvenienza attiva concorre integralmente alla formazione del reddito di impresa dell'esercizio 2020 di Alfa Srl, indipendentemente dal fatto che il credito di imposta sia fruito nei 10 periodi di imposta successivi.

AGEVOLAZIONE PRIMA CASA: ACQUISTO DI NUOVA UNITÀ IMMOBILIARE ADIACENTE A QUELLA GIÀ POSSEDUTA

Con la **risposta all'interpello n. 113 del 21 aprile 2020** l'Agenzia delle entrate ha confermato che le agevolazioni "prima casa", nell'ipotesi di acquisto di un'ulteriore unità immobiliare adiacente, permangono qualora l'acquirente si impegni in sede di acquisto a fondere sotto il profilo catastale la propria prima casa di abitazione pre-posseduta con la porzione immobiliare acquistata, in modo da creare un'unica unità abitativa che non rientri nelle categorie A/1, A/8 e A/9. Le medesime agevolazioni "prima casa" non possono essere riconosciute nel caso in cui, successivamente all'acquisto della porzione adiacente, venga demolito l'intero fabbricato e venga edificata sull'area di risulta della demolizione una nuova unità immobiliare.

Le condizioni necessarie per la fruizione dell'agevolazione "prima casa"

L'articolo 1 nota II-bis della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986 riconosce le agevolazioni per l'acquisto della prima casa per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di abitazioni, ad eccezione di quelle di categoria catastale A/1, A/8 e A/9, a condizione che:

- l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro 18 mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, nel comune in cui l'acquirente svolge la propria attività;
- nell'atto di acquisto l'acquirente dichiara di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del comune in cui è situato l'immobile da acquistare;
- nell'atto di acquisto l'acquirente dichiara di non essere titolare su tutto il territorio nazionale, neppure per quote, anche in regime di comunione legale, dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni.

Il caso sottoposto al parere dell'Agenzia delle entrate riguarda l'acquisto della proprietà di una porzione immobiliare (accatastata autonomamente) adiacente alla prima casa di abitazione dei contribuenti istanti. Successivamente all'acquisto della porzione autonoma, è intenzione dei proprietari demolire l'intero

fabbricato ed edificare sull'area di risulta della demolizione un villino, composto da un'unica casa di abitazione con annesso garage. Il dubbio è se sul nuovo acquisto possano essere fruite le agevolazioni prima casa.

La circolare n. 38/E/2005 e la risoluzione n. 25/E/2005 (e successivamente anche la risoluzione n. 142/E/2009 e la circolare n. 31/E/2010) hanno già riconosciuto la possibilità di godere delle agevolazioni prima casa con riferimento all'imposta di registro per l'acquisto di una nuova unità immobiliare da accorpate ad altra abitazione, a condizione che la nuova abitazione conservi le caratteristiche non di lusso e venga accatastata autonomamente.

Al contrario, l'operazione di demolizione dell'intero fabbricato e la successiva ricostruzione non costituiscono, neanche dal punto di vista catastale, una fusione e, pertanto, qualora effettuate dopo l'acquisto della unità immobiliare adiacente, costituirebbero causa di decadenza dall'eventuale fruizione delle agevolazioni prima casa per l'acquisto della unità immobiliare poi accorpata.

Le sospensioni dei termini previste dall'articolo 24, D.L. 23/2020

L'articolo 24, D.L. 23/2020 ha sospeso nel periodo compreso tra il 23 febbraio 2020 e il 31 dicembre 2020 i termini per porre in essere gli adempimenti previsti ai fini del mantenimento del beneficio prima casa.

La **circolare n. 9/E del 13 aprile 2020** ha chiarito quali sono i termini oggetto di sospensione dal 23 febbraio 2020 al 31 dicembre 2020:

- il periodo di 18 mesi dall'acquisto della prima casa entro il quale il contribuente deve trasferire la residenza nel comune in cui è ubicata l'abitazione;
- il termine di un anno entro il quale il contribuente, che ha trasferito l'immobile acquistato con i benefici prima casa nei cinque anni successivi alla stipula dell'atto di acquisto, deve procedere all'acquisto di un altro immobile da adibire a propria abitazione principale;
- il termine di un anno entro il quale il contribuente che ha acquistato un immobile da adibire ad abitazione principale deve procedere alla vendita dell'abitazione ancora in suo possesso, purché quest'ultima sia stata a sua volta acquistata usufruendo dei benefici prima casa;
- il termine di un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con i benefici prima casa stabilito per il riacquisto di altra casa di abitazione al fine del riconoscimento del nuovo credito di imposta fino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'imposta sul valore aggiunto corrisposta in relazione al precedente acquisto.

I predetti termini sospesi inizieranno o riprenderanno a decorrere dal 1° gennaio 2021.

ESENZIONE DA IVA: NELLE PRESTAZIONI SANITARIE RESE A "PACCHETTO" OCCORRE VALUTARE LE CARATTERISTICHE DELLE SINGOLE PRESTAZIONI

Con la risposta al recente **interpello n. 118 del 24 aprile 2020** l'Agenzia delle entrate ha avuto modo di confermare i requisiti sia oggettivi che soggettivi necessari all'applicazione del regime di esenzione da Iva previsto per le prestazioni sanitarie dal punto 18) dell'articolo 10, D.P.R. 633/1972, anche quando queste fanno parte di un insieme di prestazioni (cosiddetto "pacchetto") rese da diversi operatori nell'ambito di un procedimento di cura coordinato e sotto la responsabilità di un medico.

Nel caso concreto trattasi di prestazioni rese da medici, educatori tecnico-sportivi laureati in scienze motorie, dietisti/nutrizionisti, psicologi nell'ambito di un c.d. "pacchetto di medicina preventiva e curativa ad approccio funzionale" che viene fatturato da un centro medico al paziente e successivamente da ciascun singolo professionista al centro in proporzione al tempo dedicato e sulla base di valorizzazioni orarie proprie del tipo di prestazione.

Richiamando consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia l'Agenzia delle entrate afferma che per decidere, ai fini dell'Iva, se una prestazione di servizi che è composta da più elementi debba essere considerata come una prestazione unica o come due o più prestazioni autonome che devono essere valutate separatamente, si deve tener conto della duplice circostanza per cui:

- ciascuna prestazione di servizi dev'essere considerata di regola come autonoma e indipendente;

- la prestazione costituita da un unico servizio sotto il profilo economico non dev'essere artificialmente divisa in più parti per non alterare la funzionalità del sistema dell'imposta sul valore aggiunto.

A quest'ultimo proposito, l'Agenzia chiarisce che si configura una prestazione unica in particolare nel caso in cui uno o più elementi devono essere considerati nel senso che costituiscono la prestazione principale, mentre uno o alcuni elementi devono essere considerati come una prestazione accessoria o alcune prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale. Una prestazione dev'essere considerata accessoria a 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.

Secondo i richiamati principi, le prestazioni rese nell'ambito del pacchetto di medicina preventiva e curativa ad approccio funzionale non possono essere considerate come un unicum, ossia un'unica prestazione complessa, dovendosi quindi valutare in modo autonomo le singole prestazioni in esso ricomprese.

L'esenzione per le prestazioni sanitarie

Richiamando la circolare n. 4/E/2005, la risposta all'interpello in commento ricorda che l'esenzione riconosciuta alle prestazioni sanitarie è subordinata al ricorrere tanto di un requisito soggettivo quanto di un requisito oggettivo.

⇒ Profilo oggettivo

In merito all'ambito oggettivo di applicazione, la circolare precisa che l'applicazione dell'articolo 10, comma 1, punto 18), Decreto Iva *"va limitato alle prestazioni mediche di diagnosi, cura e riabilitazione il cui scopo principale è quello di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone, comprendendo in tale finalità anche quei trattamenti o esami medici a carattere profilattico eseguiti nei confronti di persone che non soffrono di alcuna malattia"*.

Sul punto, infatti, diverse pronunce della Corte di Giustizia UE hanno affermato che le prestazioni mediche devono avere uno scopo terapeutico, benché ciò non debba essere inteso in un'accezione particolarmente rigorosa. *"Anche nel caso in cui appaia che le persone che sono state oggetto di esami o di altri trattamenti medici a carattere profilattico non soffrono di alcuna malattia o anomalia di salute, l'inclusione di tali prestazioni nella nozione di "prestazioni mediche" è conforme all'obiettivo di ridurre il costo delle spese sanitarie, che è comune tanto all'esenzione prevista dall'articolo 13, n. 1, lettera b) della VI Direttiva che a quella prevista dallo stesso numero, lettera c) [ora lettera c) dell'articolo 132, paragrafo 1, Direttiva 112/2006, ndR] ..."*.

⇒ Profilo soggettivo

Riguardo al profilo soggettivo dell'esenzione prevista dall'articolo 10, comma 1 punto 18), Decreto Iva, l'articolo 132, paragrafo 1, lettera c), Direttiva Iva non definisce la nozione di *"professioni mediche e paramediche"* in quanto è lasciata alla libertà degli Stati membri definirne il contenuto. Al riguardo l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 4/E/2005 e in seguito con la risoluzione n. 128/E/2011, ha precisato che *"la prestazione medica o paramedica può essere esente dall'Iva solo se resa dai soggetti sottoposti a vigilanza ai sensi dell'articolo 99 del R.D. 1265/1934 e successive modificazioni ovvero individuati dal decreto del ministero della Sanità 17 maggio 2002"*.

⇒ Conclusioni

Ciò premesso, con riferimento al caso oggetto di risposta nel recente interpello n. 118/2020, l'Agenzia ritiene che le prestazioni di medicina preventiva e curativa ad approccio funzionale rese da medici, psicologi, dietisti e biologi nutrizionisti possono beneficiare dell'esenzione di cui all'articolo 10, comma 1, punto 18), Decreto Iva in quanto sussistono entrambi i requisiti soggettivo e oggettivo richiesti dalla norma, non potendo invece pervenire alle medesime conclusioni con riferimento alle prestazioni svolte dagli educatori tecnico-sportivi laureati in scienze motorie.

Le prestazioni soggette a Iva

Per le prestazioni rese da **educatori tecnico-sportivi laureati in scienze motorie**, quindi, in quanto non rientranti nell'articolo 99, comma 1 del Testo unico delle leggi sanitarie né nel D.M. 17 maggio 2002, si applicherà l'Iva con aliquota ordinaria.

Ad analoghe conclusioni, è giunta la stessa Agenzia delle entrate nella risposta all'interpello n. 90/2018 in relazione alla figura dell'**Operatore Socio Sanitario (OSS)**. Trattasi dell'operatore che, a seguito dell'attestato di qualifica conseguito al termine di specifica formazione professionale regionale, svolge attività indirizzata a soddisfare bisogni primari della persona, nell'ambito delle proprie aree di competenza, in un contesto sia sociale che sanitario. Secondo l'Agenzia *"per la tipologia di formazione e le competenze attribuite sopra esplicitate, l'Operatore Socio Sanitario non può essere assimilabile alle Professioni sanitarie di cui al comma 1, dell'articolo 1, L. 43/2006, che conseguono un'abilitazione all'esercizio professionale all'esito di un corso triennale universitario ..."* con la conseguenza che anche alle prestazioni rese dai predetti operatori non torna applicabile l'esenzione Iva di cui all'articolo 10, comma 1, punto 18), Decreto Iva bensì l'assoggettamento a Iva con applicazione dell'aliquota ordinaria.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Cordiali saluti

F. Cignolini