



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale *numero 8 del 4 marzo 2025*

In breve

- | | | | |
|---|--|---|--|
| 1 | Fine del CPB con
continuazione
dell'attività da parte
degli eredi | 2 | La polizza contro i
rischi catastrofali in GU |
|---|--|---|--|

Approfondimenti

- | | | | |
|---|--|---|--------------------------|
| 1 | Le indicazioni
dell'Agenzia delle
Entrate in tema di
autotutela | 2 | Regimi OSS e IOSS |
| 3 | Novità in tema di
lavoro autonomo | | |

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

Indice:

Flash di stampa



3

L'Agenzia interpreta



7

Il Giudice ha sentenziato



9

In breve.....	13
Fine del CPB con continuazione dell'attività da parte degli eredi	13
La polizza contro i rischi catastrofali in GU	15
L'Approfondimento.....	18
Le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate in tema di autotutela.....	18
L'Approfondimento.....	29
Regimi OSS e IOSS	29
L'Approfondimento.....	45
Novità in tema di lavoro autonomo – seconda parte	45

Flash di stampa



Liquidazione societaria e calcolo dell'imposta

IL SOLE 24 ORE
24.02.2025

Tramite il D.Lgs. 192/2024, dalle liquidazioni che hanno avuto inizio dopo il 31.12.2024, il reddito di ogni esercizio si calcola in via definitiva applicando le regole di tassazione ordinaria a seconda del tipo di società e di contabilità adottata.

Trasferimento dei beni nelle cessioni intracomunitarie

IL SOLE 24 ORE
24.02.2025

Dal 1.09.2024, l'operatore nazionale che ha affidato al cessionario il trasporto intracomunitario della merce venduta, corre il rischio della sanzione se non riesce a reperire entro il termine di 90 giorni dalla consegna la prova dell'avvenuto trasferimento dei beni oltre confine, in quanto la sanzione pari al 50% dell'Iva è estesa alle cessioni intracomunitarie effettuate senza avere prova del trasporto, se regolarizzate entro i successivi 30 giorni.

Liquidazioni periodiche Iva anticipate con il quadro VP

IL SOLE 24 ORE
25.02.2025

La compilazione del quadro VP del modello Iva 2025 è riservata ai contribuenti che intendono avvalersi delle previsioni dell'art. 21-bis D.L. 78/2010 che permette, in modo facoltativo, di comunicare con la dichiarazione annuale Iva i dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche (Lipe) relative al quarto trimestre. È necessario anticipare la presentazione della dichiarazione Iva entro il 28.02.2025.

Credito Iva 2025 senza visto nel CPB

IL SOLE 24 ORE
25.02.2025

L'Agenzia delle Entrate, con la faq 24.02.2025, ha affermato che in caso di adesione al concordato preventivo biennale effettuata nel 2024, l'esonero dal visto di conformità si applica già al credito Iva che emerge dalla dichiarazione Iva 2025 per l'anno d'imposta 2024.

Rimborso da ricarica elettrica delle auto da tassare

ITALIA OGGI
25.02.2025

L'Agenzia delle Entrate, ha precisato che i rimborsi erogati dal datore di lavoro per le spese di energia elettrica destinate alla

ricarica di autoveicoli elettrici e ibridi assegnati in uso promiscuo costituiscono reddito di lavoro dipendente soggetto a tassazione.

Credito d'imposta
5.0

ITALIA OGGI
24.02.2025

Il decreto Milleproroghe (D.L. 202/2024) ha modificato la norma istitutiva del credito d'imposta 5.0 (art. 38, c. 2 D.L. 19/2024), ricomprendendo così gli investimenti realizzati dall'1.01.2024 fino alla data precedente all'invio della comunicazione preventiva (7.08.2024).

Rivalutazione delle
partecipazioni

ITALIA OGGI
24.02.2025

È possibile aggiornare il valore delle partecipazioni ai fini fiscali entro il 30 novembre, come previsto dalla L. 207/2024.

Dal domicilio alla
residenza nel Regno
Unito

ITALIA OGGI
24.02.2025

Dal 6.04.2025 il criterio di collegamento con l'ordinamento tributario inglese ai fini delle imposte dirette e indirette sarà rappresentato dalla residenza e non più dal domicilio.

Riammissione alla
rottamazione-quater

ITALIA OGGI
26.02.2025

L'art. 3-bis D.L. 202/2024, convertito nella L. 15/2025, prevede la riammissione alla rottamazione-quater per i contribuenti decaduti presentando l'istanza entro il 30.04.2025.

Ritenute errate sulle
provvigioni nel 770

IL SOLE 24 ORE
26.02.2025

Nella versione definitiva del modello 770/2025, relativo all'anno 2024, è presente la novità rappresentata dalla nota Q che serve a indicare le provvigioni direttamente trattenute dall'agente e poi rimesse al committente, in modo che quest'ultimo adempia al proprio obbligo di sostituto d'imposta, disciplinate dall'art. 25-bis, c. 4 D.P.R. 600/1973.

Rimborsi addebitati
analiticamente al
cliente

IL SOLE 24 ORE
26.02.2025

Tramite il D.Lgs. 192/2024 è stato modificato l'art. 54, c. 2, lett. b) del Tuir, prevedendo che i rimborsi delle spese sostenute dal lavoratore autonomo per lo svolgimento di un incarico e addebitate analiticamente al cliente non concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo. Non

si ad oggi se tale previsione si possa applicare al contribuente forfetario.

Credito d'imposta
5.0

IL SOLE 24 ORE
26.02.2025

Le Faq Mimit/Gse del 21 e 24.02.2025 hanno precisato che, al fine di semplificare il processo di valutazione per l'accesso al credito d'imposta 5.0, per i beni ammortizzati da più di 24 mesi, è possibile accertare il miglioramento dell'efficienza energetica dai certificatori basandosi su quanto evidenziato dai costruttori dei beni stessi (conformità agli standard ISO 14955 o ISO 12759, IEC 61800 o IEC 6003, ecc.).

Lavori parti comuni
di condominio
minimo senza
comunicazione

IL SOLE 24 ORE
26.02.2025

Con una delle Faq del 21.02.2025 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il condomino del condominio minimo privo di amministratore non è tenuto all'invio entro il 17.03.2025 (il 16.03 è domenica) della comunicazione ai fini della precompilata contenente i dati di tutti i bonus edilizi sulle parti comuni.

Rimborso delle
riserve di capitale
non concorre al
reddito di socio

IL SOLE 24 ORE
27.02.2025

ITALIA OGGI
27.02.2025

L'Oic 21, par. 58, chiarisce che il dividendo deve essere rilevato come provento finanziario "indipendentemente dalla natura delle riserve oggetto di distribuzione" e quindi nella voce "C15) Proventi da partecipazioni" del conto economico della società percipiente.

Rata in scadenza
per chi è in regola
con la
Rottamazione-
quater

IL SOLE 24 ORE
27.02.2025

La settima rata della Rottamazione-quater, scade il 28.02.2025 anche se per effetto della tolleranza di 5 giorni, è possibile effettuare il versamento della settima rata entro il 5.03.2025.

Divieto di fattura
allo Sdi per settore
sanitario

IL SOLE 24 ORE
28.02.2025

Il divieto di emettere fattura elettronica a privati nel settore sanitario è definitivamente prorogato al 31.12.2025.

Aggiornamento
software
superbonus

IL SOLE 24 ORE
28.02.2025

L'Agenzia delle Entrate ha rilasciato la versione aggiornata al 2025 del software utile a comunicare l'invio delle comunicazioni delle opzioni relative al superbonus (prime cessioni e sconti in fattura), per le spese sostenute nel 2025.

Correzione errori
maxideduzione
nuovi assunti

IL SOLE 24 ORE
28.02.2025

Assonime, nella circolare 27.02.2025, n. 3, ha ribadito che il costo da assumere ai fini della maggiorazione è pari al minor importo tra il costo effettivo relativo ai nuovi assunti e l'incremento complessivo del costo del personale risultante dal conto economico ex art. 2425, c. 1, lett. b), n. 9) c.c.

Collaborazione
Agenzia delle
Dogane-Città del
Vaticano

ITALIA OGGI
28.02.2025

L'Agenzia delle Dogane ha sottoscritto un protocollo di collaborazione con lo Stato della Città del Vaticano al fine di semplificare il passaggio delle merci.

Confini dell'abuso
di diritto

ITALIA OGGI
1.03.2025

Gli uffici finanziari hanno stabilito che il perimetro dell'abuso di diritto è dato dal vantaggio fiscale indebito essenziale e non marginale.

L'Agenzia interpreta



Tassazione ordinaria per strumenti finanziari "non hurdle rate"	INTERPELLO N. 45 DEL 24.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che agli strumenti finanziari ibridi dotati di diritti patrimoniali rafforzati che non garantiscono la condizione del c.d. hurdle rate (priorità del rimborso del capitale e rendimento minimo garantito a favore degli altri partecipanti) non si applica la tassazione del 26%.
Proventi da co-investimento in fondi alternativi immobiliari	INTERPELLO N. 44 DEL 24.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che i proventi da compartecipazione di manager e dipendenti a valori di mercato in un fondo di investimento alternativo immobiliare possono essere qualificati come redditi di natura finanziaria, a determinate condizioni.
Cooperative compliance e ritenute sui redditi	INTERPELLO N. 48 - 49 DEL 25.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con le risposte, ha affermato che l'adesione all'adempimento collaborativo consente all'Agenzia delle Entrate un monitoraggio continuo del contribuente, per effetto del quale anche in assenza dell'holding period minimo di detenzione della partecipazione è possibile disapplicare la ritenuta sui dividendi e sugli interessi (previste dagli artt. 27-bis e 27-quater D.P.R. 600/1973).
Disallineamento da ibridi	INTERPELLO N. 47 DEL 25.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che i costi di una branch estera e i ricavi da riaddebito alla casa madre non rilevano all'estero in quanto gestiti patrimonialmente.
Disciplina fiscale dei beni sequestrati	INTERPELLO N. 46 DEL 25.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che quando il sequestro si protrae oltre il periodo d'imposta in cui ha avuto inizio, il reddito derivante dai beni sequestrati va determinato in via provvisoria dall'amministratore giudiziario.

Prezzo per cessione di quote ripartito in modo non proporzionale	INTERPELLO N. 50 DEL 27.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che nel caso in cui il corrispettivo incassato a fronte di una cessione paritaria di quote societarie viene ripartito tra i cedenti, per accordo interno, in modo non proporzionale, la plusvalenza in una prima fase diventa imponibile in base al prezzo indicato in atto.
Cessione del brevetto	INTERPELLO N. 51 DEL 28.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che la cessione del brevetto è tassata come reddito diverso in quanto la persona giuridica non può essere qualificata come inventore.
Verifica possesso requisiti di elevata qualificazione	INTERPELLO N. 53 - 55 DEL 28.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con le risposte, ha affermato che la verifica del possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione (D.Lgs. 108/2012 e D.Lgs. 206/2007) per accedere al nuovo regime impatriati non può essere oggetto di interpello alle Entrate.
Cessione di quote	INTERPELLO N. 50 DEL 27.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che la cessione paritaria di quote, con un corrispettivo ripartito in modo non proporzionale tra i soci, comporta la tassazione del maggiore importo incassato da uno dei soci.
Split payment	INTERPELLO N. 52 DEL 28.02.2025	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che la fatturazione delle operazioni in regime di split payment deve avvenire secondo le ordinarie regole connesse al "momento di effettuazione dell'operazione".

Il Giudice ha sentenziato



Decadenza agevolazioni L.398/1991

C.G.T. DI PRIMO GRADO DI BARI N. 81/2025

La Corte di giustizia tributaria di 1° grado di Bari, ritiene che non sia sufficiente il mancato adeguamento delle clausole statutarie della società sportiva dilettantistica all'art. 148 del Tuir per essere esclusa dalle agevolazioni fiscali previste dalla L. 398/1991.

Società di comodo e rimborso Iva

C.G.T. DI SECONDO GRADO DELLA CALABRIA N. 2204/2024

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Calabria ha stabilito che le società non operative o di mero godimento beneficiano della detrazione, del rimborso e delle compensazioni Iva, in quanto il mancato superamento del test di operatività non assume rilevanza quale prova incontrovertibile della perdita della qualifica di soggetto passivo Iva.

Rimborso imposta regionale sulla benzina per l'autotrazione

CORTE DI CASSAZIONE N. 3109/2025

La Cassazione, con la sentenza, ha affermato che il rimborso dell'imposta regionale sulla benzina per l'autotrazione è di competenza dell'Agenzia delle Dogane e non quindi della Regione.

Reddito catastale anche per attività in corso d'anno

CORTE DI CASSAZIONE N. 4705/2025

La Cassazione, con l'ordinanza, ha affermato che l'opzione per la determinazione catastale dei redditi si può esercitare anche con riferimento all'arco temporale decorrente dall'inizio dell'attività della società, qualora questo non coincida con l'anno solare.

Motivazione per revisione d'ufficio della rendita catastale

CORTE DI CASSAZIONE N. 4684/2025

La Cassazione, con l'ordinanza, ha stabilito che la revisione d'ufficio della rendita catastale da parte dell'Agenzia delle Entrate va accompagnata da un'indicazione dettagliata dei metodi che hanno portato al calcolo dei risultati.

Esenzione sulle ritenute dei prestiti a medio-lungo termine

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 4427/2025

La Cassazione, con la sentenza, deve esprimersi sul tema dell'esenzione domestica disciplinata dall'art. 26, c. 5-bis D.P.R. 600/1973 per le ritenute sugli interessi corrisposti a banche e assicurazioni Ue e investitori istituzionali esteri vigilati su finanziamenti a medio-lungo termine.

Sentenza penale e processo tributario

C.G.T. DI
SECONDO GRADO
DELLA SICILIA
N. 1333/2025

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia, ha chiarito che la sentenza penale di assoluzione ha efficacia di giudicato nell'ambito del giudizio tributario in merito all'inesistenza di fatti materiali posti a base dell'accertamento dei maggiori ricavi.

Agenzia delle Entrate-Riscossione e contenzioso

C.G.T. DI
SECONDO GRADO
DI SIRACUSA
N. 346/2025

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Siracusa, dopo il D.Lgs. 220/2023, per poter essere parte del contraddittorio, occorre che l'Agenzia delle Entrate-Riscossione chiami in causa al proprio fianco anche l'ente impositore.

Plusvalenza per cessione di azienda

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 2775/2025

La Cassazione, con l'ordinanza, ha affermato che ai fini delle imposte sui redditi, la plusvalenza derivante dalla cessione di un'azienda va tassata nel periodo d'imposta di competenza.

Effetti della sentenza penale

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 3800/2025

La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito che la sentenza penale dibattimentale di assoluzione con formula piena è efficace in modo automatico nel procedimento tributario esclusivamente alle sole sanzioni e non anche all'accertamento dell'imposta.

Concorso del professionista nel reato tributario

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 1028/2025

La Cassazione, con la sentenza, ha confermato la responsabilità penale in capo a un consulente che si era avvalso delle proprie competenze di commercialista presentando una dichiarazione non conforme alla realtà all'Amministrazione finanziaria.

Responsabilità dei soci	CORTE DI CASSAZIONE N. 3625/2025	La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito che nel caso in cui la Srl venga cancellata dal Registro delle Imprese durante la causa con il Fisco, alla società subentrano in giudizio i soci in base all'art. 110 C.p.c., ma l'oggetto del contendere resta l'originario debito della compagine verso l'erario.
Accertamento tributi locali	C.G.T. DI SECONDO GRADO DEL PIEMONTE N. 84/2025	La Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte, ha affermato che la sospensione degli accertamenti tributari, disposta a causa del Covid 19, allunga di 85 giorni il termine di decadenza quinquennale per lo svolgimento dell'attività di accertamento dei tributi locali.
Limiti all'azione amministrativa	CORTE DI CASSAZIONE N. 3625/2025	La Cassazione, con sentenza, ha sancito che l'Amministrazione finanziaria deve obbligatoriamente provare la percezione di somme da parte dei soci.
Non impugnabile la presa in carica dell'Agente della Riscossione	CORTE DI CASSAZIONE N. 4903/2025	La Cassazione, con l'ordinanza, ha stabilito che non è possibile impugnare la comunicazione di presa in carico dell'Agente della Riscossione al fine di eccepire il vizio di notifica del precedente avviso di accertamento, in quanto per l'impugnazione occorre attendere la notifica di un provvedimento lesivo.
Sequestro bonus facciate per lavori non realizzati	CORTE DI CASSAZIONE N. 7465/2025	La Cassazione, con la sentenza, ha ribadito che il sequestro preventivo del bonus facciate per lavori non realizzati e costi gonfiati anche nel cassetto fiscale del terzo in buona fede.
Interessi su prestiti a medio-lungo termine	CORTE DI CASSAZIONE N. 4427/2025	La Cassazione, con la sentenza, ha affrontato il caso dell'ambito soggettivo di applicazione dell'art. 26, c. 5-bis Dpr 600/1973 il quale prevede che in deroga alla regola generale, un regime di esenzione da ritenuta sugli interessi e altri proventi derivanti da finanziamenti a medio lungo termine erogati da banche, imprese di assicurazione Ue e investitori istituzionali vigilati esteri.

Criptovalute e
dichiarazione
infedele

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 8269/2025

La Cassazione, con la sentenza, ha sancito che costituisce dichiarazione infedele l'omessa indicazione, nella dichiarazione dei redditi, dei proventi generati dall'accredito di criptovalute, derivanti dalla cessione di opere d'arte o dell'ingegno digitali, incorporate in un nft.

In breve

Fine del CPB con continuazione dell'attività da parte degli eredi

L'Agenzia delle Entrate ha fornito diversi chiarimenti in merito al concordato preventivo biennale, focalizzandosi, analogamente a quanto avvenuto in precedenti occasioni, su fattispecie che potrebbero dar luogo a ipotesi di cessazione o decadenza.

Ad un anno dal debutto ufficiale del nuovo istituto, permangono ancora numerosi dubbi, relativi a casistiche non trattate esplicitamente dalla norma. In linea generale, il DLgs. 13/2024 identifica numerose situazioni, il cui verificarsi comporta:

- la cessazione del CPB, a partire dal periodo d'imposta in cui l'evento si verifica, salvo eventuali periodi d'imposta precedenti;
- la decadenza dal CPB, per entrambi i periodi d'imposta oggetto di concordato; in tal caso, rimangono comunque dovute le imposte e i contributi determinati tenendo conto del reddito e del valore della produzione netta concordati, se superiori a quelli effettivamente conseguiti.

Tra le cause che determinano la cessazione del concordato preventivo biennale (CPB), l'art. 21 del DLgs. 13/2024 individua la cessazione dell'attività. Questa situazione si verifica tipicamente in caso di decesso dell'imprenditore individuale. Tuttavia, vi erano incertezze riguardo al destino del concordato nell'ipotesi di continuazione dell'attività da parte degli eredi.

In proposito, l'Agenzia delle Entrate osserva che la successione ereditaria trasferisce la continuità dell'attività a soggetti diversi dall'originario contribuente che ha aderito al CPB. Per tale ragione, il decesso dell'imprenditore individuale deve essere ricondotto tra le ipotesi di cessazione dell'attività, con conseguente cessazione del concordato preventivo biennale, come previsto dall'art. 21 comma 1 lett. b) del DLgs. 13/2024.

La cessazione si verifica anche nel caso in cui l'imprenditore individuale, durante il periodo di validità del CPB, perfezioni la donazione dell'azienda, a causa della variazione soggettiva tra il contribuente che ha aderito al concordato e colui che prosegue l'attività d'impresa.

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che, secondo l'art. 21 comma 1 lett. b-ter) del DLgs. 13/2024, il concordato preventivo biennale cessa se "la società o l'ente è soggetto a operazioni di conferimento", senza distinguere tra impresa conferente o conferitaria. Questo

significa che il conferimento di crediti, partecipazioni e/o denaro tra società aderenti al CPB comporta la cessazione per entrambe le parti.

Se il conferimento avviene "nel primo anno cui si riferisce la proposta di concordato", impedisce l'accesso al CPB (art. 11 comma 1 lett. b-quater) del DLgs. 13/2024). Analogamente, l'art. 21 comma 1 lett. b-ter) si applica al secondo anno del concordato, in assenza di limitazioni temporali. Tuttavia, il conferimento completato nel primo anno di concordato, ma dopo l'adesione al CPB, porta comunque alla decadenza ai sensi dell'art. 22 comma 1 lett. d) del DLgs. 13/2024.

Tra le cause di cessazione in esame figura anche la cessione di ramo d'azienda; questa fattispecie, sebbene non citata esplicitamente dalla norma, è stata individuata in via interpretativa dall'Agenzia delle Entrate che, con la circolare n. 18/2024, aveva motivato tale estensione in considerazione dei "molteplici punti in comune tra la cessione di ramo d'azienda e il conferimento." In altre parole, si tratta di una fattispecie in cui, come negli altri casi individuati dall'art. 21 comma 1 lett. b-ter) del DLgs. 13/2024, viene meno il diretto collegamento tra la proposta di concordato predisposta nei confronti della società avente determinate caratteristiche e la diversa capacità reddituale conseguente al nuovo assetto economico che contraddistingue la società che ha partecipato all'operazione straordinaria.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, tale criterio si applica a prescindere dall'entità della cessione; di conseguenza, qualsiasi cessione di ramo d'azienda, anche se astrattamente ritenuta del tutto secondaria, provoca la cessazione del concordato preventivo biennale, per il solo fatto di aver modificato la capacità reddituale del contribuente interessato.

La polizza contro i rischi catastrofali in GU

Il Decreto 30.01.2025, n. 18 del Ministero dell'Economia e delle Finanze è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 48 del 27.02.2025 ed entrerà in vigore il 14.03.2025. Il decreto contiene il Regolamento con le relative modalità attuative e operative degli schemi di assicurazione dei rischi catastrofali ai sensi dell'articolo 1, comma 105, della legge 30 dicembre 2023, n. 213. Il decreto Milleproroghe convertito con L. 15/2025, ha prorogato dal 31.12.2024 al 31.03.2025 il termine entro cui le imprese devono stipulare questi contratti assicurativi.

Il nuovo Regolamento affronta:

- a) le modalità di individuazione degli eventi calamitosi e catastrofali di cui all'articolo 1, comma 101, della legge 30.12.2023, n. 213;
- b) le modalità di determinazione e adeguamento periodico dei premi;
- c) i limiti alla capacità di assunzione del rischio da parte delle imprese assicuratrici, ai sensi dell'articolo 1, comma 103, della legge 30.12.2023, n. 213;
- d) l'aggiornamento dei valori di cui all'articolo 1, comma 104, della legge 30.12.2023, n. 213;
- e) le modalità di coordinamento in relazione agli atti di regolazione e vigilanza prudenziale di competenza dell'IVASS.

Sono considerati eventi calamitosi e catastrofali:

1. alluvione, inondazione ed esondazione: fuoriuscita d'acqua, anche con trasporto, ovvero mobilitazione di sedimenti anche ad alta densità, dalle usuali sponde di corsi d'acqua, di bacini naturali o artificiali, dagli argini di corsi naturali ed artificiali, da laghi e bacini, anche a carattere temporaneo, da reti di drenaggio artificiale, derivanti da eventi atmosferici naturali. Le prosecuzioni di tali fenomeni entro le settantadue ore dalla prima manifestazione sono considerate come singolo evento;
2. sisma: sommovimento brusco e repentino della crosta terrestre dovuto a cause endogene, purché i beni assicurati si trovino in un'area individuata tra quelle interessate dal sisma nei provvedimenti assunti dalle autorità competenti, localizzati dalla Rete sismica nazionale dell'Istituto nazionale di geofisica e vulcanologia (INGV)

in relazione all'epicentro del sisma. Le scosse registrate nelle settantadue ore successive al primo evento che ha dato luogo al sinistro indennizzabile si attribuiscono allo stesso episodio ed i relativi danni sono considerati singolo sinistro;

3. frana: movimento, scivolamento o distacco rapido di roccia, detrito o terra lungo un versante o un intero rilievo sotto l'azione della gravità, scoscendimento di terre e rocce anche non derivate da infiltrazioni d'acqua. I fenomeni susseguiti entro le settantadue ore dalla prima manifestazione sono considerati come singolo evento.

Non risultano invece coperti dalla polizza assicurativa: i danni direttamente imputabili al comportamento attivo dell'uomo o i danni a terzi provocati dai beni assicurati a seguito di eventi, i danni conseguenza diretta o indiretta di atti di conflitti armati, terrorismo, sabotaggio, tumulti e i danni relativi a energia nucleare, armi, sostanze radioattive, esplosive, chimiche o derivanti da inquinamento o contaminazione.

Il premio da versare sarà calcolato proporzionalmente all'entità del rischio. Per determinarlo sarà necessario considerare l'ubicazione del rischio sul territorio e la vulnerabilità dei beni assicurati, facendo riferimento alle serie storiche attualmente disponibili delle mappe di pericolosità del territorio disponibili e della letteratura scientifica in materia. Occorrerà poi considerare l'evoluzione nel tempo delle probabilità in cui gli eventi accadono tramite modelli predittivi, laddove fosse possibile redigerli. Al fine di diminuire o prevenire i rischi relativi alla protezione dei beni, sarà inoltre necessario considerare la riduzione del rischio, delle misure adottate dall'impresa, anche per il tramite delle organizzazioni collettive cui aderisce.

Infine, considerando il principio di mutualità, i premi saranno periodicamente aggiornati, garantendo in questo modo l'evoluzione del rischio negli anni e la solvibilità dell'ente assicurativo.

Per quanto riguarda l'entità di danno indennizzabile a carico dell'assicurato, il Regolamento prevede che fino a 30 milioni di euro di somma assicurata, le assicurazioni possono prevedere che l'assicurato debba farsi carico di un importo non superiore al 15%. Nel caso di importi superiori a 30 milioni di euro, invece, le parti coinvolte (assicurato e assicurazione) possono accordarsi liberamente sulla percentuale che rimane a carico dell'assicurato.

I limiti di massimali o limiti d'indennizzo possono essere così classificati: limite indennizzo corrispondente alla somma assicurata fino ad 1 milione di euro di somma assicurata, mentre

per importi superiori a 1 milione e fino a 30 milioni di euro, si applica un limite d'indennizzo non inferiore al 70% della somma assicurata.

Per concludere, al fine di rispettare la trasparenza e la concorrenza dell'offerta dei servizi assicurativi, le imprese assicurative devono pubblicare sul proprio sito internet, i documenti di cui all'art. 185 del Codice delle assicurazioni private (D. Lgs. 209/2005) e le condizioni d'assicurazione, secondo le modalità individuate dalla regolamentazione secondaria adottata dall'IVASS, come stabilito dall'articolo 8 del Regolamento.

L'Approfondimento

Le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate in tema di autotutela – seconda parte

PREMESSA

Riprendiamo l'esame degli spunti di maggior interesse resi dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 21/E/2024 in tema di autotutela.

Dopo aver trattato in termini generali dell'autotutela obbligatoria e facoltativa di seguito ci occuperemo:

- della presentazione delle istanze di autotutela;
- della fase di istruttoria;
- dell'autotutela sostitutiva;
- della definitività delle sanzioni a seguito di un provvedimento di autotutela parziale;
- della responsabilità amministrativa-contabile.

LA PRESENTAZIONE DELLE ISTANZE DI AUTOTUTELA

Evidenziamo, anzitutto, che:

- la richiesta di autotutela deve essere inviata all'Ufficio che ha emesso l'atto di cui si chiede l'annullamento;
- l'esercizio del potere di autotutela spetta alle strutture territoriali.

Di conseguenza, le strutture centrali non risultano coinvolte nei relativi procedimenti, a meno che non ci si trovi in presenza di richieste di autotutela aventi a oggetto atti a rilevanza esterna emessi da queste ultime.

Detto ciò, osserviamo che, se per errore il contribuente presenta la richiesta di autotutela a una struttura non competente, si pensi ad esempio a una Direzione regionale per un atto emesso da un Ufficio di una Direzione provinciale, la struttura che riceve la richiesta:

- deve trasmetterla tempestivamente all'Ufficio competente;
- informare contestualmente il contribuente all'indirizzo indicato nella richiesta stessa o, in assenza, a quello risultante come domicilio fiscale in anagrafe tributaria. Ciò:

- ✓ in analogia a quanto previsto, nella previgente disciplina, dall'art. 5 del DM n. 37/1997. Norma secondo la quale “**in caso di invio di richiesta ad un Ufficio incompetente, questo è tenuto a trasmetterla all’Ufficio competente dandone comunicazione al contribuente**”; e;
- ✓ in ossequio ai principi di leale collaborazione e buona fede previsti dall'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente.

Queste conclusioni sono, infatti, coerenti con quanto già espresso dalla prassi amministrativa e in questi termini si è soprattutto espressa la giurisprudenza di Cassazione.

Pertanto, in applicazione dei richiamati principi, l'Amministrazione Finanziaria ritiene che, in presenza di autotutela obbligatoria, l'istanza, seppur presentata ad un Ufficio incompetente, deve, comunque, considerarsi idonea ad impedire la decadenza, prevista dall'art. 10-quater, comma 2, ovvero dal termine annuale “**dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione**”.

Tuttavia, al fine di rispettare il principio del buon andamento dell'azione amministrativa ed assicurare l'economicità, l'efficienza e l'efficacia della stessa, il “**dies a quo**” del termine di novanta giorni, decorso il quale, in ipotesi di autotutela obbligatoria, il contribuente può impugnare l'eventuale rifiuto tacito, deve essere individuato nel giorno in cui l'istanza è pervenuta all'Ufficio competente, il quale ne darà tempestiva comunicazione al contribuente.

Rammendiamo, inoltre, che la presentazione delle richieste di autotutela non sospende e non interrompe la decorrenza di alcun termine previsto dal legislatore, nemmeno quello previsto per la proposizione del ricorso giurisdizionale.

Si fa notare, infine, che se la richiesta di autotutela dovesse produrre effetti anche su atti emessi da uffici diversi dell'Agenzia (si pensi al caso di un accertamento di utili extracontabili, nei rapporti tra società e soci) e la stessa non dovesse essere stata indirizzata a tutte le strutture competenti, l'Ufficio, che riceve l'istanza dovrà attivare ogni opportuno coordinamento con le altre strutture interessate.

IL CONTENUTO DELL'ISTANZA DI AUTOTUTELA

Al fine di rispettare i principi di leale collaborazione, di tutela dell'affidamento e della reciproca buona fede, l'istanza deve:

- contenere tutti gli elementi (di fatto e di diritto) su cui si fonda la richiesta di autotutela;
- essere corredata di tutta la documentazione in possesso del richiedente idonea a dimostrare la sussistenza dei vizi che giustificano la revisione dell'atto.

Segnaliamo, inoltre, che l'istanza deve essere presentata utilizzando strumenti idonei a certificarne l'invio da parte del soggetto legittimato a presentarla.

In buona sostanza il contribuente deve servirsi dei servizi telematici, quali: accesso tramite SPID, CIE o CNS e posta elettronica certificata (PEC).

Alternativamente il contribuente può consegnare l'istanza a mano con accesso fisico allo sportello.

Evidenziamo, infine, che sulla base dei principi individuati dall'art. 10 dello Statuto del contribuente e al fine di garantire l'efficienza dell'azione amministrativa, le richieste di autotutela devono riportare:

- i dati identificativi del contribuente o del suo eventuale rappresentante a cui è stato notificato l'atto di cui si chiede l'annullamento;
- i dati di contatto a cui inviare comunicazioni e notificare l'eventuale provvedimento di accoglimento o diniego della richiesta;
- gli estremi dell'atto di cui si chiede l'annullamento;
- una dettagliata descrizione della fattispecie e ogni documentazione utile allo svolgimento della fase istruttoria da parte degli uffici;
- i vizi dell'atto e le ragioni di fatto e di diritto, in modo chiaro ed esaustivo, per le quali si chiede l'annullamento;
- la sottoscrizione del richiedente o del suo legale rappresentante ovvero del procuratore generale o speciale incaricato ai sensi dell'art. 63 del DPR n. 600/1973, previa procura, in calce o a margine dell'atto, ovvero allegata all'istanza.

LA FASE ISTRUTTORIA

Fermo restando che nell'istanza di autotutela il contribuente deve già descrivere esaustivamente la questione e fornire tutta la documentazione necessaria per esaminarla, l'Ufficio competente, una volta ricevuta la richiesta di autotutela, deve procedere tempestivamente all'istruttoria dell'istanza garantendo:

- la piena e trasparente collaborazione con il contribuente, eventualmente richiedendo, se necessario, informazioni, elementi o documenti necessari per il corretto approfondimento della fattispecie rappresentata;
- l'esame accurato degli elementi oggettivi evidenziati dal contribuente e di quelli già in proprio possesso e/o eventualmente accertati in sede giurisdizionale, anche extra-tributaria e un'approfondita analisi dei vizi formali e sostanziali denunciati dal contribuente nella richiesta;
- gli opportuni riscontri, al fine di verificare che la richiesta di autotutela sia connessa ad altri atti diversi da quelli oggetto della stessa richiesta, emessi da differenti Uffici.

Dalla lettura della circolare 21/E/2024 si ricava, inoltre, che nonostante l'avvenuta abrogazione del DM n. 37 del 1997, che all'art 4, comma 1 prevedeva che **“nel caso in cui l'importo dell'imposta, sanzioni ed accessori oggetto di annullamento o di rinuncia all'imposizione in caso di autoaccertamento o dell'agevolazione superi lire un miliardo, l'annullamento è sottoposto al preventivo parere della direzione regionale da cui l'ufficio dipende”**, l'Amministrazione Finanziaria ritiene opportuno che gli Uffici competenti continuino a richiedere il preventivo parere delle Direzioni regionali (DRE) in relazione alle istanze di autotutela di maggiore complessità o di maggior valore.

Pur in assenza di un'apposita previsione normativa, l'Ufficio ritiene, infatti, che la richiesta di un parere preventivo della DRE possa essere adottata sulla base dell'autonomia organizzativa dell'Agenzia delle Entrate prevista dall'art. 61 del DL 30 n. 300/1999, nonché sulla base del Regolamento di amministrazione.

Sempre nel citato documento di prassi viene, poi, chiarito che quando l'Ufficio adotta un provvedimento espresso di accoglimento o di diniego, deve motivare in fatto e in diritto, prendendo posizione sugli elementi in proprio possesso e sulla documentazione fornita dal contribuente.

La circolare in esame ricorda anche che per esigenze di economia procedimentale è possibile motivare il provvedimento **“per relationem”**, prendendo a riferimento i motivi, reiterati nell’istanza di autotutela, che sono stati discussi, prima dell’emanazione dell’atto oggetto di autotutela, in sede di contraddittorio preventivo.

In nessun caso, gli Uffici possono, però, prendere in considerazione elementi presentati dal contribuente in violazione dell’art. 32, comma 3, del DPR n. 600/1973, norma in base alla quale **“le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell’ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell’accertamento in sede amministrativa e contenziosa”** o dell’art 51, ultimo comma, del DPR 26 n. 633/1972, che prevede che **“per l’inottemperanza agli inviti di cui al secondo comma, numeri 3) e 4), si applicano le disposizioni di cui ai commi terzo e quarto dell’articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni”**, ovvero di analoghe disposizioni normative, salvo che non ricorrano eccezioni espressamente previste dal Legislatore.

Ad ogni modo, tenuto conto di quanto disposto dal comma 4 del richiamato art. 32, secondo cui **“le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all’atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile”**, il contribuente può presentare documentazione mai prodotta in precedenza qualora sia in grado di dimostrare che tale omissione è dovuta a causa a sé non imputabile.

LA SOSPENSIONE E LA REVOCA

Nonostante l’avvenuta abrogazione dei commi da 1-bis a 1-quinquies dell’art. 2-quater del DL n. 564/1994, convertito con modificazioni in Legge n. 656/1994, che disciplinavano il potere dell’ufficio di disporre la sospensione amministrativa degli effetti dell’atto oggetto della richiesta di autotutela, qualora esso apparisse illegittimo o infondato queste esigenze non sono venute meno.

Come confermato, infatti, nella Relazione dove viene evidenziato che il potere di autotutela facoltativa “(...) **comprende ovviamente anche la sospensione o revoca (...)**” il potere di sospensione deve intendersi ricompreso in quello di disporre l’eventuale annullamento.

Ebbene, per esigenze di coerenza del sistema lo stesso potere di sospensione, espressamente fatto salvo dalla Relazione illustrativa al Dlgs n. 219/2023, per l’autotutela facoltativa deve considerarsi, ovviamente, esercitabile anche nelle ipotesi di autotutela obbligatoria in relazione alla quale viene escluso “**l’automatismo dell’effetto sospensivo (...) rispetto all’ambito processuale, ovvero all’azione dell’amministrazione, (...), poiché (...) risultano salvaguardate le facoltà difensive del contribuente in ragione dell’impugnabilità degli atti di autotutela (...)**”..

Ad ogni modo, rammentiamo che la sospensione disposta in sede di autotutela non comporta la sospensione dei termini processuali e l’atto eventualmente sospeso si continua a considerare legittimo e fondato fino all’eventuale accoglimento totale o parziale dell’autotutela.

L’AUTOTUTELA SOSTITUTIVA

È prassi che al termine della fase istruttoria l’Ufficio concluda l’iter con un provvedimento espresso di accoglimento o di diniego, adeguatamente motivato, che viene notificato al contribuente

Tuttavia, in presenza di richiesta di annullamento accolta solo parzialmente, lo stesso Ufficio deve, invece, notificare al contribuente un provvedimento di autotutela parziale contenente la rideterminazione delle somme dovute.

Ora, dato che il provvedimento di autotutela parziale comporta un rifiuto espresso sulla parte di richieste non accolte, divenute impugnabili ai sensi dell’art. 19, comma 1, lett. g-bis) e g-ter) del Dlgs n. 546/1992, gli Uffici sono tenuti a motivare l’atto, in punto di fatto e di diritto, anche “**per relationem**” ove ne ricorrono le condizioni, indicando le ragioni per le quali non ritengono accoglibile l’istanza del contribuente.

Laddove, poi, risultino ancora pendenti i termini di emissione di un nuovo provvedimento e non sia intervenuta una pronuncia giudiziale passata in giudicato, che abbia deciso il merito

della controversia, l'Ufficio può rimettere l'atto emendato dai vizi riscontrati, notificandolo al contribuente unitamente al provvedimento di autotutela (c.d. autotutela sostitutiva).

Si fa notare, inoltre, che:

- la facoltà di sostituzione del primo atto emesso trova il suo fondamento nel potere di autotutela dell'Amministrazione Finanziaria di correggere eventuali errori in esso presenti o di applicare il principio del "**favor rei**", annullando l'originario provvedimento viziato nella forma o nel merito e sostituendolo con un nuovo atto, il quale può avere anche un dispositivo e/o una motivazione differente dato che risulta "**ripulito**" dal vizio originario;
- la facoltà di sostituzione deve essere, tuttavia, temperata con il divieto di "**bis in idem**" nel procedimento tributario, stabilito espressamente dal nuovo art. 9-bis dello Statuto dei diritti del contribuente;
- l'Amministrazione Finanziaria:
 - ✓ ha sempre la facoltà, entro i termini di decadenza dell'attività di accertamento e sempreché non si sia formato un giudicato sostanziale a suo favore, di emendare i vizi formali e procedurali dell'atto d'imposizione adottato; mentre
 - ✓ può modificare e/o integrare, a proprio favore, la pretesa impositiva originariamente esercitata solo al ricorrere delle condizioni previste da specifiche disposizioni. Si pensi in tal senso, come talaltro evidenziato nella Relazione, all'ipotesi di accertamento parziale di cui agli artt. 41-bis del DPR n. 600/73 e 54-bis del DPR n. 633/1972 e al caso dell'accertamento integrativo di cui agli artt. 43, comma 3, del DPR n. 600/1973 e 57, comma 4, del DPR n. 633/1972, in ragione della sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia delle Entrate.

In merito al divieto di "**bis in idem**" nel procedimento tributario evidenziamo, poi, che detto principio può essere derogato nell'ipotesi di cui all'art. 10-bis, comma 6 dello Statuto dei diritti del contribuente che, in tema di accertamento dell'abuso del diritto, riproduce letteralmente nel suo incipit l'espressione utilizzata dal citato articolo 41-bis («**Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice...**»).

Ricordiamo, infine, che il nuovo provvedimento, in quanto sostitutivo dell'originario, determina una nuova decorrenza dei termini relativi:

- a tutti gli istituti di definizione (compreso il pagamento); e
- degli adempimenti di riscossione previsti dal legislatore;
- del termine per l'impugnazione.

LA DEFINITIVITÀ DELLE SANZIONI A SEGUITO DI UN PROVVEDIMENTO DI AUTOTUTELA PARZIALE

Osserviamo, anzitutto, che l'art. 17-bis del Dlgs n. 472/1997, introdotto recentemente, nell'ambito della riforma delle sanzioni tributarie, dal Dlgs n. 87/2024 ha ripristinato, a determinate condizioni, la possibilità per il contribuente, prevista in precedenza dall'abrogato art. 2-quater, comma 1-sexies, del DL n. 564/1994, di avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni a seguito della notifica di un provvedimento di autotutela parziale.

In particolare, il citato art. 17 prevede che ***“Nei casi di annullamento parziale dell'atto il contribuente può avvalersi degli istituti di definizione agevolata delle sanzioni di cui all'art. 16 del presente decreto e 15 del Dlgs n. 218/1997, alle medesime condizioni esistenti alla data di notifica dell'atto, purché rinunci al ricorso e l'atto non risulti definitivo. In caso di rinuncia al ricorso le spese del giudizio restano a carico delle parti che le hanno sostenute”***.

A tal riguardo rileviamo che possono beneficiare della definizione agevolata delle sanzioni solo i provvedimenti di autotutela parziale che abbiano ad oggetto atti di imposizione per i quali il contribuente abbia proposto ricorso o risulti ancora pendente il termine di impugnazione. In quest'ultimo caso, la definizione agevolata delle sanzioni deve avvenire entro il termine per la proposizione del ricorso.

Sostanzialmente, in presenza di un atto annullato parzialmente dopo 30 giorni dalla notifica dello stesso, per poter beneficiare della riduzione delle sanzioni prevista dagli artt. 15 del Dlgs n. 218/1997 e 16 e 17 del Dlgs n. 472/1997 la definizione agevolata deve perfezionarsi nel termine per proporre ricorso, ovvero, entro sessanta giorni dalla notifica dell'atto oggetto di autotutela parziale.

Di conseguenza, non è possibile accedere alla definizione agevolata delle sanzioni di cui all'art. 17-bis nelle ipotesi in cui l'atto d'imposizione è divenuto definitivo per mancata impugnazione da parte del contribuente.

In tal senso, devono, quindi, intendersi confermati i chiarimenti già resi con la Circolare n. 12/E/2016 dove è stato specificato che l'ipotesi di autotutela parziale relativa a un atto impugnato deve essere assimilata a quella **“dell'autotutela parziale intervenuta in assenza di impugnazione ma antecedentemente alla scadenza del termine di impugnazione”**.

Si fa presente, infine, che per poter beneficiare della definizione agevolata delle sanzioni, l'art. 17-bis richiede che il contribuente rinunci al ricorso.

A tali fini assumono rilevanza non solo la rinuncia espressa al ricorso, ma anche comportamenti concludenti quali: l'omessa notifica del medesimo e la mancata costituzione in giudizio, sempreché, ai fini della definizione, sia intervenuto il puntuale e tempestivo versamento degli importi dovuti in unica soluzione o della prima rata, in caso di rateazione.

QUANDO NON È POSSIBILE AVVALERSI DELLA DEFINIZIONE AGEVOLATA

Come stabilito dall'art. 17-bis la definizione agevolata delle sanzioni può essere invocata ai sensi dell'art. 15 del decreto legislativo adesione e dall'art. 16 del decreto legislativo sanzioni.

Diversamente, non è possibile, fruire della definizione, ex art. 17 del medesimo decreto legislativo sanzioni, in quanto l'applicazione di tale disposizione, non richiamata, coerentemente, dall'art. 17-bis, fa salva la possibilità per il contribuente di impugnare la pretesa impositiva, quando il richiamato art. 17-bis condiziona la definizione agevolata delle sanzioni alla rinuncia al contenzioso.

A ben vedere, infatti, a norma del nuovo art. 17-bis del decreto legislativo sanzioni, mentre il contribuente può avvalersi delle definizioni agevolate di cui ai citati artt. 15 del decreto legislativo adesione e 16 del decreto legislativo sanzioni, indipendentemente dalla circostanza che il provvedimento di autotutela parziale intervenga prima o dopo la proposizione del ricorso, sempre che ricorrano le condizioni previste dalle citate disposizioni, il contribuente può avvalersi della definizione agevolata, ex art. 17 del decreto legislativo

sanzioni, soltanto se il provvedimento di autotutela parziale viene adottato dall'Ufficio prima della proposizione del ricorso.

Contrariamente, nei casi in cui il provvedimento di autotutela parziale interviene dopo l'impugnazione dell'atto originario, la definizione agevolata delle sanzioni, ex artt.15 del decreto legislativo adesione e 16 del decreto legislativo sanzioni, deve avvenire entro il termine per l'eventuale impugnazione del predetto provvedimento di autotutela, ovvero entro sessanta giorni dalla sua notifica.

Osserviamo, inoltre, che in base al tenore letterale dell'art. 17-bis, nel caso in cui il provvedimento di autotutela parziale sia notificato oltre la scadenza dei termini di impugnazione dell'atto d'imposizione e quest'ultimo si sia reso definitivo per mancata impugnazione, il contribuente non potrà usufruire di alcuna delle misure premiali innanzi richiamate.

Per quanto riguarda il versamento delle sanzioni in misura agevolata, richiesto ai fini del perfezionamento della definizione ai sensi del citato art. 17-bis, l'Amministrazione Finanziaria ritiene che, in assenza di una specifica previsione normativa, ferma restando la possibilità di applicare gli istituti definatori vigenti, il pagamento delle somme richieste col provvedimento di autotutela parziale deve effettuarsi con le stesse modalità ed entro i medesimi termini previsti dal Legislatore al momento della notifica dell'atto oggetto di annullamento.

Termini decorrenti dalla data di notifica del provvedimento di autotutela e, comunque, non successivi al termine per impugnare il predetto provvedimento di autotutela.

Rammendiamo, infine, che:

- trascorsi ulteriori trenta giorni dal predetto termine per il pagamento, le somme sono prontamente iscritte a ruolo, ovvero affidate all'Agente della Riscossione da parte del competente Ufficio;
- ricorrendone i presupposti, anche il provvedimento di autotutela parziale può essere oggetto di sospensione amministrativa della riscossione ai sensi dell'art. 39 del DPR n. 602 del 1973.

LA RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVA-CONTABILE



Rileviamo per prima cosa che per i danni patrimoniali realizzati da un funzionario nell'esercizio delle sue funzioni il Legislatore ha introdotto una norma speciale derogatoria rispetto a quella generale in base alla quale la responsabilità, ex art. 1, comma 1 della Legge n. 20/1994¹ è limitata alle sole ipotesi di dolo.

Pertanto, al fine di non scoraggiare l'esercizio del potere di autotutela, "**in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela**", la responsabilità amministrativo-contabile è limitata alle sole ipotesi in cui sussista il "**dolo**".

In altri termini, per potersi configurare una responsabilità in capo al funzionario, che ha disposto l'annullamento dell'atto o la rinuncia all'imposizione in assenza dei presupposti previsti dagli artt. 10-quater e 10-quinquies della Legge n. 212/2000, il "**fatto dannoso**" deve essere sorretto dall'intenzione di procurare un danno all'Erario.

Diversamente, se l'errore delle "**valutazioni di fatto**", compiute ai fini dell'esercizio del potere di autotutela obbligatoria o facoltativa, deriva da una grave violazione degli obblighi di diligenza, prudenza e perizia (ossia da "**colpa grave**"), la responsabilità è del tutto esclusa.

¹ L'art. 1, comma 1 della Legge n. 20/1994 afferma che: "La responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica è personale e limitata ai fatti e alle omissioni commessi con dolo o colpa grave, ferma restando l'insindacabilità nel merito delle scelte discrezionali. La prova del dolo richiede la dimostrazione della volontà dell'evento dannoso. In ogni caso è esclusa la gravità della colpa quando il fatto dannoso tragga origine dall'emanazione di un atto vistato e registrato in sede di controllo preventivo di legittimità, limitatamente ai profili presi in considerazione nell'esercizio del controllo. La gravità della colpa e ogni conseguente responsabilità sono in ogni caso escluse per ogni profilo se il fatto dannoso trae origine da decreti che determinano la cessazione anticipata, per qualsiasi ragione, di rapporti di concessione autostradale, allorché detti decreti siano stati vistati e registrati dalla Corte dei conti in sede di controllo preventivo di legittimità svolto su richiesta dell'amministrazione precedente. Il relativo debito si trasmette agli eredi secondo le leggi vigenti nei casi di illecito arricchimento del dante causa e di conseguente indebito arricchimento degli eredi stessi".

L'Approfondimento

Regimi OSS e IOSS

PREMESSA

In conformità all'art. 1 c. 1 L. 117/2019, con il D.Lgs. 83/2021 sono state adottate le disposizioni nazionali relative alle vendite a distanza di beni e ai regimi speciali che, a decorrere dal 1° luglio 2021, consentono di semplificare, non solo per le vendite a distanza, ma anche per le prestazioni di servizi rese nella UE a privati consumatori, gli obblighi di dichiarazione e di versamento dell'IVA relativi a tali operazioni, gestiti in maniera centralizzata e digitale, con esonero dagli obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione IVA annuale.

Passaggio dal MOSS non-UE all'OSS non-UE

L'art. 74 quinquies DPR 633/72, modificato dall'art. 1 c. 1 lett. r) D.Lgs. 83/2021, regola il regime OSS non UE per i soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dall'UE e non stabiliti in uno Stato membro, per adempiere agli obblighi IVA sui servizi resi nella UE a committenti non soggetti passivi.

Dal 1° luglio 2021, questo regime speciale è esteso a tutti i servizi forniti da operatori non UE a committenti non soggetti passivi nella UE, evitando la registrazione IVA in ogni Stato membro di consumo. Il regime facilita la gestione centralizzata degli obblighi di dichiarazione e versamento dell'IVA, esentando dagli obblighi documentali del Titolo II del DPR 633/72.

Le fatture emesse nel regime OSS verso clienti non residenti devono essere comunicate tramite l'“esterometro” (art. 1 c. 3-bis D.Lgs. 127/2015). La presenza di posizioni IVA in altri Stati UE non impedisce l'uso del regime OSS, che semplifica gli adempimenti permettendo di applicare e versare l'IVA nello Stato membro di identificazione, responsabile poi della condivisione delle informazioni e della ripartizione degli importi.

Registrazione online

I soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dell'Unione Europea, non stabiliti in alcuno Stato membro, che scelgono di avvalersi del regime speciale identificandosi in Italia, devono richiedere la registrazione online compilando un modulo disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione a libero accesso redatta in lingua inglese. Il Centro Operativo di Pescara, effettuate le necessarie verifiche, comunicherà al richiedente, via e-mail, il numero di identificazione IVA attribuito, il codice identificativo per l'accesso ai servizi telematici dell'Agenzia, la password di primo accesso e le prime quattro cifre del codice PIN, unitamente alle istruzioni per accedere alle funzionalità, esposte in lingua inglese, al fine di completare il processo di registrazione. A tal fine, i predetti soggetti trasmetteranno all'Agenzia delle Entrate, per via telematica, i dati contenuti nello schema di cui all'allegato A del Provv. AE 25 giugno 2021 n. 168315.

Dichiarazione trimestrale

I soggetti che aderiscono al regime speciale presenteranno, per ciascun trimestre dell'anno ed entro la fine del mese successivo al trimestre di riferimento, anche in assenza di operazioni, una dichiarazione dalla quale risulteranno:

- il numero di identificazione;
- l'ammontare delle prestazioni di servizi rientranti nel regime speciale effettuate nel periodo di riferimento, distintamente per ciascuno Stato membro in cui la prestazione di servizi si considera effettuata e suddiviso per aliquote, al netto dell'IVA;
- le aliquote applicate in relazione allo Stato membro in cui la prestazione di servizi si considera effettuata;
- l'ammontare dell'IVA, suddiviso per aliquote, spettante a ciascuno Stato membro di domicilio o residenza dei committenti.

Le aliquote IVA in vigore nell'Unione Europea possono essere consultate alla seguente pagina del sito Internet della Commissione europea. La dichiarazione deve essere compilata sulla base dello schema di cui all'allegato D del Provv. AE 25 giugno 2021 n. 168315, utilizzando le specifiche funzionalità rese disponibili sul sito Internet dell'Agenzia delle Entrate. Come previsto dall'art. 74 quinquies c. 6 bis DPR 633/72, la dichiarazione trimestrale può essere modificata entro tre anni dalla data in cui doveva essere presentata

la dichiarazione iniziale con una dichiarazione relativa a periodi d'imposta successivi, indicando il pertinente Stato membro in cui la prestazione di servizi si considera effettuata, il periodo di imposta e l'importo dell'imposta in relazione ai quali sono richieste le modifiche.

L'imposta dovuta in base alla dichiarazione deve essere versata entro il termine di presentazione della dichiarazione medesima.

Esclusione dal regime speciale

I soggetti identificati ai fini dell'OSS non UE sono esclusi dal regime speciale qualora ricorra almeno una delle seguenti condizioni:

- comunicano di non fornire più servizi rientranti nel regime speciale;
- si può altrimenti presumere che le loro attività di fornitura di servizi rientranti nel regime speciale siano cessate;
- non soddisfano più i requisiti necessari per avvalersi del regime speciale;
- persistono a non osservare le norme relative al regime speciale.

Detrazione e rimborso IVA

Il principio di neutralità per l'imposta sugli acquisti effettuati nell'ambito OSS è garantito attraverso un ampliamento delle procedure di rimborso dell'IVA, in base all'art. 38 ter c. 1 bis DPR 633/72, che consente il rimborso dell'imposta relativa agli acquisti di beni e servizi e alle importazioni di beni effettuati nel territorio dello Stato anche in assenza della condizione di reciprocità (prevista per Svizzera, Norvegia e Israele) e anche in caso di operazioni nel territorio dello Stato nell'ambito del regime speciale.

Ai soggetti passivi che utilizzano l'OSS non-UE è preclusa la detrazione dell'IVA, ma se sono tenuti a presentare la dichiarazione IVA per attività non incluse nel regime speciale, possono detrarre l'imposta relativa alle attività escluse dal regime speciale.

Passaggio dal MOSS UE all'OSS UE

Il regime OSS UE, disciplinato dall'art. 74 sexies DPR 633/72, riguarda:

- i soggetti passivi domiciliati in Italia o residenti che non abbiano stabilito il domicilio all'estero (non incluso chi ha solo una logistica in Italia);
- i soggetti passivi domiciliati o residenti fuori UE con una stabile organizzazione in Italia;

- i soggetti passivi domiciliati o residenti fuori UE senza stabile organizzazione nella UE ma che spediscono i beni dall'Italia.

Il regime speciale, dal 1° luglio 2021, si applica ai servizi “B2C” resi in altri Stati membri e alle vendite a distanza intracomunitarie di beni, anche facilitati da piattaforme elettroniche. La territorialità per questi servizi dal 1° gennaio 2025 è collegata al luogo del committente non soggetto passivo IVA. Se la prestazione risulta rilevante in un altro Stato UE, il prestatore italiano può aderire al regime OSS per evitare l'identificazione IVA nello Stato di consumo.

Le cessioni di beni all'interno dell'Italia tramite interfacce elettroniche rientrano nel regime OSS. Lo scopo del regime speciale è gestire digitalmente obblighi di dichiarazione e versamento IVA, esentando dagli obblighi documentali previsti dal DPR 633/72. Le fatture emesse in regime OSS verso clienti non residenti devono essere comunicate nell'esterometro. Secondo Assosoftware, nella fattura elettronica, l'imponibile deve riportare il codice natura N7, mentre in regime OSS si usa N3.2 per cessioni intracomunitarie non imponibili.

La presenza di posizioni IVA in altri Stati UE non impedisce l'applicazione del regime OSS, che semplifica gli adempimenti permettendo di dichiarare e versare l'IVA dello Stato membro di destinazione nel proprio Stato membro di identificazione.

Registrazione online

I soggetti che desiderano avvalersi del regime speciale devono utilizzare le funzionalità messe a loro disposizione tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, previa autenticazione con le proprie credenziali personali. La registrazione viene effettuata online, inserendo i dati richiesti secondo le istruzioni fornite. A tal fine, tali soggetti esercitano l'opzione trasmettendo per via telematica all'Agenzia i dati inclusi nello schema di cui all'allegato B del Provvedimento AE del 25 giugno 2021 n. 168315.

Dichiarazione trimestrale

I soggetti aderenti al regime speciale devono presentare una dichiarazione trimestrale entro la fine del mese successivo. La dichiarazione deve includere:

- Il numero di identificazione IVA;

- L'ammontare delle prestazioni dei servizi rientranti nel regime speciale, distintamente per ciascuno Stato membro in cui l'imposta è dovuta e suddiviso per aliquote, al netto dell'IVA;
- L'ammontare delle vendite a distanza intracomunitarie di beni, distintamente per ciascuno Stato membro in cui l'imposta è dovuta e suddiviso per aliquote, al netto dell'IVA;
- L'ammontare delle cessioni di beni con partenza e arrivo nello stesso Stato membro, facilitate tramite interfacce elettroniche, suddiviso per aliquote, al netto dell'IVA;
- Le aliquote applicate in relazione allo Stato membro in cui l'IVA è dovuta;
- L'ammontare dell'IVA dovuta, suddiviso per aliquote e spettante a ciascuno Stato membro.

Le aliquote IVA vigenti nell'UE sono consultabili sul sito della Commissione europea.

Inoltre, devono essere riportati i seguenti dati aggiuntivi:

- Se i soggetti dispongono di stabili organizzazioni in altri Stati membri, l'ammontare totale al netto dell'imposta, le aliquote IVA applicabili, l'importo totale dell'imposta corrispondente diviso per aliquote e l'imposta totale dovuta, ripartiti per ciascuno Stato membro in cui i servizi si considerano effettuati, nonché il numero individuale di identificazione IVA o il numero di registrazione fiscale della stabile organizzazione stessa;
- Se i beni sono spediti o trasportati da altri Stati membri, per ciascuno Stato membro di partenza della spedizione o del trasporto, l'ammontare totale di tali operazioni al netto dell'imposta, le aliquote IVA applicabili, l'importo totale dell'imposta corrispondente suddiviso per aliquote e l'imposta totale dovuta, ripartiti per ciascuno Stato membro di arrivo.

La dichiarazione deve seguire lo schema dell'allegato E del Prov. AE 25 giugno 2021 n. 168315, utilizzando le funzionalità specifiche sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

Nel regime OSS UE, se dopo la presentazione della dichiarazione trimestrale sono necessarie modifiche, queste devono essere incluse in una dichiarazione successiva entro tre anni dalla data originale. La dichiarazione successiva deve identificare il pertinente Stato membro di consumo, il periodo d'imposta e l'importo dell'IVA da modificare.

L'imposta in base alla dichiarazione deve essere versata entro il termine di presentazione della stessa.

Esclusione dal regime speciale

I soggetti identificati per l'OSS UE sono esclusi dal regime se:

- comunicano di non svolgere più attività rientranti nel regime;
- si presume che le loro attività siano cessate;
- non soddisfano più i requisiti del regime;
- persistono nel non osservare le norme del regime.

Detrazione e rimborso IVA

Il regime speciale prevede l'indetraibilità dell'imposta, tranne per le attività che non rientrano nel regime speciale.

Plafond e rimborso IVA

Le vendite a distanza intracomunitarie verso privati in altri Stati membri, anche con regime OSS, contano per il plafond dell'art. 8 c. 2 DPR 633/72 e per il rimborso ai sensi degli artt. 30 c. 2 lett. b) e 38-bis c. 2 dello stesso decreto.

L'Agenzia delle Entrate (Risp. AE 9 dicembre 2021 n. 802) conferma che queste vendite rilevano per il plafond e la qualifica di esportatore abituale. L'art. 41 c. 4 DL 331/93 continua a includerle come non imponibili.

L'art. 30 c. 2 lett. b) DPR 633/72, richiamato dall'art. 38-bis c. 2, riconosce le vendite a distanza per la formazione del plafond. Quindi, contano per il rimborso delle operazioni non imponibili superiori al 25% del totale.

La dispensa dal regime OSS riguarda solo gli adempimenti dichiarativi e documentali, non quelli nazionali. Chi vende a distanza in regime OSS deve comunque seguire la normativa nazionale per fatturazione e contabilizzazione.

Queste operazioni devono essere registrate nei registri IVA, fatturate secondo l'art. 46 DL 331/93 e dichiarate nel modello IVA. Assosoftwre consiglia il codice natura N3.2 nella fattura elettronica emessa in regime OSS per l'imponibile, o N7 se emessa altrimenti.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito nella Risp. AE 5 ottobre 2022 n. 493 i limiti dell'esonero dagli obblighi previsti dal Titolo II del DPR 633/72 per le vendite in regime OSS.

Se un contribuente non usa le operazioni OSS per il regime agevolativo interno, non serve documentarle secondo le regole nazionali. Tuttavia, può comunque avvalersi della qualifica di esportatore abituale e del plafond in base alle altre operazioni realizzate.

Rapporto con il regime del margine

Per il rapporto tra il regime del margine per il commercio di beni mobili usati, oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione e il regime OSS per le vendite a distanza intracomunitarie, si possono seguire le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate (Risp. AE 11 ottobre 2022 n. 497).

Una società che vende beni mobili usati, oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione tramite e-commerce, applicando il regime del margine (artt. 36 e s. DL 41/95), ha superato la soglia annua di 10.000 € per le vendite a distanza intracomunitarie e ha aderito al regime OSS.

Il dubbio è se l'adesione al regime OSS impedisca l'applicazione del regime del margine. L'Agenzia chiarisce che il regime OSS può essere utilizzato solo per cessioni escluse dal regime del margine e considerate vendite a distanza. Le operazioni sotto regime del margine sono considerate cessioni nazionali, soggette a IVA nel Paese di provenienza (art. 37 c. 2 DL 41/95), e non come vendite a distanza.

L'art. 36 c. 3 DL 41/95 permette di rinunciare al regime del margine su alcune o tutte le operazioni, comunicandolo nella dichiarazione IVA annuale. In caso di rinuncia, le operazioni rientranti nella vendita a distanza intracomunitaria possono essere dichiarate tramite il portale OSS, applicando l'IVA sull'intero corrispettivo.

Quindi, senza rinuncia al regime del margine, l'adesione all'OSS non impone l'imposta nello Stato membro di destinazione. Inoltre, con l'adesione al regime OSS, l'art. 74 quinquies c. 6 Decreto IVA richiede la presentazione della dichiarazione trimestrale anche in assenza di operazioni.

Elenchi riepilogativi delle cessioni intracomunitarie

La normativa vigente impone l'obbligo di dichiarare nel Modello INTRA 2-bis le vendite a distanza imponibili nello Stato membro di destinazione dei beni. Tuttavia, Assosoftware ritiene che, applicando il regime OSS UE, tale obbligo non sia necessario, indipendentemente dall'emissione della fattura. Questa conclusione è giustificata non solo dalla logica di semplificazione del regime speciale e dell'esonero generalizzato dagli adempimenti, ma anche dalle istruzioni relative alla compilazione degli elenchi. In particolare, la nota N2 della tabella "natura della transazione" specifica che, negli scambi intracomunitari di beni a favore di privati consumatori, l'operazione non deve essere inclusa ai fini INTRASTAT.

Imposta di bollo

Secondo Assosoftware, poiché le operazioni di vendite a distanza intracomunitarie di beni non sono soggette all'obbligo di fatturazione, non sussistono i presupposti per l'applicazione dell'imposta di bollo nel caso in cui la fattura sia emessa volontariamente. A tal fine, si suggerisce di indicare il codice natura N7, che dovrebbe escludere il documento dal calcolo dell'imposta di bollo.

Conservazione della documentazione

Anche nell'ambito del regime OSS UE, per effetto del richiamo all'art. 74 quinquies DPR 633/72, contenuto nell'art. 74 sexies c. 1, è previsto l'obbligo di conservazione della documentazione delle relative operazioni fino alla fine del decimo anno successivo a quello di effettuazione delle medesime. Tale documentazione è fornita, su richiesta, all'Amministrazione finanziaria e alle Autorità fiscali degli Stati membri ove le operazioni sono state effettuate.

Preclusione del regime OSS per le operazioni anteriori all'adesione

La Resp. AE 17 marzo 2023 n. 253 dell'Agenzia delle Entrate chiarisce che un soggetto passivo stabilito in altro Stato UE, che abbia fornito servizi elettronici a consumatori italiani senza versare l'IVA, non può regolarizzare il debito con il regime OSS, in linea di massima. Secondo l'art. 57-quinquies del Reg. UE 2011/282/UE, il regime OSS si applica dal primo giorno del trimestre successivo alla comunicazione allo Stato membro d'identificazione.

Eccezionalmente, se la prima operazione avviene prima, il regime si applica da tale operazione, purché notificata entro il decimo giorno del mese successivo.

Nel caso specifico, non sono soddisfatte le condizioni per l'applicazione retroattiva del regime OSS. Pertanto, la società deve aprire una posizione IVA in Italia, identificandosi direttamente ai sensi dell'art. 35-ter DPR 633/72 o nominando un rappresentante fiscale secondo l'art. 17, c. 3, dello stesso DPR 633/72.

L'Agenzia delle Entrate suggerisce inoltre alla società di verificare la possibilità di un'identificazione tardiva nel proprio Stato di stabilimento. In tal caso, l'imposta verrebbe versata tramite il regime OSS, mentre interessi e sanzioni ridotte sarebbero pagati in Italia con Modello F24, seguendo le indicazioni della circolare n. 22/E/2016.

IOSS (Import One Stop Shop)

L'IVA è dovuta per tutte le spedizioni di beni importati nell'UE da Paesi terzi. Tutti i beni spediti nell'UE devono essere dichiarati in dogana; per quelli di valore non superiore a € 150, si può fare una dichiarazione semplificata (H7).

Dal 1° luglio 2021, per l'IVA sui beni di valore non superiore a € 150, esistono due modalità semplificate: il regime Import One Stop Shop (IOSS) e il regime speciale per dichiarazione e pagamento dell'IVA all'importazione. Questi non si applicano ai prodotti soggetti ad accisa (alcolici e tabacco).

Il D.Lgs. 83/2021 ha inserito nel DPR 633/72 l'art. 70.1 "Regime speciale per la dichiarazione e il pagamento dell'IVA all'importazione" e l'art. 74 sexies.1 "Regime speciale per la vendita a distanza di beni importati da Paesi terzi" (IOSS).

La scelta del regime IOSS spetta al venditore di beni di valore non superiore a € 150 e non può includere merci sottoposte ad accisa. Con questa scelta, l'acquirente paga l'IVA al momento dell'acquisto e il venditore versa il tributo successivamente allo Stato membro di identificazione.

Determinazione del valore intrinseco

Per determinare il valore intrinseco dei beni importati, che deve essere non superiore a 150 euro ai sensi dell'art. 74-sexies.1, c. 1, DPR 633/1972, l'importo da considerare per

l'applicazione dell'imposta è rappresentato dal corrispettivo pagato all'intermediario o gestore della piattaforma dall'acquirente finale (Risp. AE 18 gennaio 2023 n. 77).

Le Note esplicative della Commissione europea, pubblicate nel settembre 2020, consigliano agli operatori che utilizzano il regime speciale di indicare il prezzo pagato dall'acquirente sulla fattura, se emessa, o sul documento commerciale che accompagna i beni ai fini dello sdoganamento.

Registrazione on line

Per utilizzare il regime IOSS, è necessaria la registrazione presso l'Agenzia delle Entrate e l'inserimento del numero IOSS IVA nella dichiarazione doganale (H7). La registrazione si effettua on line tramite un modulo disponibile sul sito dell'Agenzia. I dati richiesti sono indicati nell'allegato C del Provv. AE 25 giugno 2021 n. 168315. Soggetti passivi extra-UE possono registrarsi direttamente previa richiesta di un codice identificativo per i servizi telematici. Gli identificativi IOSS IVA saranno accessibili alle Autorità doganali UE tramite una banca dati elettronica. Se il numero è valido e il valore della spedizione non supera € 150, l'IVA non è dovuta in dogana.

Soggetti che possono avvalersi del regime IOSS

Il regime IOSS è disponibile per:

- Soggetti passivi domiciliati o residenti in Italia senza domicilio all'estero;
- Soggetti passivi extra-UE con stabile organizzazione in Italia;
- Soggetti passivi extra-UE non stabiliti in alcun Stato membro.
- In particolare, possono usare lo IOSS:
- Fornitori UE che vendono a clienti comunitari tramite negozio online o interfacce elettroniche;
- Fornitori extra-UE che vendono a clienti comunitari tramite negozio online o interfacce elettroniche.

Vendite a distanza di beni in importazione con lo schema del "drop shipping"

Il regime IOSS può essere applicato dal venditore online che agisce in qualità di fornitore diretto o presunto, ovvero come gestore di un'interfaccia elettronica utilizzata per facilitare la vendita a distanza, anche nell'ambito dello schema del "drop shipping". Questo sistema consente di vendere i beni senza che l'impresa venditrice li possieda fisicamente al

momento dell'acquisto da parte degli acquirenti, poiché l'ordine ricevuto dal cliente finale viene inoltrato al fornitore che provvede alla spedizione e alla consegna per conto dell'impresa venditrice (Risp. AE 18 gennaio 2023 nn. 74 e 77).

Venditore online in regime forfettario

Il venditore online, in qualità di fornitore diretto o presunto, può applicare il regime IOSS anche se beneficia del regime forfettario (art. 1, c.54 e ss., L. 190/2014). I contribuenti che si avvalgono del regime forfettario possono effettuare importazioni di beni applicando le regole ordinariamente previste per tali categorie di operazioni e sono esclusi dal diritto di detrazione dell'imposta assolta, dovuta o addebitata sulle importazioni afferenti alle operazioni attive dagli stessi effettuate. Pertanto, l'adesione al regime IOSS è possibile anche per i soggetti che applicano il regime forfettario, con la conseguenza che il soggetto aderente a tale regime, operante in Italia come fornitore diretto o come piattaforma facilitatrice, può dichiarare all'interno del regime IOSS, tramite il portale dedicato, le vendite a distanza di beni importati da territori o Paesi terzi a favore di acquirenti residenti, applicando l'imposta ordinariamente dovuta in Italia (Risp. AE 18 gennaio 2023 n. 74, cit.).

Nomina dell'intermediario

I soggetti non stabiliti nell'UE, per utilizzare il regime IOSS, devono nominare un intermediario – nella forma prevista dall'art. 17 c. 3 DPR 633/72 (rappresentante fiscale) – se il Paese o territorio terzo di stabilimento non ha concluso con l'UE un accordo di mutua assistenza in materia di IVA di contenuto analogo alla Direttiva 2010/24/UE e al Regolamento UE 904/2010, qualora le vendite a distanza di beni importati in Italia siano effettuate a partire da tale Paese o territorio. Secondo le Note esplicative pubblicate dalla Commissione europea il 30 settembre 2020, attualmente, l'Unione europea ha concluso un accordo solo con la Norvegia. Tuttavia, come indicato dall'Agenzia delle Entrate nelle risposte alle FAQ del 20 gennaio 2022, anche il Regno Unito è considerato tra i Paesi extra-UE per i quali non è richiesta la nomina dell'intermediario.

L'intermediario, che deve essere stabilito nell'UE, agisce in nome e per conto del fornitore ed è responsabile per il pagamento dell'imposta e per tutti gli obblighi previsti dal regime speciale.

Momento impositivo ed esigibilità dell'IVA

In base all'art. 74 sexies.1 c. 2 DPR 633/72, per le vendite a distanza di beni importati da territori o Paesi terzi, dichiarate nell'ambito del regime speciale, la cessione si considera effettuata e l'imposta diviene esigibile nel momento in cui il pagamento è accettato. Di conseguenza, le importazioni di beni per i quali l'imposta è dichiarata in applicazione del regime speciale sono esenti da IVA a condizione che sia stato comunicato all'Ufficio doganale, al più tardi al momento della presentazione della dichiarazione di importazione, il numero individuale di identificazione IVA attribuito ai fini del regime speciale al fornitore o all'intermediario che agisce per suo conto.

Dichiarazione mensile

Identificandosi in Italia, direttamente o tramite intermediario, gli obblighi di dichiarazione e versamento dell'imposta sono gestiti centralmente e digitalmente. Gli obblighi di fatturazione, registrazione e dichiarazione IVA annuale sono sostituiti da una dichiarazione mensile da presentare entro la fine del mese successivo, anche in assenza di operazioni. La dichiarazione deve includere:

- il numero di identificazione IVA per l'applicazione del regime;
- l'ammontare delle vendite a distanza di beni importati da territori o Paesi terzi, separate per Stato membro di arrivo e aliquote, al netto dell'IVA;
- le aliquote applicate nello Stato membro di arrivo della spedizione dei beni all'acquirente;
- l'ammontare dell'IVA, separato per aliquote, spettante a ciascuno Stato membro di arrivo della spedizione.

Le aliquote IVA nella UE possono essere consultate sul sito Internet della Commissione europea. La dichiarazione deve seguire lo schema dell'allegato F del Provv. 25 giugno 2021 n. 168315, utilizzando le funzionalità sul sito dell'Agenzia delle Entrate. Come previsto dall'art. 74 sexies.1 c. 11 DPR 633/72, la dichiarazione mensile può essere modificata con una successiva dichiarazione entro tre anni, indicando lo Stato membro, il periodo d'imposta e l'importo dell'IVA per cui si richiedono le modifiche.

L'imposta dovuta in base alla dichiarazione deve essere versata entro il termine di presentazione della dichiarazione stessa.

Ipotesi di esclusione dal regime speciale

I soggetti identificati ai fini dello IOSS sono esclusi dal regime speciale se si verifica almeno una delle seguenti condizioni:

- comunicano, direttamente o tramite rappresentante fiscale, di non effettuare più vendite a distanza di beni importati da territori o Paesi terzi;
- si può presumere che la loro attività di vendita a distanza di beni importati da territori o Paesi terzi sia cessata;
- non soddisfano più i requisiti necessari per avvalersi del regime speciale;
- persistono nel non osservare le norme relative al presente regime speciale;
- il rappresentante fiscale comunica di non agire più in loro nome e per loro conto.

Il rappresentante fiscale è escluso dal regime speciale se:

- per due trimestri civili consecutivi non ha agito come rappresentante fiscale di un soggetto che si avvale del regime speciale;
- non soddisfa più le condizioni necessarie per agire in qualità di rappresentante fiscale ai fini del regime speciale;
- persiste nel non osservare le norme relative al regime speciale.

Detrazione e rimborso IVA

Secondo l'art. 74 sexies.1 c. 16 DPR 633/72, i soggetti che utilizzano il regime IOSS non possono detrarre l'IVA sugli acquisti, ma possono chiederne il rimborso ai sensi dell'art. 38 ter c. 1 bis DPR 633/72, anche senza reciprocità (Svizzera, Norvegia, Israele). La detrazione è possibile solo per operazioni non soggette al regime speciale.

Conservazione della documentazione

L'art. 74 sexies.1 c. 15 DPR 633/72 richiede di conservare la documentazione delle operazioni per dieci anni, in modo dettagliato per verifiche fiscali. La documentazione deve essere fornita elettronicamente su richiesta.

Tasso di cambio

Per determinare il valore della merce, si usa il tasso di cambio pubblicato dalla BCE il primo giorno lavorativo di ottobre, valido dal primo gennaio dell'anno successivo. Se l'importo non è convertito in euro in fattura, si applica il tasso di cambio doganale. La base imponibile per

L'IVA IOSS si ottiene applicando il tasso di cambio dell'art. 74 sexies.1 c. 17 DPR 633/72. È preferibile che il prezzo sia già convertito in euro per evitare di superare la soglia dei €150 con il tasso di cambio doganale, impedendo l'uso della dichiarazione H7 e richiedendo la dichiarazione H1.

Riscossione dell'IVA per i regimi speciali OSS e IOSS

Il DM 12 luglio 2021, in vigore dal 21 luglio 2021, modifica il DM 20 aprile 2015 estendendolo alla riscossione e ripartizione dell'IVA dai soggetti nei regimi OSS e IOSS. L'imposta è versata senza compensazione "orizzontale", addebitata su un conto presso un intermediario convenzionato con l'Agenzia delle Entrate o tramite bonifico accreditato su una contabilità speciale aperta presso la tesoreria statale, intestata all'Agenzia delle Entrate. Il pagamento tramite Modello F24 è vietato.

L'IVA raccolta secondo queste modalità è distribuita tra gli Stati membri di consumo come indicato nella dichiarazione del soggetto passivo. Se i versamenti sono inferiori all'imposta dovuta, la ripartizione avviene proporzionalmente. Se i versamenti superano l'imposta dovuta, l'eccedenza sarà rimborsata entro 30 giorni sul conto indicato. In caso di impossibilità di abbinare il versamento alla dichiarazione, l'importo intero verrà rimborsato entro 30 giorni. Gli interessi sulle somme rimborsate decorrono dal 31° giorno dopo la ripartizione, al tasso annuo del 2% (art. 38 bis.3 c. 4 DPR 633/72).

Le somme non utilizzate al 31 dicembre rimangono a disposizione dell'Agenzia delle Entrate per la ripartizione e i rimborsi senza interruzione.

Regime speciale per IVA all'importazione

Il regime disciplinato dall'art. 70.1 DPR 633/72 permette di applicare un trattamento speciale per merci di valore trascurabile consegnate in uno Stato membro, principalmente tramite operatori postali o vettori espresso. Questi rappresentanti devono assicurare la corrispondenza tra il valore delle merci, l'IVA applicata e i documenti commerciali.

L'acquirente paga l'IVA al dichiarante doganale, che la versa mensilmente alle Autorità doganali. La dichiarazione doganale H7 deve includere i codici "Procedura Aggiuntiva" C07 e F49. L'IVA è dovuta dal cliente italiano al dichiarante, che effettua un unico pagamento mensile. Le merci devono essere riesportate se non consegnate, con prova della mancata consegna conservata dal dichiarante.

L'art. 70.1 c. 7 prevede l'aliquota IVA ordinaria per questi beni, ma l'acquirente può scegliere l'aliquota ridotta se prevista. Chi utilizza il regime speciale deve conservare la documentazione delle importazioni e fornirla elettronicamente su richiesta delle Autorità fiscali.

Le Determinazioni AD n. 219776 e 219778 e la Circ. AD n. 26/D del 30 giugno 2021 stabiliscono le modalità di applicazione dell'IVA all'importazione per spedizioni di "valore trascurabile" nel regime speciale.

Estensione del regime OSS e obbligo di applicazione del regime IOSS

Il 15 marzo 2022, il Consiglio europeo ha approvato le conclusioni sull'attuazione del "pacchetto IVA sul commercio elettronico". Ha riconosciuto che le nuove norme stanno aiutando la transizione digitale, la ripresa economica e la sostenibilità delle finanze pubbliche nella UE. Inoltre, ha rilevato che ulteriori semplificazioni dell'IVA rafforzerebbero il mercato unico e aiuterebbero le imprese europee a competere meglio.

Il regime OSS è stato fondamentale per gli obblighi IVA nelle vendite a distanza, così come il regime IOSS per le vendite di beni importati. Il Consiglio sostiene l'intenzione della Commissione di estendere il regime OSS a tutte le cessioni di beni e servizi da impresa a consumatore e armonizzare l'uso del meccanismo del reverse charge per le operazioni da impresa a impresa.

Il Consiglio invita inoltre la Commissione a considerare l'obbligatorietà del regime IOSS e a valutare l'eliminazione della soglia di 150 euro nel regime speciale.

Attività di competenza del Centro operativo di Pescara

Come previsto dal Provv. AE 25 giugno 2021 n. 168315, il Centro operativo di Pescara è individuato quale ufficio competente a svolgere le attività connesse a questi regimi speciali come segue:

- Lavorazione delle richieste di identificazione e di registrazione;
- Trattamento delle dichiarazioni IVA trimestrali;
- Emissione dei provvedimenti di sospensione, esclusione e cancellazione dal regime speciale;
- Controlli automatizzati di cui all'art. 54-ter c. 1-3 DPR 633/72;

- Liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni, ai sensi dell'art. 54 quater DPR 633/72, relativamente alle vendite a distanza di beni importati da territori o Paesi terzi con arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente nello Stato;
- Monitoraggio dei rimborsi, ai sensi dell'art. 38 bis.3 c. 1 DPR 633/72;
- Monitoraggio dei rimborsi, ai sensi dell'art. 38 ter c. 1 bis DPR 633/72;
- Attività di accertamento dell'imposta dovuta ai sensi dell'art. 54 quinquies DPR 633/72, relativamente alle vendite a distanza di beni importati da territori o Paesi terzi con arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente nello Stato;
- Controlli connessi agli obblighi di cui dell'art. 74 quinquies c. 10 DPR 633/72, avvalendosi anche dei poteri di cui agli artt. 51 e 52 per i soggetti non residenti, identificati ai sensi dell'art. 35 ter DPR 633/72;
- Gestione del contenzioso nelle controversie relative agli atti emessi nello svolgimento delle attività di cui ai punti precedenti.

L'Approfondimento

Novità in tema di lavoro autonomo – seconda parte

PREMESSA

Il D.lgs. 192/2024, noto come decreto “IRPEF-IRES”, recante disposizioni di revisione del regime impositivo dei redditi, in attuazione della Legge 111/2023, ha apportato alcune modifiche al regime impositivo dei redditi.

In particolare, al fine di offrire un quadro più chiaro circa gli elementi che concorrono alla formazione del reddito di lavoro autonomo, l'articolo 5, D.lgs. n. 192/2024, opportunamente rubricato “*Revisione della disciplina dei redditi di lavoro autonomo*”, ha integralmente sostituito l'articolo 54, TUIR, sostituendolo con gli articoli da 54 a 54-octies, agevolando così l'individuazione della disciplina applicabile a ciascuna componente reddituale.

Tra le tematiche più rilevanti, tratte in questo intervento, si segnala:

- l'introduzione della quota di ammortamento a 1/5 riferito ai costi di acquisizione della clientela e di altri elementi immateriali relativi alla denominazione, ovvero di altri elementi distintivi dell'attività artistica e professionale,
- la riduzione al 50% della prima quota di ammortamento dei beni strumentali, al pari di quanto già previsto ai fini della determinazione del reddito d'impresa;
- l'introduzione di una specifica disciplina riguardante l'eliminazione dall'attività produttiva di beni strumentali non completamente ammortizzati;
- modifiche ai criteri di deducibilità delle spese di manutenzione ordinaria e straordinaria.

Le disposizioni innovative si applicano già a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.lgs. 192/2024, ovvero dal 01/01/2024, eccezion fatta per la disposizione relativa alla deduzione delle quote di ammortamento relative ai costi di acquisizione della clientela e di altri elementi immateriali, la quale si applica a decorrere dal 2025.

SPESE RELATIVE A BENI MOBILI MATERIALI E IMMOBILI

Il nuovo articolo 54-quinquies, TUIR, denominato “*Deducibilità delle spese relative a beni mobili e immobili*”, reca le disposizioni precedentemente individuate dai commi 2, 3 e 3-bis del previgente articolo 54, TUIR.

Fra le principali novità introdotte dal D.lgs. 192/2024 merita evidenziare, in particolare:

- la riduzione al 50% della prima quota di ammortamento dei beni strumentali, al pari di quanto già previsto ai fini della determinazione del reddito d'impresa;
- l'introduzione di una specifica disciplina riguardante l'eliminazione dall'attività produttiva di beni strumentali non completamente ammortizzati;
- modifiche ai criteri di deducibilità delle spese di manutenzione ordinaria e straordinaria.

L'articolo 54-quinquies, comma 1, TUIR, riproducendo sostanzialmente quanto disposto dal previgente articolo 54, comma 2, TUIR, stabilisce che, per i beni strumentali, esclusi immobili e oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, sono ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento calcolate applicando i coefficienti stabiliti con apposito Decreto MEF (D.M. 31.12.1988).

Tuttavia, analogamente a quanto previsto ai fini della determinazione del reddito d'impresa, è ora prevista la riduzione al 50% della prima quota di ammortamento, ossia di quella riferita al primo anno.

Per quanto riguarda i beni di importo unitario inferiore ad 516,46 euro, il nuovo articolo 54-quinquies, TUIR, ha confermato la possibilità di dedurre integralmente, nel corso dell'esercizio in cui sono stati acquistati, i predetti beni strumentali. Si ricorda che per “costo unitario” ci si riferisce al costo sostenuto dal professionista per l'acquisto di ogni singolo bene in quanto utilizzabile autonomamente.

A tal proposito, merita evidenziare che l'attitudine ad essere utilizzati singolarmente (e non essere, quindi, parte integrante di altri beni) rappresenta un requisito fondamentale ai fini della deducibilità integrale dei beni nel corso dell'esercizio. È, comunque, fatta salva la facoltà - vincolante per i periodi successivi - di effettuare l'ammortamento per quote annuali, come da coefficienti ministeriali.

Riprendendo quanto già previsto dall'articolo 102, comma 4, TUIR, il terzo periodo del nuovo articolo 54-quinquies, comma 1, TUIR, stabilisce che, quando un bene strumentale (esclusi

i beni immobili e gli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione di cui all'articolo 54-septies, comma 2) viene eliminato dall'attività e non è ancora completamente ammortizzato, il costo residuo del bene (ossia il costo storico al netto del fondo ammortamento) può essere ammesso in deduzione. Si ricorda, tuttavia, che tale disposizione non è applicabile in caso di destinazione di un bene a finalità estranee all'attività artistica o professionale, dato che in questo caso tornano applicabili le disposizioni in materia di tassazione delle plusvalenze ex articolo 54-bis, TUIR.

Il comma 1, articolo 54-quinquies, TUIR, riordina la disciplina relativa alla deducibilità dei canoni di locazione finanziaria dei beni strumentali, esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione ai sensi dell'articolo 54-septies, comma 2, TUIR.

In particolare, la deducibilità dei canoni di leasing è opera:

- in caso di beni immobili strumentali, per un periodo non inferiore a 12 anni, indipendentemente dalla durata effettiva del contratto di leasing. Si ricorda che le suddette disposizioni risultano applicabili ai contratti di locazione finanziaria stipulati a partire dal 01.01.2014;
- in caso di beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b) - ossia autovetture e autocaravan, motori e motocicli - per un periodo non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente all'applicazione dei coefficienti ministeriali;
- in tutti gli altri casi, per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente all'applicazione dei coefficienti ministeriali.

Per quanto riguarda gli immobili strumentali, il comma 2, articolo 54-quinquies, stabilisce altresì che, ai fini del calcolo dei canoni di locazione finanziaria deducibili, è necessario fare riferimento ai commi 7 e 7-bis, articolo 36, D.L. 223/2006, i quali stabiliscono rispettivamente che il costo complessivo dei fabbricati strumentali è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza. Se le predette aree non sono state acquistate autonomamente in precedenza, il loro costo è quantificato in misura pari al maggiore tra:

- il valore esposto in bilancio nell'anno di acquisto;
- il 20% del costo complessivo del fabbricato, se destinato ad usi generici;
- il 30% del costo complessivo del fabbricato, se destinato ad usi industriali, ossia destinati alla produzione o trasformazione dei beni;

Le disposizioni di cui sopra risultano altresì applicabili anche alla quota capitale dei canoni di locazione finanziaria per fabbricati strumentali. Tuttavia, ai fini della determinazione dell'acconto dovuto ai sensi del comma 34 non si tiene conto della disposizione del periodo precedente.

L'ultimo periodo di cui all'articolo 54-quinquies, comma 2, TUIR, prevede ora che le spese sostenute per l'ammmodernamento, nonché per la ristrutturazione e la manutenzione straordinaria di immobili utilizzati dai professionisti risultino deducibili, in quote costanti, nel periodo d'imposta di sostenimento e nei cinque successivi.

Viene pertanto sostituita la previsione di cui al comma 2, articolo 54, TUIR, la quale, con riferimento ai beni immobili strumentali:

- limitava le deducibilità delle spese non incrementative (ossia di manutenzione ordinaria) al 5% del costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili risultanti all'inizio del periodo d'imposta;
- disponeva il riporto dell'eccedenza nei cinque periodi d'imposta successivi.

Tale disposizione, mutuata dalla disciplina del reddito d'impresa, mal si adattava alle attività di lavoro autonomo, in ragione del (solitamente) esiguo ammontare di beni materiali ammortizzabili generalmente utilizzati nell'esercizio dell'arte e della professione.

Nel rispetto del principio di cassa, le spese di manutenzione ordinaria relative agli immobili strumentali risultano, invece, integralmente deducibili al momento del pagamento.

Ai fini della distinzione tra spese di manutenzione ordinaria e straordinaria, è possibile fare riferimento alle definizioni degli interventi edilizi data dall'articolo 3, D.P.R. 380/2001, altresì richiamate dall'articolo 16-bis, TUIR, relativo al riconoscimento della detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli esercizi.

Il comma 3 di cui al nuovo articolo 54-quinquies, TUIR, reca le disposizioni applicabili ai fini della deducibilità dei costi relativi ai beni utilizzati promiscuamente dal professionista, in precedenza individuate dall'articolo 54, comma 3, TUIR.

Con riferimento ai beni mobili utilizzati promiscuamente dall'esercente arti e professioni (esclusi i veicoli a motore, articolo 164, comma 1, lett. b), TUIR), il primo periodo di cui al comma 3, articolo 54-quinquies, TUIR, conferma la deducibilità al 50%:

- delle spese di ammortamento;

- per i beni di importo inferiore o uguale a 516,46 euro, della relativa spesa di acquisto ovvero delle quote di ammortamento, a scelta del contribuente.

Sono altresì deducibili, nella medesima misura:

- i canoni di locazione, anche finanziaria e di noleggio;
- le spese relative all'impiego dei suddetti beni.

Il secondo periodo del citato comma 3, dispone invece che, nel caso di acquisto di immobili ad uso promiscuo, il contribuente può dedurre un importo pari al 50%:

- della rendita catastale, oppure
- del relativo canone, in caso di immobili acquisiti mediante locazione, anche finanziaria.

È tuttavia richiesto che il professionista non disponga, nel medesimo Comune, di un altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'arte o professione.

Nel caso di immobili utilizzati promiscuamente, è stata altresì confermata la deducibilità al 50% delle spese relative a:

- servizi;
- manutenzione ordinaria.

L'ultimo periodo del comma 3, art. 54-quinquies, TUIR, prevede inoltre la deducibilità al 50% delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria relative agli immobili utilizzati promiscuamente dal professionista.

In particolare, l'importo deducibile va ripartito in quote costanti nel periodo di sostenimento e nei cinque successivi.

Per quanto riguarda gli apparecchi telefonici (fissi e mobili), riproducendo quanto precedentemente previsto dall'articolo 54, comma 3-bis, TUIR, il nuovo articolo 54-quinquies, comma 4, TUIR, dispone, relativamente agli apparecchi di telefonia, la deducibilità all'80% di:

- quote di ammortamento;
- canoni di locazione, anche finanziaria, o di noleggio;
- spese di impiego e manutenzione.

Il calcolo delle quote di ammortamento va effettuato sulla base dei coefficienti individuati dal D.M. 31.12.1998 ma, ai fini della deduzione, in sede di dichiarazione dei redditi sarà necessario considerare solo l'80% della spesa.

ONERI E BENI IMMATERIALI

Il nuovo articolo 54-sexies, TUIR, recante la disciplina delle quote di ammortamento delle spese relative ad alcuni beni immateriali, non trova corrispondenze nelle disposizioni precedentemente riferite ai redditi da lavoro autonomo, ma si rifà, piuttosto, ai contenuti dell'articolo 103, TUIR, in materia di reddito d'impresa.

A tal proposito, si ricorda che le previgenti norme riguardanti la determinazione dei redditi di lavoro autonomo non prevedevano disposizioni specifiche in materia di beni immateriali, la cui disciplina era affidata a documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate, la quale era intervenuta con alcune Risoluzioni dedicate ad argomenti specifici. L'unica eccezione era rappresentata dalla concorrenza alla formazione del reddito dei corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela o di elementi immateriali, comunque, riferibili all'attività artistica o professionale, la cui disciplina era individuata dal previgente comma 1-quater, articolo 54, TUIR.

Nella tabella di seguito riportata si propone una breve descrizione dei suddetti elementi, unitamente alla disciplina fiscale applicabile ai fini dell'ammortamento degli stessi.

<p>Opere dell'ingegno</p>	<p>Creazioni intellettuali originali nell'ambito di arti figurative, letterarie, musicali, cinematografiche, dell'architettura e in qualsiasi forma in cui si estrinsecano.</p> <p>Sono protette dal diritto d'autore, il quale:</p> <ul style="list-style-type: none">• viene acquisito contestualmente alla creazione dell'opera, a prescindere da registrazioni o da altri presupposti formali;• opera durante la vita dell'autore e per i 70 anni successivi nei confronti di qualsiasi utilizzatore dell'opera. <p>Dal punto di vista fiscale, le opere dell'ingegno devono essere ammortizzate secondo quanto</p>
----------------------------------	--

	<p>disposto dall'articolo 54-sexies, comma 1, TUIR, ossia con quote non superiori al 50% del costo.</p>
<p>Brevetti industriali</p>	<p>I brevetti industriali consistono in diritti esclusivi per lo sfruttamento di invenzioni giuridicamente tutelate, che hanno carattere di:</p> <ul style="list-style-type: none"> • novità (ossia invenzioni precedentemente non conosciute ovvero non accessibili al pubblico); • originalità (diverse da ciò che già è noto quantomeno agli esperti del settore di riferimento); • industrialità (possibilità di utilizzo in modo ripetitivo in uno o più processi di fabbricazione); • liceità.
<p>Processi, formule e informazioni</p>	<p>Si tratta del know-how, ossia il complesso di conoscenze richieste per attuare processi produttivi in modo in modo corretto ovvero di regole di gestione imprenditoriale organizzative e commerciali. Pur non essendo normalmente brevettato, il know how ed il contenuto di natura economico patrimoniale entrano a far parte della sfera dei diritti immateriali oggetto di tutela. Il know how può:</p> <ul style="list-style-type: none"> • essere prodotto internamente ovvero • essere frutto di contrattazioni spesso vincolate ad obblighi di segretezza <p>In base a quanto stabilito dall'articolo 54-sexies, comma 1, TUIR, anche per i professionisti il know-how è ammortizzabile per quote non superiori al 50% del valore, ossia per un periodo non inferiore a 2 anni.</p>

Il comma 2 di cui all'articolo 54-sexies, TUIR, riprendendo sostanzialmente il contenuto di cui al comma 2, articolo 103, TUIR, fa genericamente riferimento agli "altri diritti di natura

pluriennale". Questa voce comprende concessioni e licenze acquisibili dal professionista allo scopo di ottenere dei beni ovvero il diritto all'esercizio di particolari attività.

Dal punto di vista fiscale, il comma 2, articolo 54-sexies, TUIR, stabilisce che le quote di ammortamento dei predetti beni sono deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione contrattuale o legale.

Infine, il comma 3, articolo 54-sexies, TUIR, ha previsto la deducibilità fino a 1/5 delle quote di ammortamento relative ai costi di acquisizione della clientela e di altri elementi immateriali relativi alla denominazione, ovvero di altri elementi distintivi dell'attività artistica e professionale.

La suddetta previsione si rifà a quanto stabilito dai commi 1 e 3, articolo 103, TUIR, in materia di deducibilità delle quote di ammortamento di:

- marchi;
- avviamento.

Si ricorda tuttavia che, per le imprese, la deducibilità degli ammortamenti relativi a tali elementi è pari a 1/18 del costo.

Ai sensi dell'articolo 6, comma 4, D.lgs. 192/2024, tale ultime disposizioni hanno effetto a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.lgs. 192/2024, ossia dal 01.01.2025.

Le prossime scadenze



16 marzo 2025

IVA- LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine entro il quale i contribuenti mensili devono operare la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.

VERSAMENTO RITENUTE

Termine entro cui versare le ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

RINVIO 2° ACCONTO IRPEF

Termine per versare, da parte delle persone fisiche titolari di partita Iva con ricavi o compensi non superiori a € 170.000, che hanno optato per la rateazione dell'acconto delle imposte sui redditi di novembre 2024, la terza rata.

VERSAMENTO

Termine per versare, in unica soluzione o come 1^a rata, l'Iva a debito emergente dalla dichiarazione annuale, nel caso in cui il relativo importo superi € 10,33.

CU 2025

Termine entro cui inviare la CU all'Agenzia delle Entrate e al percipiente.

VERSAMENTO TASSA CONCESSIONI GOVERNATIVE

Termine entro cui versare la tassa annuale di concessione governative relativa alla bollatura e numerazione dei libri e registri delle società di capitali e consorzi tra enti.

25 marzo 2025

ELENCHI INTRASTAT

Termine per presentare in via telematica gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni oltre che delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.

30 marzo 2025

CONTRATTI DI LOCAZIONE

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

31 marzo 2025

FATTURA ELETTRONICA SANITARI

Il divieto di fatturazione elettronica per gli operatori sanitari è stato prorogato al 31.03.2025.

CU LAVORO AUTONOMO 2025

Termine per procedere con la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate delle certificazioni contenenti esclusivamente redditi che derivano da prestazioni di lavoro autonomo rientranti nell'esercizio di arte o professione abituale.

BONUS PUBBLICITÀ

Termine per comunicare l'accesso al credito d'imposta sugli investimenti pubblicitari incrementali da effettuare nel 2025.

POLIZZE CATASTROFALI

Termine per stipulare le polizze assicurative contro gli eventi catastrofali.
