



**CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964**

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

**Numero 36 del 24 settembre 2024**

## Focus settimanale:

- **Cripto-attività secondo il valore indicato dalla piattaforma**
- **Nuovi piani da rateazione**
- **Spazio alle notifiche via PEC**
- **“Beni significativi” e aliquota Iva ridotta**
- **La revisione del sistema sanzionatorio – prima parte**

*Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:*

**Dott. Saverio Gitto**

**Dott.ssa Beatrice Gitto**

**Dott.ssa Giosy Gitto**

## Flash di stampa



3

## L'Agenzia interpreta



6

## Il Giudice ha sentenziato



8

In breve.....	9
Cripto-attività secondo il valore indicato dalla piattaforma .....	9
Nuovi piani di rateazione .....	11
L'Approfondimento.....	13
Spazio alle notifiche via PEC.....	13
L'Approfondimento.....	23
“Beni significativi” e aliquota Iva ridotta.....	23
L'Approfondimento.....	39
La revisione del sistema sanzionatorio – prima parte .....	39

## Flash di stampa



Concordato biennale	IL SOLE 24 ORE 16.09.2024	Secondo l'art. 22, c. 2 D.lgs. 13/2024 nel caso di errori nella compilazione del modello Isa che determinano un minor reddito (o valore della produzione netta) per un importo superiore al 30%, è prevista la decadenza dal concordato preventivo biennale.
Riforma Testo unico doganale	IL SOLE 24 ORE 16.09.2024	Il Consiglio dei ministri del 7.08.2024 ha approvato in via definitiva un decreto di riforma del Testo unico delle leggi doganali (Tuld) del 1973.
Transizione 5.0	IL SOLE 24 ORE 16.09.2024	L'agevolazione "transizione 5.0" disposta dall'art. 38 D.L. 19/2024, e finanziata con fondi del Pnrr, è disponibile solo per il biennio 2024-25.
Servizio di consultazione semplificata	ITALIA OGGI 17.09.2024	L'Agenzia delle Entrate ha emanato una direttiva interna destinata agli uffici periferici, avente a oggetto gli indirizzi operativi per l'anno in corso con riguardo la gestione degli atti di prassi e delle istanze di interpello, oltre che della consulenza giuridica.
Ravvedimento speciale	ITALIA OGGI 17.09.2024	Al fine di incentivare i soggetti Isa all'adesione del concordato preventivo biennale, è stato presentato un emendamento alla legge di conversione D.L. 113/2024 il quale permette di sanare le annualità dal 2018 al 2023 ancora accertabili dall'Agenzia delle Entrate.
Invio dati al sistema tessera sanitaria	ITALIA OGGI 17.09.2024	Entro il 30.09.2024 è previsto che medici, farmacie, strutture ed operatori sanitari inviino i dati delle spese mediche sostenute dai pazienti nel primo semestre 2024 al portale tessera sanitaria.
Imposte dirette per il trust	ITALIA OGGI 16.09.2024	Il decreto approvato dal consiglio dei Ministri il 7.08.2024, stabilisce che nel trust sia possibile scegliere se corrispondere l'imposta sulle donazioni al momento

		dell'apporto dei beni e diritti oppure al momento dell'attribuzione finale dei beni e diritti ai beneficiari.
Testo unico della riscossione	ITALIA OGGI 18.09.2024	È stato approvato il 17.09.2024, in prima lettura, dal consiglio dei Ministri, il Testo unico della riscossione, che si compone di 241 articoli suddivisi in 9 titoli e la sua entrata in vigore dal 1.01.2026.
Sismabonus-acquisti	ITALIA OGGI 18.09.2024	La detrazione che permette a chi acquista dal costruttore case antisismiche, derivanti da demolizione e ricostruzione in zone ad alto rischio, di detrarre dal 75% all'85% del loro costo, entro un massimo di spesa di 96.000 euro (sismabonus-acquisti ex art. 16, c. 1-septies D.L. 63/2013), scade il prossimo 31.12.2024.
Contributo da versare per interpelli	ITALIA OGGI 18.09.2024	Il D.lgs. 219/2023 prevede che per l'accesso all'istituto dell'interpello sia necessario un versamento di un contributo monetario.
Rateazione a 120 rate	IL SOLE 24 ORE 19.09.2024	Durante lo Speciale Telefisco 2024, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, per applicare la dilazione a 120 rate mensili con l'agente della riscossione occorre attendere la pubblicazione del decreto attuativo del Ministero dell'Economia, che stabilirà le modalità di funzionamento dei criteri per comprovare lo stato di difficoltà del debitore.
Aliquote Imu	IL SOLE 24 ORE 20.09.2024	È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale del 18.09.2024 il decreto del Ministero dell'Economia 6.09.2024 che individua le fattispecie dove i Comuni hanno la possibilità di diversificare le aliquote Imu.
Regime forfetario e quadro RS	IL SOLE 24 ORE 20.09.2024	L'Agenzia delle Entrate, nel corso di Telefisco 2024, ha precisato che i contribuenti forfetari devono dichiarare le sole spese documentate dalla fattura, indicando nel prospetto "Regime forfetario per gli esercenti attività d'impresa arti e professioni – Obblighi informativi", contenuto nel quadro RS del modello

---

		Redditi, i costi e le spese relativi a beni o servizi usati in maniera promiscua nella misura del 50%.
Lettere di compliance su omessi versamenti del 2022	IL SOLE 24 ORE 20.09.2024	Durante Telefisco 2024, l'Agenzia ha anticipato che gli Uffici invieranno alcune comunicazioni di irregolarità del 2022, relative a ritenute e Iva, in modo da consentire a contribuenti e sostituti d'imposta di iniziare il pagamento rateale delle somme entro la scadenza del 31.12.2024 ed evitare così la commissione del reato di omesso versamento.
Termini per l'impugnazione della sentenza	IL SOLE 24 ORE 20.09.2024	Durante Telefisco 2024 è stato precisato che i termini per l'esecuzione e l'impugnazione della sentenza decorrono dal deposito della pronuncia e non dalla comunicazione del dispositivo.
Attività agricola e Isa	IL SOLE 24 ORE 20.09.2024	L'Agenzia delle Entrate, nel corso di Telefisco 2024, ha chiarito che i contribuenti che svolgono un'attività agricola principale produttiva di reddito agrario, quando avviano un'attività connessa godono dall'esclusione dagli Isa.
Conciliazione fiscale	IL SOLE 24 ORE 21.09.2024	Possono essere oggetto di conciliazione solo gli atti di recupero notificati a partire dal 30.04.2024 per i quali è stato avviato il contenzioso. Non si può invece applicare agli atti relativi a procedimenti pendenti a tale data.

---

## L'Agenzia interpreta



**Partecipazioni e beni sociali**

INTERPELLO  
N. 178  
DEL 2.09.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta riferita a una (Snc) che aveva beneficiato della rivalutazione sia civilistica, sia fiscale degli immobili sociali, ha analizzato il disallineamento tra costo fiscale delle partecipazioni e sottostante costo fiscale del patrimonio.

**Premi di rendimento di master e corsi di formazione**

INTERPELLO  
N. 184  
DEL 16.09.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che le erogazioni di denaro assegnate ai migliori studenti di master o corsi di formazione hanno natura di premi soggetti a tassazione sostitutiva al 25%.

**Concordato preventivo biennale**

CIRCOLARE  
N. 18/E/2024

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha fornito alcuni chiarimenti con riguardo al concordato preventivo, comprendendo una serie di risposte a quesiti. Tra questi ha chiarito che i soggetti che accedono al concordato preventivo biennale non sono raggiunti da accertamenti analitico-induttivi per gli anni oggetto di concordato, ad eccezione dei forfetari.

**Conferimento di beni**

INTERPELLO  
N. 171  
DEL 20.08.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che ai fini Ires, l'importo corrispondente all'aumento del capitale sociale e del sovrapprezzo, in un'operazione di conferimento, non deve coincidere con il valore normale del bene conferito.

**Contributo superbonus 2024 persone con basso reddito**

PROVVEDIMENTO  
DEL 18.09.2024

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha approvato il modello, con le relative istruzioni, da utilizzare per ottenere il contributo a fondo perduto previsto per le spese riguardanti gli interventi edilizi 2024 detraibili al 70% a favore delle persone fisiche con basso reddito.

---

Imposta di registro e clausola	INTERPELLO N. 185 DEL 16.09.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che la clausola penale non è soggetta ad autonoma tassazione con l'imposta di registro.
Credito Iva della società estinta	RISOLUZIONE N. 47/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che la cancellazione dal Registro delle Imprese di una società, a seguito della conclusione di una procedura di liquidazione volontaria, non consente ai soci di sostituirsi a essa con l'emissione di una nota di variazione in diminuzione per recuperare l'Iva relativa a un credito non incassato.
Versamenti per l'adesione al concordato preventivo	RISOLUZIONE N. 48/E/2024  CIRCOLARE N. 18/E/2024	L'Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo per il versamento, con il modello "F24", delle somme relative alla maggiorazione degli acconti delle imposte sui redditi e dell'imposta sostitutiva dovuta sul reddito incrementale. Con la circolare è stato invece chiarito che in caso di adesione al concordato preventivo biennale, tocca ai soci di società "trasparenti" e di associazioni di versare la maggiorazione dell'acconto calcolato con il metodo storico.
Superbonus	CIRCOLARE N. 17/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha chiarito che per il superbonus 110%, «in assenza di specifiche disposizioni, la detrazione non utilizzata in tutto o in parte non si trasferisce in caso di decesso del contribuente che ha sostenuto le relative spese».

---

## Il Giudice ha sentenziato



**Traslazione costi  
infragruppo**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 17433/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha contrariato la sentenza di secondo grado la quale aveva previsto che l'Amministrazione Finanziaria non avesse interesse ad agire, dal momento che un'eventuale rettifica del reddito di una controllata per la ripresa di costi addebitati alla controllante non avrebbe potuto modificare il reddito della dichiarazione consolidata (essendo entrambe le società parte di un unico consolidato fiscale).

**Notifica del ricorso**

C.G.T. DI  
SECONDO GRADO  
DELLA LOMBARDIA  
N. 2361/2024

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, ha stabilito che può essere notificato il ricorso anche come scansione e non solo come atto nativo digitale.

**Responsabilità dei  
soci di Srl cancellata**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 23341/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha chiarito che la cancellazione della srl dal Registro delle Imprese non si accomuna alla morte di una persona fisica.

**Agevolazioni "prima  
casa" con acquisti a  
catena**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 20158/2024  
N. 20185/2024

La Cassazione, con le ordinanze, ha sancito che se il contribuente prima del decorso dei 18 mesi per il trasferimento della residenza rivende l'immobile acquistato con le agevolazioni "prima casa" e ne riacquisti un altro entro un anno, non decade dall'acquisto agevolato, solo se entro lo stesso anno, trasferisca la residenza in questo immobile e che questo sia adibito ad abitazione principale.

**Scarto modello F24  
impugnabile**

C.G.T. DI PRIMO  
GRADO DI PADOVA  
N. 319/2024

La Corte di Giustizia Tributaria di Padova, con la sentenza, ha chiarito che il contribuente può impugnare la comunicazione di scarto ricevuta dall'Agenzia delle Entrate innanzi al giudice tributario che si vede scartare il modello F24

## In breve

### Cripto-attività secondo il valore indicato dalla piattaforma

---

La circolare Agenzia delle Entrate n. 30/2023 ha confermato che gli obblighi di monitoraggio fiscale delle crypto-attività sussistono indipendentemente dalle modalità di archiviazione e conservazione delle stesse, e prescindendo dalla circostanza che le stesse siano detenute all'estero o in Italia. Sul punto, si afferma che “in coerenza con i chiarimenti già resi in materia mediante risposte ad interpelli pubblicati, pertanto, continua ad essere oggetto di compilazione nel quadro RW la detenzione di criptovalute, alla quale si aggiungono tutte le altre fattispecie di crypto-attività detenute attraverso «portafogli», «conti digitali» o altri sistemi di archiviazione o conservazione”. Questo passaggio sembra confermare che fino al 2022 fosse obbligatoria la compilazione del quadro RW per le sole crypto-valute e non per le crypto-attività in genere.

I valori da indicare sono quelli ricavabili dalla piattaforma exchange su cui è detenuta la crypto-attività. L'Agenzia delle Entrate ha precisato che nel quadro RW può essere compilato un rigo per ogni “portafoglio” o “conto digitale” o altro sistema di archiviazione o conservazione detenuto dal contribuente ferma restando la necessità di predisporre e conservare un apposito prospetto in cui devono essere specificati i valori delle singole attività. Detto prospetto deve essere esibito o trasmesso, su richiesta, all'Amministrazione finanziaria.

Può essere compilato dal contribuente, se è possibile, per ciascuna crypto-attività, un rigo nel quadro RW, questo da quanto è emerso dalle risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate nella Videoconferenza del 1° febbraio 2024.

Non devono essere indicate nel quadro RW le crypto-attività per le quali il contribuente sia in grado di dimostrare, attraverso la presentazione di una denuncia presso un'autorità di pubblica sicurezza, di aver smarrito o aver subito il furto delle chiavi private. Tale possibilità dovrebbe valere anche per gli investimenti in crypto-attività su piattaforme exchange che non consentono più l'accesso ai loro clienti perché fallite o chiuse.

Si ricorda, che fino al 2022, le crypto-attività non erano soggette all'IVAFE mentre a partire dal 1° gennaio 2023, anche le crypto-attività sono soggette all'imposta di bollo e a un'imposta sul valore delle crypto-attività (IVCA) che riprende per buona parte la normativa dell'IVAFE. Come per l'IVAFE, l'imposta sul valore delle crypto-attività adotta un'aliquota

proporzionale dello 0,2% (per un importo massimo di 14.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche). Tuttavia, per l'IVCA non si applica l'aliquota dello 0,4% che il comma 20-bis dell'art. 19 del DL 201/2011 convertito prevede per i prodotti finanziari detenuti in Paesi a fiscalità privilegiata.

L'imposta sul valore delle cripto-attività non è dovuta solo dai soggetti che sono tenuti ad assolvere gli obblighi di monitoraggio fiscale ex art. 4 del DL 167/90, ma anche dai soggetti imprenditori come le società di capitali o le società di persone commerciali. L'IVCA è dovuta per le cripto-attività detenute presso un intermediario non residente, o che sono archiviate su chiavette, PC o smartphone, e trova applicazione in assenza di un intermediario che applichi l'imposta di bollo (circ. n. 30/2023, § 3.7.3 e risposta n. 181/2024).

Come si evince dalle istruzioni ai modelli REDDITI 2024, l'imposta in argomento deve essere liquidata all'interno del quadro RW dei modelli PF, ENC e SP (codice investimento 21) oppure deve essere dichiarata nel quadro RQ del modello SC. La base imponibile viene riportata nei quadri menzionati ed è costituita dal valore delle cripto-attività al termine di ciascun periodo d'imposta rilevato dalla piattaforma dell'exchange, dove è avvenuto l'acquisto della stessa. Qualora non sia possibile, tale valore potrà essere rilevato da analoga piattaforma dove le medesime cripto-attività sono negoziabili o da siti specializzati nella rilevazione dei valori di mercato delle stesse. In assenza del già menzionato valore deve farsi riferimento al costo di acquisto delle cripto-attività e qualora non siano più possedute alla data del 31 dicembre si deve far riferimento al valore rilevato al termine del periodo di detenzione. Si ricorda, infine, che può non essere compilato il campo relativo al codice dello Stato estero.

L'obbligo di indicazione delle cripto-attività all'interno del quadro RW è espressamente previsto a partire dal 2023, dall'art. 4 del DL 167/90.

## In breve

### Nuovi piani di rateazione

Il sistema della riscossione è stato riformato dal D.lgs. 110/2024, pubblicato in Gazzetta Ufficiale del 7.8.2024. Tra le novità apportate si esaminano qui le modifiche alle domande di rateazione dei debiti iscritti a ruolo presentate a partire dal 1.01.2025.

Se il contribuente dichiara di essere in una temporanea situazione di obiettiva difficoltà economico-finanziaria, in presenza di somme iscritte a ruolo di **importo inferiore o pari a 120.000 euro**, comprese in ciascuna richiesta di dilazione, si ottiene la rateazione fino a un massimo di:

- 84 rate mensili, per le richieste presentate negli anni 2025 e 2026;
- 96 rate mensili, per le richieste presentate negli anni 2027 e 2028;
- 108 rate mensili, per le richieste presentate a decorrere dall'1.1.2029.

Se invece le somme iscritte a ruolo sono di **importo superiore a 120.000 euro o il contribuente chiede la dilazione in un numero di rate maggiore:**

- per le somme di importo “superiore” a 120.000 euro, fino a un massimo di 120 rate mensili;
- per le somme di importo fino a 120.000 euro:
  - da 85 a un massimo di 120 rate mensili, per le richieste presentate negli anni 2025 e 2026;
  - da 97 a un massimo di 120 rate mensili, per le richieste presentate negli anni 2027 e 2028;
  - da 109 a un massimo di 120 rate mensili, per le richieste presentate a decorrere dall'1.1.2029.

Per valutare la sussistenza di una temporanea situazione di obiettiva difficoltà documentata dal contribuente, viene richiesto, per le persone fisiche e i titolari di ditte individuali in regimi fiscali semplificati, l'indicatore della situazione economica equivalente (I.S.E.E.) del nucleo familiare del debitore e l'entità del debito da rateizzare e di quello residuo già in rateazione. Per gli altri soggetti viene invece considerato l'indice di liquidità e il rapporto tra il debito da rateizzare e quello residuo già in rateazione, oltre che il valore della produzione.

Un prossimo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze stabilirà la presenza della temporanea situazione di obiettiva difficoltà al manifestarsi di particolari condizioni.

Nel caso in cui la situazione peggiori, è possibile chiedere la proroga della dilazione di pagamento (se non decaduta) una sola volta e per il numero massimo di rate previsto.

Il contribuente può chiedere, come già previsto, la dilazione del debito in rate costanti o in rate variabili con un importo crescente. Con la presentazione della richiesta di dilazione e fino alla data dell'eventuale rigetto della stessa richiesta ovvero dell'eventuale decadenza dalla dilazione, i termini di prescrizione e decadenza sono sospesi, non possono essere iscritti nuovi fermi amministrativi e ipoteche (fatti salvi quelli già iscritti alla data di presentazione) e non possono infine essere avviate nuove procedure esecutive.

Una volta concessa la rateazione, il pagamento della prima rata comporta l'estinzione delle procedure esecutive precedentemente avviate, a meno dell'incanto con esito positivo o non sia stata presentata istanza di assegnazione, ovvero il terzo non abbia reso dichiarazione positiva o non sia stato già emesso provvedimento di assegnazione dei crediti pignorati.

Come già attualmente stabilito, la rateazione decade con il mancato pagamento di otto rate anche non consecutive. In questo caso, l'intero importo ancora dovuto può essere riscosso in un'unica soluzione senza possibilità di una ulteriore rateazione.

Per le istanze di rateazione che saranno presentate fino a fine 2024, l'Agenzia delle entrate-Riscossione potrà, a discrezione, concedere un piano ordinario di massimo di 72 rate o un piano straordinario di 120 rate. A prescindere dall'ammontare del debito, il piano straordinario di 120 rate viene concesso se si dimostra la propria solvibilità, ma di essere in una grave situazione di difficoltà economica, estranea alla propria volontà e legata alla congiuntura economica, dove un piano con 72 rate non sarebbe economicamente sostenibile.

# L'Approfondimento

## Spazio alle notifiche via PEC

---

### PREMESSA

Con l'emanazione del Dlgs n. 13/2024 il Legislatore ha rivisto il sistema delle notifiche digitali dando nuovo vigore agli invii degli atti accertativi per mezzo PEC.

Nello specifico:

- sono state riscritte le regole per gestire le anomalie che nel passato impedivano il perfezionamento della procedura non consentendone il pieno utilizzo;
- è stato esteso l'utilizzo della PEC a tutti i soggetti provvisti di un domicilio digitale.

Di seguito, cercheremo di trovare la quadra della tematica esaminando in particolare il nuovo art. 60-ter del DPR n. 600/1973, da applicarsi a tutti gli atti emessi a partire dal 30.4.2024, così come disposto dall'art. 41, comma 2 del Dlgs n. 13/2024<sup>1</sup>.

### LA NOTIFICAZIONE DEGLI ATTI

La notificazione:

- è quella procedura che consente di portare a conoscenza legale del destinatario un atto;
- rientra nella più ampia categoria degli "**atti di comunicazione**", ovvero di quegli atti che hanno lo scopo di far conoscere ad uno o più soggetti un certo avvenimento.

Ricordiamo, inoltre, che il fine giuridico della notificazione è solo quello di far entrare nella sfera del destinatario un atto.

A nulla rileva, infatti, che il destinatario conosca o meno il contenuto dell'atto, dato che sul soggetto che lo ha emanato incombe solo l'onere della prova dell'avvenuta consegna. Prova

---

<sup>1</sup> L'art. 41, comma 2 del Dlgs n. 13/2024 stabilisce che: "L'articolo 1 si applica con riferimento agli atti emessi dal 30 aprile 2024, mentre le disposizioni di cui al titolo II si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023".

di avvenuta consegna che, comunque, deve sempre avvenire nei modi stabiliti dalla vigente normativa.

Premesso, ciò osserviamo, che:

- per le “**classiche**” notifiche il Legislatore ha stabilito dei limiti temporali per l’effettuazione delle stesse.  
In particolare, l’art. 147 del c.p.c.<sup>2</sup> non consente l’esecuzione delle notifiche prima delle ore 7 e dopo le ore 21. Sul punto, rileviamo, però, che se il destinatario accetta la notifica presentata fuori orario la tutela posta a suo favore decade;
- l’attività di notificazione consta di tre fasi strettamente collegate, ovvero:
  - ✓ l’attività di impulso;
  - ✓ l’attività di intermediazione;
  - ✓ l’attività di certificazione.

Rileviamo, poi, che sulla base di quanto previsto dall’art. 60 del DPR n. 600/1973 “**La notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli artt. 137 e seguenti del c.p.c., con le seguenti modifiche:**

**a) la notificazione è eseguita dai messi comunali ovvero dai messi speciali autorizzati dall'ufficio;**

**b) il messo deve fare sottoscrivere dal consegnatario l'atto o l'avviso ovvero indicare i motivi per i quali il consegnatario non ha sottoscritto;**

**b-bis) se il consegnatario non è il destinatario dell'atto o dell'avviso, il messo consegna o deposita la copia dell'atto da notificare in busta che provvede a sigillare e su cui trascrive il numero cronologico della notificazione, dandone atto nella relazione in calce all'originale e alla copia dell'atto stesso. Sulla busta non sono apposti segni o indicazioni dai quali possa desumersi il contenuto dell'atto. Il consegnatario deve sottoscrivere una ricevuta e il messo dà notizia**

---

<sup>2</sup> L’art. 147 del c.p.c. dispone che: “Le notificazioni non possono farsi prima delle ore 7 e dopo le ore 21.

Le notificazioni a mezzo posta elettronica certificata o servizio elettronico di recapito certificato qualificato possono essere eseguite senza limiti orari.

Le notificazioni eseguite ai sensi del secondo comma si intendono perfezionate, per il notificante, nel momento in cui è generata la ricevuta di accettazione e, per il destinatario, nel momento in cui è generata la ricevuta di avvenuta consegna. Se quest’ultima è generata tra le ore 21 e le ore 7 del mattino del giorno successivo, la notificazione si intende perfezionata per il destinatario alle ore 7”.

**dell'avvenuta notificazione dell'atto o dell'avviso, a mezzo di lettera raccomandata;**

**c) salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione deve essere fatta nel domicilio fiscale del destinatario;**

**d) in facoltà del contribuente di eleggere domicilio presso una persona o un ufficio nel comune del proprio domicilio fiscale per la notificazione degli atti o degli avvisi che lo riguardano. In tal caso l'elezione di domicilio deve risultare espressamente da apposita comunicazione effettuata al competente ufficio a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento ovvero in via telematica con modalità stabilite con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate;**

**e) quando nel comune nel quale deve eseguirsi la notificazione non vi è abitazione, ufficio o azienda del contribuente, l'avviso del deposito prescritto dall'art. 140 del c.p.c., in busta chiusa e sigillata, si affigge nell'albo del comune, e la notificazione, ai fini della decorrenza del termine per ricorrere, si ha per eseguita nell'ottavo giorno successivo a quello di affissione;**

**e-bis) è facoltà del contribuente che non ha la residenza nello Stato e non vi ha eletto domicilio ai sensi della lettera d), o che non abbia costituito un rappresentante fiscale, comunicare al competente ufficio locale, con le modalità di cui alla stessa lett. d), l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano; salvo il caso di consegna dell'atto o dell'avviso in mani proprie, la notificazione degli avvisi o degli atti è eseguita mediante spedizione a mezzo di lettera raccomandata con avviso di ricevimento;**

**f) le disposizioni contenute negli artt. 142, 143, 146, 150 e 151 del c.p.c. non si applicano.**

**L'elezione di domicilio ha effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della data di ricevimento delle comunicazioni previste alla lettera d) ed alla lettera e-bis) del comma precedente.**

**Le variazioni e le modificazioni dell'indirizzo hanno effetto, ai fini delle notificazioni, dal trentesimo giorno successivo a quello dell'avvenuta variazione anagrafica o, per le persone giuridiche e le società ed enti privi di personalità giuridica, dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione da parte dell'ufficio della dichiarazione**

**prevista dagli artt. 35 e 35-ter del DPR n. 633/1972, ovvero del modello previsto per la domanda di attribuzione del numero di codice fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche non obbligati alla presentazione della dichiarazione di inizio attività IVA.....**

**Qualunque notificazione a mezzo del servizio postale si considera fatta nella data della spedizione; i termini che hanno inizio dalla notificazione decorrono dalla data in cui l'atto è ricevuto”.**

#### **LA NOTIFICAZIONE PER I SOGGETTI NON RESIDENTI**

**Come stabilito dall'art. 60, comma 4 del DPR n. 600/1973 “Salvo quanto previsto dai commi precedenti ed in alternativa a quanto stabilito dall'art. 142 del codice di procedura civile, la notificazione ai contribuenti non residenti è validamente effettuata mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera rilevato dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero o a quello della sede legale estera risultante dal registro delle imprese di cui all'art. 2188 del c.c.. In mancanza dei predetti indirizzi, la spedizione della lettera raccomandata con avviso di ricevimento è effettuata all'indirizzo estero indicato dal contribuente nelle domande di attribuzione del numero di codice fiscale o variazione dati e nei modelli di cui al terzo comma, primo periodo. In caso di esito negativo della notificazione si applicano le disposizioni di cui al primo comma, lett. e).**

**La notificazione ai contribuenti non residenti è validamente effettuata ai sensi del quarto comma qualora i medesimi non abbiano comunicato all'Agenzia delle entrate l'indirizzo della loro residenza o sede estera o del domicilio eletto per la notificazione degli atti, e le successive variazioni, con le modalità previste con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate. La comunicazione e le successive variazioni hanno effetto dal trentesimo giorno successivo a quello della ricezione”.**

**IL NUOVO ART. 60-TER DEL DPR N. 600/1973**

In modo esplicito il comma 1 dell'art. 60-ter del DPR n. 600/1973 prevede che **“Tutti gli atti, i provvedimenti, gli avvisi e le comunicazioni, compresi quelli che per legge devono essere notificati, possono essere inviati direttamente dal competente ufficio, con le modalità previste dal regolamento di cui al DPR n. 68/2005, anche in deroga all'art. 149 bis del c.p.c. e alle modalità di notificazione previste dalle norme relative alle singole leggi d'imposta non compatibili con quelle di cui al presente articolo:**

Le regole fissate dal comma 1 dell'art. 60-ter del DPR n. 600/1973			
Amministrazioni	Imprese e professionisti	Persone fisiche e professionisti	Soggetti che hanno eletto domicilio
<p><b>a) se destinati a pubbliche amministrazioni e a gestori di pubblici servizi, al domicilio digitale risultante dall'Indice dei domicili digitali delle pubbliche amministrazioni e dei gestori di pubblici servizi (IPA), di cui all'art. 6 ter del codice di cui al DL n. 82/2005</b></p>	<p><b>b) se destinati alle imprese individuali o costituite in forma societaria e a tutti i professionisti i cui indirizzi digitali sono inseriti nell'Indice nazionale dei domicili digitali delle imprese e dei professionisti (INI-PEC), di cui all'articolo 6 bis del codice di cui al DL n. 82/2005, al domicilio digitale risultante da tale Indice, anche nel caso in cui per lo stesso soggetto è presente un diverso indirizzo nell'Indice nazionale dei</b></p>	<p><b>c) se destinati alle persone fisiche, ai professionisti e agli altri enti di diritto privato di cui all'art. 6-quater del codice di cui al DL n. 82/2005 al domicilio digitale professionale risultante dall'Indice di cui all'art. 6-quater di cui al medesimo codice o, in mancanza, all'unico domicilio digitale ivi presente</b></p>	<p><b>d) se destinati ai soggetti che hanno eletto il domicilio digitale speciale di cui al comma 5 del presente articolo, a tale domicilio speciale.</b></p>

	<p><b>domicili digitali delle persone fisiche, dei professionisti e degli altri enti di diritto privato non tenuti all'iscrizione in albi, elenchi o registri professionali o nel registro delle imprese (INAD), di cui all'art. 6 quater del codice di cui al DL n. 82/2005, ovvero nell'Indice dei domicili digitali delle pubbliche amministrazioni e dei gestori di pubblici servizi (IPA)</b></p>		
--	--	--	--

#### COME VIENE GESTITA L'EVENTUALE SATURAZIONE DELLA CASELLA

Una delle più frequenti problematiche riscontrate nel passato riguardava il caso della “**posta piena**”, ossia della casella satura.

Ebbene, il Legislatore con il nuovo comma 3 dell'art. 60-ter del DPR n. 600/1973 si è occupato della questione della casella di posta piena, stabilendo che “**Relativamente agli atti, agli avvisi e ai provvedimenti che per legge devono essere notificati, se il domicilio digitale al quale è stato effettuato l'invio risulta saturo, l'ufficio effettua un secondo tentativo di consegna decorsi almeno sette giorni dal primo invio. Se anche a seguito del secondo tentativo, la casella di posta elettronica o il servizio di recapito certificato qualificato risultano saturi, oppure se il domicilio digitale al quale è stato effettuato l'invio non risulta valido o attivo:**

- a) nei casi previsti dal comma 1, lett. a), c) e d), si applicano le disposizioni in materia di notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente, comprese le disposizioni dell'articolo 60 del**

**presente decreto e quelle del codice di procedura civile dalle stesse non modificate, con esclusione dell'art. 149-bis del c.p.c.;**

- b) nel caso previsto dal comma 1, lett. b), la notificazione deve essere eseguita mediante deposito telematico dell'atto nell'area riservata del sito internet della società Info Camere Scpa e pubblicazione, entro il secondo giorno successivo a quello di deposito, del relativo avviso nello stesso sito, per la durata di quindici giorni; l'ufficio inoltre dà notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione a mezzo di lettera raccomandata, senza ulteriori adempimenti a proprio carico”.**

La gestione della saturazione	
<b>Primo invio</b>	Se al primo invio il domicilio digitale risulta saturo, si procede ad un secondo invio.
<b>Secondo invio</b>	Il secondo invio deve essere effettuato almeno dopo 7 giorni dal primo.

#### I TERMINI DI PRESCRIZIONE E DECADENZA

Ai fini del rispetto dei termini di prescrizione e decadenza il comma 4 dell’art. 60-ter del DPR n. 600/1973 individua sia un termine di notifica per il notificante, che uno per il destinatario.

Più precisamente, per il:

- notificante la notificazione s’intende perfezionata **“nel momento in cui il suo gestore della casella di posta elettronica certificata o del servizio di recapito certificato qualificato gli trasmette la ricevuta di accettazione con la relativa attestazione temporale che certifica l'avvenuta spedizione del messaggio”;**
- il destinatario la notificazione s’intende perfezionata **“alla data di avvenuta consegna contenuta nella ricevuta che il gestore della casella di posta elettronica certificata o del servizio di recapito elettronico certificato qualificato del destinatario trasmette all'ufficio o, nel caso di cui al comma 3, lett. b), nel quindicesimo giorno successivo a quello della pubblicazione dell'avviso nel sito internet della società InfoCamere Scpa”.**

#### L'ELEZIONE DEL DOMICILIO



A norma dell'art. 60-ter, comma 5 del DPR n. 600/1973 i soggetti ex art. 6-quater Cad<sup>3</sup>, di cui al DL n. 82/2005 **“possono eleggere il domicilio digitale speciale presso il quale ricevere sia la notificazione degli atti, degli avvisi e dei provvedimenti che per legge devono essere notificati, sia gli atti e le comunicazioni dei quali la legge non prescrive la notificazione, comunicando tale domicilio, secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. Con il medesimo provvedimento sono stabilite le modalità con le quali i soggetti di cui al primo periodo possono confermare o revocare gli indirizzi digitali comunicati secondo le modalità stabilite dai provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate emanati nelle more della piena operatività dell'anagrafe nazionale della popolazione residente”**.

#### L'AGGIORNAMENTO DEI DOMICILI

Sulla base di quanto prescritto dal comma 6 dell'art. 60-ter del DPR n. 600/1973 **“Ai fini della notificazione e dell'invio di atti, provvedimenti, avvisi e comunicazioni, anche ai sensi dell'art. 26 del DL 16 n. 76/2020, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 settembre 2020, n. 120, l'Agenzia delle entrate provvede costantemente all'aggiornamento e al trasferimento dei domicili digitali speciali di cui al comma 5 nell'elenco dei domicili di piattaforma diversificati di cui all'art. 5, comma 3, del**

---

<sup>3</sup> L'art. 6-quater Cad che regola l'indice nazionale dei domicili digitali delle persone fisiche, dei professionisti e degli altri enti di diritto privato, non tenuti all'iscrizione in albi, elenchi o registri professionali o nel registro delle imprese afferma che: “1. È istituito il pubblico elenco dei domicili digitali delle persone fisiche, dei professionisti e degli altri enti di diritto privato non tenuti all'iscrizione nell'indice di cui all'art. 6-bis, nel quale sono indicati i domicili eletti ai sensi dell'art. 3-bis, comma 1-bis. La realizzazione e la gestione del presente Indice sono affidate all'AgID, che vi provvede avvalendosi delle strutture informatiche delle Camere di commercio già deputate alla gestione dell'elenco di cui all'art. 6-bis. È fatta salva la facoltà del professionista, non iscritto in albi, registri o elenchi professionali di cui all'articolo 6-bis, di eleggere presso il presente Indice un domicilio digitale professionale e un domicilio digitale personale diverso dal primo.

2. Per i professionisti iscritti in albi ed elenchi il domicilio digitale è l'indirizzo inserito nell'elenco di cui all'art. 6-bis, fermo restando il diritto di eleggerne uno diverso ai sensi dell'articolo 3-bis, comma 1-bis. Ai fini dell'inserimento dei domicili dei professionisti nel predetto elenco il Ministero dello sviluppo economico rende disponibili all'AgID, tramite servizi informatici individuati nelle Linee guida, i relativi indirizzi già contenuti nell'elenco di cui all'art. 6-bis.

3. AgID provvede costantemente all'aggiornamento e al trasferimento dei domicili digitali delle persone fisiche contenuti nell'elenco di cui al presente articolo nell'ANPR e il Ministero dell'interno provvede costantemente all'aggiornamento e al trasferimento dei domicili digitali delle persone fisiche contenuti ((nell'ANPR))

nell'elenco di cui al presente articolo. Le funzioni di aggiornamento e trasferimento dei dati sono svolte con le risorse disponibili a legislazione vigente, senza nuovi o maggiori oneri a carico della ((finanza pubblica))”.

**decreto del Ministro per l'innovazione tecnologica e la transizione digitale 8 febbraio 2022, n. 58.**

**Il gestore della piattaforma di cui all'art. 26 del DL n. 76/2020, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 120/2020, provvede costantemente all'aggiornamento e al trasferimento dei domicili digitali di piattaforma diversificati in relazione all'Agenzia delle entrate e all'Agenzia delle entrate-Riscossione, nell'elenco dei domicili digitali speciali istituito con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.**

**Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, d'intesa con il Dipartimento per la trasformazione digitale, sono stabiliti termini e modalità dell'aggiornamento e del trasferimento delle informazioni di cui al presente comma”.**

#### **SPUNTI DI RIFLESSIONE**

Segnaliamo come la nuova normativa debba confrontarsi da una parte con la giurisprudenza che si è formata nel corso del tempo e dall'altra con quanto stabilito dall'art. 7-sexies dello Statuto dei contribuenti<sup>4</sup>, norma introdotta dal Dlgs n. 213/2023.

Partendo dalla giurisprudenza di Cassazione osserviamo che i massimi giudici:

- con la pronuncia n. 564/2024 hanno affermato che in presenza di notificazione a mezzo PEC **“l'utilizzo di un indirizzo di posta elettronica istituzionale, benché non risultante dai pubblici elenchi, non è nulla, ove la stessa abbia consentito, comunque, al destinatario di svolgere compiutamente le proprie difese, senza alcuna incertezza in ordine alla provenienza e all'oggetto, ritenendosi che una maggiore rigidità formale in tema di notifiche digitali è richiesta per l'individuazione dell'indirizzo del destinatario, cioè del soggetto passivo a cui è associato un onere di tenuta diligente del proprio casellario, ma non anche del mittente”;**
- con la sentenza n. 1250/2024 hanno rilevato che la notifica di una cartella per mezzo PEC è legittima e in tal caso **“trova applicazione, infatti, la ormai consolidata giurisprudenza di questa Corte secondo la quale (Cass. Sez. 5, sentenza n. 18684 del 03/07/2023), in tema di notificazione a mezzo pec della cartella di**

---

<sup>4</sup> Legge n. 212/2000.

***pagamento da parte dell'agente della riscossione, l'estraneità dell'indirizzo del mittente dal registro INI-Pec non inficia "ex se" la presunzione di riferibilità della notifica al soggetto da cui essa risulta provenire, testualmente ricavabile dall'indirizzo del mittente, occorrendo invece che la parte contribuente evidenzi quali pregiudizi sostanziali al diritto di difesa siano dipesi dalla ricezione della notifica della cartella di pagamento da un indirizzo diverso da quello telematico presente in tale registro"; in ogni caso, osserva il collegio, la consegna dell'atto da notificare ha comunque prodotto il risultato della sua conoscenza e determinato così il raggiungimento dello scopo legale<sup>5</sup>, e ciò è "dimostrato nel caso di specie dalla tempestiva impugnazione della cartella "de qua", essendosi la società ricorrente ampiamente difesa anche nel merito della controversia".***

Per quanto attiene, invece, al confronto con l'art. 7-sexies dello Statuto dei contribuenti rileviamo che questa norma dispone l'inesistenza della ***"notificazione degli atti impositivi o della riscossione priva dei suoi elementi essenziali ovvero effettuata nei confronti di soggetti giuridicamente inesistenti, totalmente privi di collegamento con il destinatario o estinti"***.

Pertanto, ad esclusione dei casi appena visti la notificazione effettuata in violazione delle norme di legge risulta nulla.

Tuttavia, la nullità può essere sanata dal raggiungimento dello scopo dell'atto, sempreché l'impugnazione venga proposta entro il termine di decadenza dell'accertamento.

Rammendiamo, infine, che:

- l'inesistenza della notificazione di un atto recettizio ne comporta l'inefficacia;
- a partire dalla data di entrata in vigore della presente normativa, ovvero dal 18.1.2024 gli effetti della notificazione, ivi compresi quelli interruttivi, sospensivi o impeditivi, si producono solo nei confronti del destinatario e non si estendono ai terzi, ivi inclusi i coobbligati.

---

<sup>5</sup> Si veda in tal senso la sentenza di Cassazione a SS.UU. n. 23620/2018.

# L'Approfondimento

## “Beni significativi” e aliquota Iva ridotta

---

### PREMESSA

Il settore edile pur essendo un comparto trainante dell'economia nazionale porta con se innumerevoli regole particolari che inducono l'operatore a commettere degli errori. Uno degli ambiti più complesso è l'individuazione della corretta aliquota IVA da applicare all'intervento. Per esemplificare, le situazioni che si possono verificare sono:

- aliquota ordinaria o ridotta: quali sono gli interventi agevolati;
- costruzione dell'abitazione principale o di altri immobili abitativi;
- manutenzioni sugli immobili abitativi e sugli immobili strumentali;
- manutenzioni con beni significativi o costruzioni con beni significativi;
- sub-appalti ed appalti nella manutenzione e nella costruzione;
- cessione di immobili nella diversificazione del soggetto cedente;
- locazione degli immobili da soggetti imprenditori.

Queste le principali fattispecie che possiamo trovarci a dover risolvere. Non dobbiamo dimenticare poi che l'IVA è un tributo armonizzato comunitario, per cui il Legislatore interno deve sempre confrontarsi con le direttive ed i regolamenti comunitari i quali, appunto, armonizzano i comportamenti all'interno dell'Unione Europea.

Con questo intervento affronteremo la problematica delle manutenzioni dove l'intervento comporta l'inserimento di quelli che il legislatore ha identificato quali “beni significativi”.

L'articolo 7, comma 1, lettera b), Legge 488/1999 dispone l'applicazione dell'aliquota Iva del 10% per tutti i servizi relativi a manutenzioni ordinarie e straordinarie rese su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata (fabbricati del gruppo A, a eccezione della categoria A/10). L'aliquota ridotta si estende anche alla fornitura dei beni necessari per l'esecuzione dell'intervento, con il limite costituito dalla fornitura di “*beni significativi*”, individuati dal Legislatore nel D.M. 29 dicembre 1999.

Se il valore del bene significativo compreso nell'intervento supera la metà del valore pattuito per la prestazione, l'aliquota Iva del 10% si applica solo fino a concorrenza della differenza tra il valore complessivo della prestazione e quello del bene significativo. La deroga deriva da una previsione comunitaria volta ad agevolare con l'aliquota ridotta le prestazioni lavorative, cercando di assoggettare le forniture all'aliquota ordinaria del bene. Il compromesso è la formula che analizzeremo in seguito.

Tuttavia, sul tema è intervenuta l'Agenzia delle entrate che, con propria circolare n. 71/E/2000, ha chiarito che all'applicazione dell'aliquota agevolata sulle prestazioni di manutenzione che coinvolgono la fornitura di beni eseguite su immobili abitativi, fanno eccezione i casi in cui vengono impiegati beni aventi valore significativo (beni significativi) individuati da apposito decreto MEF datato 29 dicembre 1999.

Per comprendere tale ultima disciplina occorre, quindi, definire tanto il concetto di manutenzioni (sia ordinarie sia straordinarie) quanto quello di fabbricati a prevalente destinazione abitativa.

La disciplina Iva dei "*beni significativi*" interessa gli interventi di recupero edilizio su edifici a prevalente destinazione abitativa privata, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettera b), L. 488/1999 (il cui regime è stato reso definitivo dall'articolo 2, comma 11, L. 191/2009).

L'articolo 1, comma 19, L. 205/2017 ha fornito, poi, l'interpretazione autentica della norma di cui sopra.

### **Interventi di recupero**

Sono interessati dalla disciplina in argomento, tutti gli interventi di recupero di cui alle lettere a), b), c), d) dell'articolo 3, comma 1, D.P.R. 380/2001 (manutenzione ordinaria e straordinaria, restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia).

Dal punto di vista operativo, la disciplina riguarda essenzialmente gli interventi di manutenzione (ordinaria e straordinaria), poiché gli altri interventi e le relative cessioni di beni fruiscono dell'aliquota Iva del 10%, senza limitazioni, ai sensi dei n. 127-*terdecies* e 127-*quaterdecies* della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972.

Per le manutenzioni (ordinarie e straordinarie), l'aliquota Iva agevolata si applica a condizione che i beni siano forniti dallo stesso soggetto che esegue la prestazione. I beni forniti da un soggetto diverso o acquistati direttamente dal committente dei lavori sono soggetti a Iva con applicazione dell'aliquota ordinaria.

### Manutenzioni ordinarie

Sono interventi di manutenzione ordinaria quelli relativi alla riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture degli edifici, nonché quelle necessarie a integrare e mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti, in particolare, sono considerati, a titolo esemplificativo e non esaustivo, opere di manutenzione ordinaria i seguenti interventi:

- sostituzione integrale o parziale di pavimenti e le relative opere di finitura e conservazione;
- riparazione di impianti per servizi accessori (impianto idraulico, impianto per lo smaltimento delle acque bianche e nere);
- rivestimenti e tinteggiature di prospetti esterni senza modifiche dei preesistenti oggetti, ornamenti, materiali e colori;
- rifacimento intonaci interni e tinteggiatura;
- rifacimento pavimentazioni esterne e manti di copertura senza modifiche ai materiali;
- sostituzione tegole e altre parti accessorie deteriorate per smaltimento delle acque, rinnovo delle impermeabilizzazioni;
- riparazioni balconi e terrazze e relative pavimentazioni;
- riparazione recinzioni;
- sostituzione di elementi di impianti tecnologici;
- sostituzione infissi esterni e serramenti o persiane con serrande, senza modifica della tipologia di infisso;
- adeguamento degli impianti elettrici e di riscaldamento;
- rifacimento di parte delle strutture portanti dei pavimenti e dei rivestimenti;
- installazione di ascensori e scale di sicurezza;
- sostituzione di serramenti interni ed esterni;
- interventi sulle parti lignee esterne e realizzazione di poggiate aricchenti la facciata;
- demolizione di tramezzature e realizzazione di nuove mura divisorie;

- chiusura di vani porta esistenti con apertura di nuovi vani;
- spostamento della cucina in altro locale, creazione di un nuovo bagno e spostamento del bagno preesistente;
- posa in opera di nuovi impianti e rivestimenti;
- sostituzione delle funi degli ascensori e dei pannelli per adeguamento alle norme di legge;
- sostituzione della centralina e delle sonde per la regolazione automatica del calore distribuito dalla centrale termica;
- riparazione di perdite d'acqua delle condotte in pressione dell'impianto condominiale;
- lavori di scavo e ripristino del piano cortile e posa in opera di tubi per il trasferimento del contatore dell'acqua potabile:
- sostituzione del manto di tegole;
- rifacimento dell'impermeabilizzazione e del piano piastrellato;
- impermeabilizzazione delle grondaie del tetto;
- verniciatura dei parapetti in metallo dei balconi.

Queste sono le manutenzioni ordinarie.

### Manutenzioni straordinarie

Sono opere di manutenzione straordinaria quelle necessarie a rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché a realizzare e integrare i servizi igienico sanitari e tecnologici, purché non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche di destinazione d'uso dell'immobile. In particolare, si intendono a carattere straordinario, a titolo esemplificativo e non esaustivo, gli interventi di:

- installazione di ascensori e scale di sicurezza;
- realizzazione e miglioramento dei servizi igienici;
- sostituzione di infissi esterni e serramenti o persiane con serrande e con modifica di materiale o tipologia di infisso;
- rifacimento di scale e rampe;
- interventi finalizzati al risparmio energetico;
- recinzione dell'area privata (realizzazione di recinzioni, muri di cinta e cancellate);
- costruzione di scale interne;

- demolizione e rifacimento dei canali di grondaia e pluviali in lamiera con nuovi elementi di rame e nuove installazioni;
- sostituzione dei cancelletti di ingresso carraio e pedonabile con altri aventi caratteristiche e colori diversi;
- realizzazione di un marciapiede su suolo privato con posa di nuova pavimentazione;
- installazione di un nuovo impianto di condizionamento con unità refrigerante esterna e unità ventilanti interne pensili;
- sostituzione della caldaia esistente e installazione di un nuovo bollitore per acqua sanitaria;
- modifica dell'impianto idrico con sostituzione e nuovo posizionamento dell'autoclave;
- interventi di adeguamento degli impianti alle norme antincendio;
- apertura di lucernari di mansarde, senza modifica della destinazione d'uso;
- demolizione e ricostruzione di tramezzi e solai;
- costruzione o rifacimento totale di sistemazioni esterne;
- installazione di un ascensore.

Analizzate le tipologie di intervento interessate dall'agevolazione, vediamo allora di circoscrivere l'agevolazione alla tipologia di immobili.

### **Fabbricati a prevalente destinazione abitativa**

Il dato normativo prescrive che non tutti gli immobili sono coinvolti ma, al contrario, possono fruirne solamente i fabbricati a prevalente destinazione abitativa. Sono considerati tali:

- le unità immobiliari classificate nel gruppo catastale A (fatta eccezione della categoria A/10), a prescindere dal loro effettivo utilizzo;
- interi fabbricati a prevalente destinazione abitativa, per quanto riguarda le parti comuni;
- gli edifici di edilizia residenziale pubblica;
- gli edifici assimilati alle case di abitazione ex L. 659/1961 (ad esempio ospedali, edifici scolastici, case di cura);
- le pertinenze di immobili abitativi;
- gli edifici che abbiano oltre il 50% della superficie dei piani sopra terra destinati ad abitazione privata.

Circoscritto l'ambito applicativo alla tipologia di interventi ed a quali fabbricati, vediamo ora l'altro cardine della norma: i beni considerati significativi.

### **I “beni significativi”**

Come già detto, in ambito edilizio, l'impiego di beni “significativi” nello svolgimento di determinate prestazioni va a incidere sull'aliquota Iva applicabile alle relative operazioni.

L'elenco dei beni “significativi” è tassativo ed è contenuto nel D.M. 29 dicembre 1999.

Tuttavia, come evidenziato nella circolare n. 15/E/2018, secondo l'Agenzia delle entrate i beni elencati nel decreto devono essere intesi nel loro significato generico e non specifico, sulla base della funzione che essi assolvono.

Sono, quindi, qualificabili come “beni significativi” anche quelli che hanno la medesima funzionalità di quelli espressamente menzionati nell'elenco di cui sopra, ma che per specifiche caratteristiche e/o per esigenze di carattere commerciale assumono una diversa denominazione (circolare n. 15/E/2018).

Pertanto, ad esempio, la stufa a pellet utilizzata per riscaldare l'acqua che alimenta il sistema di riscaldamento e produce acqua calda sanitaria deve essere assimilata alla caldaia e rappresenta un bene significativo. Al contrario, la stufa a pellet utilizzata soltanto per il riscaldamento dell'ambiente non può essere assimilata alla caldaia e, al pari di tutti gli altri beni diversi da quelli significativi, il suo valore confluisce in quello della prestazione di servizi soggetta a Iva con aliquota nella misura del 10%.

Il DM 29/12/1999 individua come beni significativi i seguenti:

- ascensori e montacarichi;
- infissi esterni e interni;
- caldaie;
- videocitofoni;
- apparecchiature di condizionamento e riciclo dell'aria;
- sanitari e rubinetterie da bagno;
- impianti di sicurezza.

Sulle prestazioni di servizi relativi a interventi di manutenzione, ordinaria e straordinaria, realizzati su immobili residenziali, è prevista l'applicazione dell'Iva ridotta al 10%.

Le cessioni di beni, relativamente a tali prestazioni, sono, invece, assoggettabili ad aliquota Iva ridotta solo se la relativa fornitura è posta in essere nell'ambito del contratto di appalto.

La cessione da parte di un commerciante o di un produttore dei beni significativi senza la previsione del servizio di montaggio/installazione, è soggetta ad aliquota ordinaria.

Altra precisazione importante è legata all'intervento. Infatti, se i beni elencati sono forniti in esecuzione di una ristrutturazione edilizia o della costruzione dell'immobile, l'intero valore del bene è coinvolto nelle aliquote ridotte: 4% nella realizzazione dell'abitazione principale; 10% nella ristrutturazione o nella realizzazione di un'abitazione diversa dalla prima casa.

Tuttavia, quando l'appaltatore fornisce beni di valore significativo, l'aliquota ridotta si applica ai predetti beni soltanto fino a concorrenza del valore della prestazione considerato al netto del valore dei beni stessi.

L'Iva con aliquota agevolata non trova in ogni caso applicazione:

- ai materiali o ai beni forniti da un soggetto diverso da quello che esegue i lavori;
- ai materiali o ai beni acquistati direttamente dal committente;
- alle prestazioni professionali, anche se effettuate nell'ambito degli interventi finalizzati al recupero edilizio;
- alle prestazioni di servizi resi in esecuzione di subappalti alla ditta esecutrice dei lavori.

In tutti i casi sopra elencati, la fatturazione dei beni dovrà avvenire con l'aliquota Iva ordinaria del 22% alla ditta principale che, successivamente, fatturerà la prestazione al committente con l'Iva al 10%, sempre che ricorrano i presupposti.

In particolare, si evidenzia, con riferimento ai subappalti, la diversità di trattamento in presenza di manutenzione rispetto alla costruzione o ristrutturazione. In questi ultimi interventi il subappalto può fruire dell'aliquota, diversamente dalle manutenzioni dove l'Agenzia delle Entrate ha interpretato che il subappaltatore dovrà emettere fattura con aliquota ordinaria.

Proviamo ad esemplificare.

### 1° esempio

Il sig. Vecchi effettua un intervento di manutenzione straordinaria su suo appartamento, il costo complessivo dello stesso è pari a 10.000 euro. In particolare, l'intervento è composto della:

- prestazione lavorativa il cui costo è pari a 4.000 euro;
- dei beni significativi il cui costo è pari a 6.000 euro.

In tale caso occorre chiedersi su quale importo possa trovare applicazione l'aliquota agevolata. Tornando alla formula già indicata occorrerà fare la differenza tra il corrispettivo complessivo dovuto al committente e il valore dei beni significativi, da cui:

$$10.000 - 6.000 = 4.000$$

Ne consegue che l'applicazione dell'Iva sarà la seguente:

<b>Attività</b>	<b>Importo</b>	<b>Aliquota</b>	<b>Iva</b>
prestazione lavorativa	4.000 euro	10%	400
beni significativi (entro nel limite)	4.000 euro	10%	400
beni significativi (oltre il limite)	2.000 euro	22%	440

### 2° esempio

Il sig. Bianchi effettua un intervento di manutenzione straordinaria su suo appartamento, il costo complessivo dello stesso è pari a 10.000 euro. In questo caso la prestazione lavorativa supera il valore del bene significativo:

- prestazione lavorativa il cui costo è pari a 6.000 euro;
- dei beni significativi il cui costo è pari a 4.000 euro.

La fatturazione vedrà l'applicazione dell'Iva come segue:



Attività	Importo	Aliquota	Iva
prestazione lavorativa	6.000 euro	10%	600
beni significativi (entro nel limite)	4.000 euro	10%	400

### 3° esempio

Il sig. Verdi effettua un intervento di manutenzione straordinaria su suo appartamento, il costo complessivo dello stesso è pari a 3.500 euro. La ripartizione economica dell'intervento è la seguente:

- la prestazione lavorativa è pari a 1.000 euro;
- le materie prime costano 500 euro;
- i beni significativi hanno un costo di 2.000 euro.

In tale caso occorre chiedersi su quale importo possa trovare applicazione l'aliquota agevolata. La formula per distinguere gli importi secondo le aliquote richiede di fare la differenza tra il corrispettivo complessivo dovuto al committente e il valore dei beni significativi, da cui:

$$3.500 - 2.000 = 1.500$$

Ne consegue che l'applicazione dell'Iva sarà la seguente:

Attività	Importo	Aliquota	Iva
prestazione lavorativa (comprese le materie prime)	1.500 euro	10%	150
beni significativi (entro nel limite)	1.500 euro	10%	150
beni significativi (oltre il limite)	500 euro	22%	110

Per fare un esempio di fattura che riporti i dati rilevanti avremo:

Idraulica srl

Via Roma, 50

36100 Vicenza



NCF e P.IVA 01234570245

Verdi Antonio

Via G. Puccini, 4

36100 Vicenza

NCF: .....

Fattura n. 10 data 20.09.2024

Oggetto: manutenzione straordinaria per realizzazione di servizi igienico-sanitari presso vostra abitazione in Via .....

Posa in opera	1.500
Sanitari (bene significativo)	<u>2.000</u>
Totale imponibile	3.500
Iva del 10% su 3.000	300
Iva del 22% su 500	<u>110</u>
<b>Totale fattura</b>	<b>3.910</b>

### Legislatore e Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 98/E/2000 ha precisato che se l'intervento comprende più manutenzioni e solo per alcune è previsto l'impiego di beni significativi, per il calcolo della quota non agevolata, il valore della prestazione va assunto complessivamente quando il contratto è unico.

Il Legislatore, a sua volta, al fine di derimere i contrasti fra Agenzia e Contribuente, è intervenuto con la Legge di Bilancio per l'anno 2018 (la L. 205/2017), fornendo una norma



di interpretazione autentica secondo cui: *“la fattura emessa ai sensi dell'articolo 21, D.P.R. 633/1972 dal prestatore che realizza l'intervento di recupero agevolato deve indicare, oltre al servizio che costituisce l'oggetto della prestazione, anche i beni di valore significativo, individuati con il predetto decreto del Ministro delle finanze 29 dicembre 1999, che sono forniti nell'ambito dell'intervento stesso. ...”.*

Tale distinta indicazione ha l'evidente finalità di consentire una puntuale verifica della corretta applicazione dell'aliquota agevolata. Infatti, qualora il valore del bene significativo sia superiore alla metà del corrispettivo pattuito per l'intero intervento, l'aliquota ridotta del 10% si applica solo al corrispettivo della prestazione aumentato della differenza tra il corrispettivo complessivo e il valore del bene significativo.

Con la circolare n. 15/E/2018 l'Agenzia delle entrate è intervenuta in modo specifico su tale disciplina che prevede appunto la possibile applicazione dell'Iva agevolata al 10% per i lavori edili di manutenzione su edifici a destinazione abitativa, confermando in buona parte le posizioni già espresse in passato con la circolare n. 71/E/2000.

Tra queste conferme va certamente ricordata la necessità, al fine di poter cogliere l'agevolazione dell'aliquota ridotta, di indicare il prezzo del bene significativo nella fattura, anche nel caso in cui il relativo costo risulti essere inferiore rispetto al valore del servizio, con la conseguenza che tutto l'intervento viene assoggettato all'aliquota agevolata del 10%.

Vediamo alcuni esempi.

#### 4° esempio

Un idraulico, nel contesto dei lavori di rifacimento dell'impianto del bagno, installa anche una nuova caldaia dove il corrispettivo dell'intervento complessivo è pari a 3.000 e il prezzo della caldaia è pari a 2.000.

In tale caso l'aliquota agevolata risulta applicabile a 2.000 e cioè:

- 1.000 come valore della prestazione;

- 1.000 quale parte del valore della caldaia che rientra nel limite del valore della prestazione stessa.

I restanti 1.000, quale parte del valore della caldaia che eccedono il valore della prestazione, vanno invece assoggettati ad aliquota ordinaria del 22%.

Relativamente alle verifiche che l'Amministrazione finanziaria deve compiere in merito alla corretta applicazione dell'aliquota Iva ridotta sui predetti interventi di manutenzione, circolare ricorda che *“per verificare la corretta determinazione della base imponibile cui applicare l'aliquota agevolata, i dati richiesti dalla norma di interpretazione autentica devono essere puntualmente indicati nella fattura anche qualora dal calcolo suddetto risulti che l'intero valore del bene significativo possa essere assoggettato ad Iva con applicazione dell'aliquota nella misura del 10% (vale a dire anche qualora il valore del bene non sia superiore alla metà del valore dell'intervento agevolato).”*

#### 5° esempio

Ipotizziamo che in relazione a un intervento complessivo di 3.000 il prezzo del bene significativo sia pari a 1.000; poiché il valore del bene significativo non supera la metà del corrispettivo complessivo (quindi la parte inerente la prestazione risulta essere preponderante), il prestatore dovrà emettere una fattura di 3.300 (ossia 3.000 + IVA al 10% pari a 300).

### **Le parti “staccate” e l'autonomia funzionale**

Un tema operativo che si pone con riferimento all'impiego di beni “*significativi*” riguarda quelle che possono considerarsi parti “*staccate*” dei predetti beni e che vengono fornite unitamente a questi nell'ambito di una prestazione di servizi avente a oggetto un intervento di manutenzione ordinaria o straordinaria.

Il dubbio che si pone è il seguente: dette parti assumono rilevanza autonoma e scontano l'Iva come gli altri beni? oppure, costituendo una componente del bene significativo sono soggette al medesimo trattamento fiscale?

In base all'articolo 1, comma 19, L. 205/2017, nell'ipotesi in cui vi siano componenti "staccate" rispetto al bene significativo fornito, tali parti "staccate" non sono incluse nel valore del bene se posseggono una "autonomia funzionale" rispetto al manufatto principale come individuato dal D.M. 29 dicembre 1999.

Traducendo tale inciso, le parti staccate dei beni significativi:

- se sono connotate da una propria autonomia funzionale rispetto al manufatto principale (bene significativo), il valore delle stesse non deve essere compreso nel valore del bene significativo, ai fini della verifica della quota di valore non soggetta ad aliquota Iva del 10%;
- se sono prive di una propria autonomia funzionale e concorrono alla normale funzionalità del bene significativo, il valore delle stesse concorre al valore complessivo del bene significativo, ai fini del limite di importo cui applicare l'aliquota Iva del 10% (circolari n. 12/E/2016 e n. 15/E/2018).

Volendo esemplificare, sono dotate di autonomia funzionale rispetto agli infissi:

- le grate di sicurezza (circolare n. 15/E/2018);
- sistemi oscuranti, incluse le tende da esterno e le schermature solari (consulenza giuridica n. 10/E/2020).

Se l'intervento di sostituzione o installazione ha a oggetto la sola componente staccata del bene significativo, il valore della parte staccata è attratto nel valore complessivo della prestazione di servizi soggetta ad aliquota Iva del 10%.

Un esempio è rappresentato dalla sostituzione del bruciatore della caldaia già installata: anche se il bruciatore non ha autonomia funzionale rispetto alla caldaia, nell'intervento non viene fornito alcun bene significativo e la disciplina dei beni significativi non può quindi trovare applicazione.

### **Beni significativi nelle diverse tipologie di intervento**

Già si è accennato al fatto che un bene significativo posto all'interno di tipologie diverse di intervento, non ha un uguale trattamento IVA. Un interessante chiarimento fornito dalla citata circolare n. 15/E/2018 è relativo all'ambito oggettivo di applicazione della norma riguardante i beni significativi ovvero per quali operazioni trova applicazione la predetta disciplina agevolata.

In particolare, l'Agenzia delle entrate ricorda che la nozione di beni significativi assume rilevanza solo nelle ipotesi in cui siano realizzati interventi di manutenzione ordinaria e di manutenzione straordinaria su immobili a prevalente destinazione abitativa privata, a condizione che i suddetti beni vengano forniti dallo stesso soggetto che esegue la prestazione.

Tale regola comporta che:

- i beni forniti da un soggetto diverso rispetto al prestatore o acquistati direttamente dal committente dei lavori nell'ambito di una manutenzione ordinaria o straordinaria, sono soggetti a IVA con applicazione dell'aliquota ordinaria;
- i beni finiti, a esclusione delle materie prime e semilavorate, necessari per la realizzazione degli interventi di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia (c.d. "*interventi pesanti*"), eseguiti su qualsiasi tipologia di immobile, sono soggetti a IVA con applicazione dell'aliquota del 10% senza altre particolari condizioni. Tali beni sono quindi agevolati anche se acquistati direttamente dal committente dei lavori e a prescindere dalla circostanza che il valore del bene fornito sia prevalente rispetto a quello della prestazione di servizi.

### **Efficacia nel tempo delle norme**

Non possiamo tralasciare nella presente trattazione gli effetti dell'evoluzione normativa anche distinguendo fra innovazione normativa e disposizione di interpretazione autentica. Con riferimento alla decorrenza delle disposizioni contenute nella Legge di Bilancio 2018,

la circolare n. 15/E/2018 chiarisce che le stesse, in quanto aventi natura interpretativa, trovano applicazione anche retroattiva, cioè anche per il passato.

Tuttavia, in virtù dei chiarimenti intervenuti con la predetta circolare, viene altresì stabilito che “Sono fatti salvi i comportamenti difformi tenuti fino alla data di entrata in vigore della presente legge. Non si fa luogo al rimborso dell’imposta sul valore aggiunto applicata sulle operazioni effettuate”. È la regola del “chi ha avuto, ha avuto e chi ha dato, ha dato”, con buona pace della valenza dell’articolo 3 della Costituzione in tema di uguaglianza.

In pratica, quindi, per tutti i comportamenti tenuti fino al 31/12/2017 in difformità delle previsioni contenute nella Legge di Bilancio 2018 (con riferimento, ad esempio, a errata determinazione del valore dei beni significativi nonché a fatture non recanti tutti i dati richiesti) nessuna contestazione potrà essere più addebitata dall’Amministrazione finanziaria e le relative contestazioni ancora in essere dovranno essere abbandonate.

La previsione normativa, sostanzialmente afferma che non si potrà presentare un’istanza di rimborso di IVA versata in eccedenza per una diversa interpretazione della norma; ciò anche nel caso che si sia dato acquiescenza ad un atto accertativo.

### **Regolarizzazioni post finanziaria 2018**

Vediamo allora come si possono regolarizzare le errate fatturazioni effettuate dal fornitore nei confronti di un "privato consumatore" in cui non è stata correttamente applicata la normativa sui "beni significativi". Due sono le fattispecie che si possono individuare:

- a) se il fornitore se ha applicato l'aliquota Iva ordinaria (22%) in luogo di quella ridotta (10%), potrà - entro un anno dall'effettuazione dell'operazione originaria - emettere una nota di variazione in diminuzione nonché una nuova fattura recante l'imposta rideterminata in modo esatto;
- b) qualora il fornitore abbia applicato l'aliquota Iva ridotta (10%) in luogo di quella ordinaria (22%), dovrà emettere una nota di variazione in aumento, esponendo la maggiore imposta dovuta (sanando, altresì, l'irregolare fatturazione e l'eventuale omesso versamento, ferma la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso).

Ci sarebbe una terza fattispecie di tipo formale. Il caso è il seguente: il fornitore ha correttamente applicato le aliquote IVA, ma non ha esposto sulla fattura l'imposto della "manodopera". La dottrina ritiene applicabili le risposte agli interpelli n. 438/E/2020 e n. 439/E/2020 che prevedono di integrare manualmente la fattura dopo averla stampata.

## Conclusioni

Come si è visto, ed a conferma di quanto indicato nelle premesse, fattispecie simili possono essere interessate da comportamenti fiscali differenti.

Risulterà fondamentale per l'interprete disporre di copia di eventuale pratica presentata in Comune. Infatti, dalla SCIA o CILAS è rinvenibile il tipo di intervento edilizio. Va però detto che gli interventi di manutenzione ordinaria o straordinaria sono generalmente esclusi da comunicazioni all'Ufficio tecnico comunale in quanto non portano ad una modifica urbanistica. Già questa semplice distinzione ci fa capire che, in presenza di beni significativi, ed in assenza di pratica urbanistica, si dovranno mettere in campo i calcoli differenziati trattati in questo intervento.

# L'Approfondimento

## La revisione del sistema sanzionatorio – prima parte

---

### PREMESSA

Il 28.06.2024 è stato pubblicato, in Gazzetta Ufficiale, il D.lgs. 87/2024 recante la revisione del sistema sanzionatorio tributario. Le disposizioni contenute negli articoli 2, 3 e 4 si applicano alle violazioni commesse a partire dal 01.09.2024, in virtù di quanto previsto dall'articolo 5 del decreto legislativo in esame.

Il D.lgs. 87/2024 ha apportato numerose modifiche al D.lgs. 472/1997, che contiene le disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie. Tra le principali modifiche, il Legislatore è intervenuto:

- sulla responsabilità delle società e degli enti per la violazione di norme tributarie;
- sui principi di proporzionalità e offensività nel sistema sanzionatorio tributario;
- sull'esclusione della punibilità qualora il contribuente si adegui alle indicazioni rese dall'Amministrazione finanziaria con le circolari interpretative e applicative e l'attività di consulenza giuridica e provveda a regolarizzare la sua posizione;
- modificando la disciplina della continuazione e del concorso di violazioni;
- rimodulando le sanzioni dovute, anche nel caso di ravvedimento operoso del contribuente;
- estendendo a ulteriori ipotesi l'applicazione della disciplina che consente di accelerare l'irrogazione di sanzioni;
- eliminando il limite massimo di 6 mesi previsto per le sanzioni accessorie consistenti in misure di interdizione e sospensione.

Analizziamo, nel dettaglio, tutte le novità introdotte.

### RESPONSABILITA' DELLE SOCIETA' E DEGLI ENTI

Con l'introduzione dell'articolo 2-bis D.lgs. 472/1997 per opera dell'articolo 3, comma 1, lett.

a) D.lgs. 87/2024, il Legislatore ha previsto che la sanzione pecuniaria relativa al rapporto tributario proprio di società o enti, con o senza personalità giuridica, siano essi soggetti a

IRPEF o IRES, di cui agli articoli 5 e 73 del TUIR, venga imputata esclusivamente a carico della società o ente.

Nella sua formulazione previgente, l'articolo 2, D.lgs. 472/1997 prevede che la sanzione amministrativa fosse riferibile soltanto alla persona fisica che ha commesso o concorso a commettere la violazione.

Ora, con l'introduzione dell'articolo 2-bis, viene ribadito che *“la sanzione pecuniaria relativa al rapporto tributario proprio di società o enti, con o senza personalità giuridica di cui agli articoli 5 e 73... è esclusivamente a carico della società o ente. Resta ferma, nella fase di riscossione, la disciplina sulla responsabilità solidale e sussidiaria prevista dal codice civile per i soggetti privi di personalità giuridica. Se è accertato che la persona giuridica, la società o l'ente privo di personalità giuridica di cui al primo periodo sono fittiziamente costituiti o interposti, la sanzione è irrogata nei confronti del soggetto che ha agito per loro conto”*.

Viene, in questo modo, introdotta anche la responsabilità delle società e degli enti, con o senza personalità giuridica, di fronte al “rinnovato” sistema sanzionatorio tributario.

## **PRINCIPIO DI PROPORZIONALITA' E OFFENSIVITA'**

In merito al principio di proporzionalità, già la Corte Costituzionale con la sentenza n. 95/2022, ha affermato che *“il principio della proporzionalità delle sanzioni rispetto alla gravità dell'illecito si applica anche al di fuori dei confini della responsabilità penale e, in particolare, alla materia delle sanzioni amministrative a carattere punitivo, rispetto alle quali esso trova il proprio fondamento nell'art. 3 Cost., in combinato disposto con le norme costituzionali che tutelano i diritti di volta in volta incisi dalla sanzione”*.

Continuava, poi, la Corte Costituzionale con la sentenza n. 40/2023 ritenendo che *“è in aperto contrasto con il principio di proporzionalità delle sanzioni una norma che equipara le condotte più gravi e pericolose a quelle di minor rilievo, stabilendo per tutte una sanzione in misura fissa”*.

L'articolo 3, D.lgs. 472/1997, nella sua formulazione previgente, prevede che:

- nessuno possa essere assoggettato a sanzioni se non in forza di una legge entrata in vigore prima della commissione della violazione (comma 1);
- salvo diversa previsione di legge, nessuno possa essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile

- e che se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato (comma 2);
- nel caso di successioni di leggi nel tempo, si applichi la norma più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo (comma 3).

Ecco che il legislatore, nel considerare gli elementi sopraesposti, ha introdotto l'articolo 3-bis, D.lgs. 472/1997, per opera dell'articolo 3, comma 1, lett. b) D.lgs. 87/2024, al fine di prevedere che la disciplina delle violazioni e sanzioni tributarie sia, altresì, improntata ai principi di proporzionalità e offensività.

Con riferimento al principio di offensività, giova richiamare l'articolo 49, comma 2, c.p., a norma del quale la punibilità è esclusa quando, per l'inidoneità dell'azione o per l'inesistenza dell'oggetto di essa, è impossibile l'evento dannoso o pericoloso. Utile il richiamo anche all'articolo 131-bis, comma 1, c.p., a norma del quale, nei reati per i quali è prevista la pena detentiva non superiore nel minimo a due anni, ovvero la pena pecuniaria, sola o congiunta alla predetta pena, la punibilità è esclusa quando, per le modalità della condotta e per l'esiguità del danno o del pericolo anche in considerazione della condotta susseguente al reato, l'offesa è di particolare tenuità e il comportamento risulta non abituale.

Anche la Corte Costituzionale, con sentenza n. 139/2023 ha affermato che il principio di offensività *“opera su due piani distinti. Da un lato, cioè, come precetto rivolto al legislatore, diretto a limitare la repressione penale a fatti che, nella loro configurazione astratta, esprimano un contenuto offensivo di beni o interessi ritenuti meritevoli di protezione (offensività “in astratto”); dall'altro, come criterio interpretativo-applicativo affidato al giudice, il quale, nella verifica della riconducibilità della singola fattispecie concreta al paradigma punitivo astratto, dovrà evitare che ricadano in quest'ultimo comportamenti privi di qualsiasi attitudine lesiva”*.

È chiara, quindi, l'intenzione del legislatore di garantire che il sistema sanzionatorio tributario si ispiri ed operi seguendo criteri di proporzionalità nella comminazione delle sanzioni amministrative e di offensività nella individuazione della tipologia di reato.

## CAUSE DI NON PUNIBILITA'

Quanto alle cause di non punibilità, l'articolo 6, D.lgs. 472/1997 ci indica che se la violazione è conseguenza di errore sul fatto, l'agente non è responsabile quando l'errore non è determinato da colpa. In particolare, non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento.

Inoltre, il contribuente, il sostituto e il responsabile d'imposta non sono punibili quando dimostrano che il pagamento del tributo non è stato eseguito per fatto denunciato all'autorità giudiziaria e addebitabile esclusivamente a terzi, né quando il fatto o l'atto è commesso per cause di forza maggiore.

In ambito tributario, il comma 5-bis di cui al citato articolo 6, recita che *“non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio concreto all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo”*.

Nella sua nuova formulazione, per opera dell'articolo 3, comma 1, lett. c) l'articolo 6, comma 5-bis, D.lgs. 472/1997 dispone che *“non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio concreto all'esercizio delle azioni di controllo...”*

Di fatto, quindi, non saranno più punibili le violazioni che arrecheranno un pregiudizio solamente astratto all'azione accertatrice. Di qui, si solleveranno non poche questioni sulla riconducibilità o meno di una violazione nell'ambito di un pregiudizio concreto o astratto, questione per cui serviranno dei chiarimenti interpretativi.

Viene, infine, introdotto il nuovo comma 5-ter, ai sensi del quale è esclusa la punibilità se il contribuente si adegua alle indicazioni rese dall'Amministrazione finanziaria con le circolari interpretative e applicative e l'attività di consulenza giuridica (documenti di prassi di cui all'articolo 10-sexies, comma 1, lettere a) e b), Legge 212/2000) e provvede, entro i successivi 60 giorni dalla pubblicazione delle stesse, alla presentazione della dichiarazione integrativa e al versamento dell'imposta dovuta.

Naturalmente, la causa di non punibilità si concreta sempre quando la violazione sia dipesa da obiettive condizioni d'incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria.

## CRITERI DI DETERMINAZIONE DELLA SANZIONE

Nella sua formulazione vigente, l'articolo 7, D.lgs. 472/1997 prevede che, nella determinazione della sanzione, si deve avere riguardo:

- alla gravità della violazione desunta anche dalla condotta dell'agente, all'opera da lui svolta per l'eliminazione o l'attenuazione delle conseguenze, nonché alla sua personalità;
- alle condizioni economiche e sociali del contribuente;
- ai suoi precedenti fiscali.

Continua l'articolo 7, D.lgs. 472/1997 ricordandoci che la sanzione è aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei tre anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita ai sensi degli articoli 13, 16 e 17, D.lgs. 472/1997, o in dipendenza di adesione all'accertamento, di mediazione e di conciliazione.

Sono considerate della stessa indole le violazioni delle stesse disposizioni e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono e dei motivi che le determinano o per le modalità dell'azione, presentano profili di sostanziale identità.

Qualora concorrano circostanze che rendono manifesta la sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione, questa può essere ridotta fino alla metà del minimo.

Infine, salvo quanto diversamente disposto da singole leggi di riferimento, in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro 30 giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta della metà.

Il D.lgs. 87/2024, all'articolo 3, comma 1, lett. d), interviene chiarendo anzitutto l'applicazione del principio di proporzionalità, di cui al citato articolo 3, comma 3-bis), D.lgs. 472/1997, soprattutto in fase di determinazione della sanzione.

Viene, infatti, modificata la disciplina sanzionatoria nel caso di reiterazione delle violazioni della stessa indole. In particolare:

- nel caso di reiterazione di violazioni, la misura dell'innalzamento della sanzione è incrementata dalla vigente misura della metà al limite del doppio;
- tale incremento, in luogo di richiedere la commissione di violazioni della stessa indole nei tre anni precedenti, si applica invece ove il contribuente sia incorso in

altra violazione della stessa indole nei tre anni successivi al passaggio in giudicato della sentenza che accerta la violazione o alla inoppugnabilità dell'atto;

- la relativa disciplina si applica, inoltre, ove le violazioni commesse successivamente non siano state definite con ravvedimento operoso (articolo 13, D.lgs. 472/1997) o con adesione ai verbali di constatazione (articolo 5-quater, D.lgs. 218/1997), in luogo di fare riferimento alla mancata irrogazione di sanzioni (ai sensi degli articoli 16 e 17, D.lgs. 472/1997) ovvero all'accertamento con adesione, alla mediazione e alla conciliazione.

Quanto all'ultimo punto, in altre parole, l'utilizzo del ravvedimento operoso e/o l'adesione ai verbali di constatazione "salva" il contribuente dalla comminazione di una sanzione più grave (ora, innalzabile al limite del doppio).

Le disposizioni in commento sostituiscono, inoltre, integralmente il comma 4 di cui all'articolo 7, in tema di manifesta sproporzione tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione. In tale ipotesi, la sanzione viene ridotta fino a 1/4 della misura prevista (in luogo della metà del minimo) precisando che la riduzione avviene nel caso di sanzione fissa, proporzionale o variabile.

Inoltre, se concorrono circostanze di particolare gravità della violazione o ricorrono altre circostanze valutate secondo i criteri del comma 1 del medesimo articolo 7 (gravità della violazione, condizioni economiche e sociali e precedenti fiscali), la sanzione prevista in misura fissa, proporzionale o variabile (relativa alla sproporzione tra tributo e sanzione) può essere aumentata fino alla metà.

Viene infine modificato il comma 4-bis, prevedendo che in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro 30 giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta a 1/3 anziché della metà.

## **CONCORSO DI VIOLAZIONI E CONTINUAZIONE**

In tema di cumulo giuridico, il vigente articolo 12, D.lgs. 472/1997 dispone che:

- sia punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione;

- sia punito con la stessa sanzione chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo (continuazione nelle violazioni);
- se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, si considera quale sanzione base cui riferire l'aumento, quella più grave aumentata di un quinto. Tutte le menzionate previsioni si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi;
- se violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo;
- la sanzione non può essere comunque superiore a quella risultante dal cumulo delle sanzioni previste per le singole violazioni (in altre parole, la sanzione massima irrogabile è pari alla sommatoria di tutte le sanzioni).

Se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte, quando in seguito vi provvede determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate.

Nei casi di accertamento con adesione, di mediazione tributaria (ora abrogata) e di conciliazione giudiziale, le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica in caso di progressione si applicano separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta. La sanzione conseguente alla rinuncia, all'impugnazione dell'avviso di accertamento e alla definizione agevolata non può stabilirsi in progressione con violazioni non indicate nell'atto di contestazione o di irrogazione delle sanzioni.

Con le novità introdotte per opera dell'articolo 3, comma 1, lett. f), l'articolo 12, D.lgs. 472/1997 risulta così modificato:

- la pena applicabile al concorso di violazioni è estesa alla commissione di violazioni anche sostanziali, con esclusione delle violazioni concernenti gli obblighi di pagamento;

- la continuazione si verifica, ferme restando le altre condizioni, anche qualora la commissione di più violazioni avvenga con la medesima risoluzione e al fine di escludere, in ogni caso, le violazioni concernenti gli obblighi di pagamento;
- se le violazioni rilevano ai fini di più tributi, l'aumento da un quarto al doppio si applica sulla sanzione più grave, incrementata di un quinto;
- le previsioni dei commi 1, 2 e 3 si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi;
- è sostituito il comma 5, che nella sua nuova formulazione prevede espressamente che, nel caso di concorso e continuazione, quando le violazioni sono commesse in periodi di imposta diversi, l'aumento da un quarto al doppio si applica sulla sanzione più grave incrementata dalla metà al triplo. Se le violazioni di cui al periodo precedente rilevano anche ai fini di più tributi, l'incremento dalla metà al triplo opera sulla sanzione aumentata per i casi di concorso e continuazione di cui al novellato comma 3 (sanzione più grave aumentata di un quinto);
- è inoltre introdotto il nuovo comma 5-bis, che prevede che se l'ufficio non contesta tutte le violazioni o non irroga la sanzione contemporaneamente rispetto a tutte quelle contestate, quando in seguito vi provvede, esso determina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni oggetto del precedente provvedimento. Se più atti di irrogazione danno luogo a processi non riuniti o comunque introdotti avanti a giudici diversi, il giudice che prende cognizione dell'ultimo di essi ridetermina la sanzione complessiva tenendo conto delle violazioni risultanti dalle sentenze precedentemente emanate;
- è novellato il comma 7, al fine di chiarire che, anche nel caso di concorso e di continuazione, la sanzione deve rispettare il principio di proporzionalità;
- è novellato il comma 8, al fine di chiarire che nei casi di accertamento con adesione, di conciliazione giudiziale o di ravvedimento (viene quindi eliminata l'ipotesi di mediazione tributaria) le disposizioni sulla determinazione di una sanzione unica si applicano separatamente per ciascun tributo, per ciascun periodo d'imposta e per ciascun istituto deflativo;
- è introdotto un nuovo comma 8-bis, per precisare che le previsioni sulla sanzione unica nel caso di concorso o continuazione si applicano separatamente rispetto ai tributi erariali e ai tributi di ciascun altro ente impositore e, tra i tributi erariali, alle imposte doganali e alle imposte sulla produzione e sui consumi.

## Le prossime scadenze



25 settembre 2024

### **ELENCHI INTRASTAT**

Termine entro cui presentare gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, oltre alle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.

30 settembre 2024

### **MODELLO 730**

Termine di presentazione del modello 730 precompilato all'Agenzia delle Entrate.

### **COMUNICAZIONE LIQUIDAZIONI PERIODICHE**

Termine entro cui inviare la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche Iva relativi al 2° trimestre 2024.

### **RIMBORSO IVA ESTERA**

Termine per presentare la richiesta di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di altro Stato Europeo assolta sugli acquisti.

### **IMPOSTA DI REGISTRO**

Termine entro cui versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili con decorrenza 1° del mese, e di quella inerente ai rinnovi e alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca.

### **IMPOSTA DI BOLLO**

Termine per versare l'imposta di bollo relativa al 1° trimestre 2024 di importo inferiore a € 250. Termine di versamento dell'imposta di bollo relativa al 2° trimestre 2024.

### **SPESE SANITARIE**

Termine per inviare al Sistema tessera sanitaria i dati relativi alle spese sanitarie sostenute nel 1° semestre 2024.

1° ottobre 2024

**EDILIZIA**

Dal 1.10.2024 è obbligatorio il possesso della patente a punti per le imprese e i lavoratori autonomi che operano nei cantieri edili temporanei o mobili.

---

16 ottobre 2024

**REDDITI 2024**

Termine di versamento della rata per i contribuenti che hanno scelto di rateizzare le imposte e i contributi dovuti.

---

**DIVIDENDI**

Termine entro cui versare le ritenute sui dividendi corrisposti nel trimestre solare precedente e deliberati dal 1.07.1998, nonché delle ritenute sui dividendi in natura versate dai soci nello stesso periodo.

---

16 ottobre 2024

**IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO**

Termine entro cui i contribuenti mensili devono operare la liquidazione iva del mese precedente e versare eventualmente l'imposta a debito.

---