



# IL COLLABORATORE DI STUDIO

Mensile operativo dedicato alla crescita  
delle Risorse dello Studio Professionale

## In evidenza questo mese:

- Bonus edilizi: proroghe e novità alla luce di Telefisco e Videoforum Italiaoggi
- Gestione dei mancati versamenti e dei crediti nella dichiarazione Iva 2022



**FEBBRAIO** 2022

# INDICE

## Soluzioni di Pratica Fiscale

Le novità fiscali sotto la lente di Telefisco 2022 .....	03
Bonus edilizi: proroghe e novità alla luce di Telefisco e Videoforum Italiaoggi.....	16
Gestione dei mancati versamenti e dei crediti nella dichiarazione Iva 2022.....	25
La procedura di recupero dell'Iva e l'imputazione del costo perdita su crediti in caso di cliente assoggettato a procedure concorsuali.....	33
Il punto sulla fiscalità delle criptovalute .....	37

## Schede Operative di Sintesi

Obbligo di comunicazione dei lavoratori autonomi occasionali .....	41
--	----

# Le novità fiscali sotto la lente di Telefisco 2022



A cura di Rita Passannanti

L'appuntamento annuale con Telefisco si è concentrato, come di consueto, sulle principali novità fiscali che interessano gli Studi Professionali ad ogni nuovo inizio d'anno: in particolare, oltre all'inevitabile focus sul tema "rovente" dei bonus edilizi, di cui tratta l'articolo a cura di Luca Malaman in questo numero della Rivista, protagoniste sono state le novità della legge di bilancio 2022, nonché il D.L. n. 4/2022, meglio noto come decreto "Sostegni-ter". Su tutte le tematiche più calde della realtà tributaria attuale, inoltre, si sono espressi l'Agenzia delle Entrate, il Mef e la Guardia di Finanza con risposte e precisazioni particolarmente degne di rilievo.

## IVA: DEBUTTI E SLITTAMENTI 2022

Superamento esterometro (Art. 5, comma 14-ter D.L. n. 146/2021)	
<b>Soggetti interessati</b>	Tutti gli operatori Iva tenuti alla compilazione della comunicazione dei dati fatture transfrontaliere
<b>In sintesi</b>	<p><b>Slittamento al 1° luglio 2022</b> dell'abolizione dell'esterometro e dell'operatività delle nuove regole per la trasmissione telematica dei dati relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato.</p> <p>Come noto, le novità interessano il duplice aspetto:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>della <b>modalità</b> di trasmissione dei dati;</li> </ul>

## In sintesi

DA INVIO "MASSIVO" DEI DATI A TRASMISSIONE TELEMATICA  
PER SINGOLA OPERAZIONE

Emissione ed invio allo SdI di un documento elettronico con tracciato XML per **ciascuna operazione** con soggetti non residenti in Italia  
GOLA OPERAZIONE

Operazioni attive: emissione file XML con **codice destinatario "XXXXXXX"**.  
Operazioni passive: emissione file xml di tipo **TD17, TD18, TD19**

- delle **tempistiche** di adempimento.

DA INVIO ENTRO IL MESE SUCCESSIVO AL TRIMESTRE DI  
RIFERIMENTO A TEMPI PIU' STRINGENTI:

Operazioni Attive effettuate verso soggetti non residenti: entro i termini ordinari di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi

Operazioni Passive ricevute da soggetti non residenti: entro il 15° giorno del mese successivo a quello di ricezione della fattura cartacea o di effettuazione dell'operazione

**Nessuno slittamento**, invece, per le novità in tema di regime sanzionatorio:

- A partire dal 1° gennaio 2022: sanzione amministrativa di 2 Euro per ciascuna fattura, entro il limite massimo di 400 Euro mensili.
- Sanzione ridotta alla metà, entro il limite massimo di 200 Euro mensili, se la trasmissione e/o l'integrazione è effettuata entro i 15 giorni successivi alla scadenza prevista per l'invio dei dati relativi alle operazioni transfrontaliere

RIEPILOGO SCADENZE 2022		
PERIODO DI RIEFERIMENTO	ADEMPIMENTO	SCADENZA
IV trimestre 2021	“vecchio” esterometro	31 gennaio 2022
I trimestre 2022	“vecchio” esterometro	2 maggio 2022
I trimestre 2022	“vecchio” esterometro	22 agosto 2022
Dal 1° luglio 2022	emissione fatture xml	secondo le nuove regole

<b>Chiarimenti Telefisco 2022</b>	<p><b>DECORRENZA DEI TERMINI</b></p> <p>Ai fini dell'individuazione del termine entro cui adempiere, assume rilevanza il solo momento di <b>ricezione</b> della fattura (cartacea ovvero elettronica extra SdI) o del documento comprovante l'operazione, laddove per ricezione occorre intendersi la consegna dello stesso nella disponibilità del cessionario o committente. Pertanto, è esclusa espressamente qualsiasi rilevanza del momento della “registrazione” del documento stesso (<i>Cfr. Risposte Telefisco 2022</i>)</p> <div style="text-align: center;">  </div> <div style="background-color: #e0f2f1; padding: 10px; text-align: center; margin: 10px 0;"> <p>N.B. Per gli acquisti di servizi extra-Ue occorre far riferimento alla data di effettuazione dell'operazione, avendo la fattura estera natura probante dell'ultimazione dell'operazione stessa.</p> </div> <p><b>CODICI FATTURE EMESSE</b></p> <p>Con riferimento alla comunicazione delle fatture relative ad operazioni attive (cessioni di beni ovvero prestazioni di servizi) effettuate nei confronti di soggetti non stabiliti sul territorio dello Stato, viene chiarito che occorrerà utilizzare tutti i codici fattura “TD” ordinariamente previsti per le fatture elettroniche, mentre scompariranno quelli riservati esclusivamente all'esterometro. (<i>Cfr. Risposte Telefisco 2022</i>).</p>
---------------------------------------	--

<b>Debutto dichiarazione Iva precompilata (Art. 4, comma 1 D.L. n. 127/2015)</b>	
<b>Soggetti interessati</b>	Tutti i soggetti passivi Iva, residenti e stabiliti in Italia, in regime Iva ordinario e che hanno optato per la liquidazione trimestrale
<b>In sintesi</b>	<p><b>Debutto</b>, a partire dalle operazioni effettuate <b>dal 1° gennaio 2022</b>, della dichiarazione precompilata Iva, messa a disposizione dall’Agenzia delle Entrate a partire dal 10 febbraio dell’anno successivo a quello di riferimento (Mod. Iva/2023).</p> <p style="text-align: center;"></p> <p style="text-align: center;">CONVALIDA SENZA MODIFICHE DEI DATI ovvero MODIFICA E INTEGRAZIONE DEI DATI ESPOSTI</p> <p style="text-align: center;"></p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p>Attività di “revisione” e completamento dei dati proposti dall’Agenzia delle Entrate:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• esigibilità dell’imposta;</li> <li>• percentuale di detraibilità;</li> <li>• classificazione del bene acquistato (beni ammortizzabili/beni destinati alla rivendita)</li> </ul> </div> <p>L’elaborazione della bozza di precompilata Iva trova la sua <b>genesi</b> nella predisposizione, a monte, delle bozze precompilate:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• dei registri Iva delle fatture emesse (art. 23 D.P.R. n. 633/1972), dei corrispettivi (art. 24 D.P.R. n. 633/1972) e degli acquisti (art. 25 D.P.R. n. 633/1972);</li> <li>• delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche Iva.</li> </ul> <p style="text-align: center;"></p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <ul style="list-style-type: none"> <li>• fatture elettroniche inviate tramite il Sistema di interscambio</li> <li>• comunicazioni delle operazioni transfrontaliere</li> <li>• trasmissione telematica dei corrispettivi</li> <li>• ulteriori dati fiscali presenti nel sistema dell’Anagrafe tributaria</li> </ul> </div>

<p><b>Chiarimenti</b> <b>Telefisco 2022</b></p>	<p><b>SOGGETTI ESCLUSI</b> Ai fini dell'individuazione della platea dei destinatari del beneficio dei Registri Iva pre-compilati, secondo il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 183994/2021, si annoverano diverse categorie di <b>soggetti esclusi</b> (Cfr. <i>Risposte Telefisco 2022</i>):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• soggetti che liquidano l'imposta sul valore aggiunto mensilmente;</li> <li>• soggetti che operano in settori per i quali sono previsti regimi speciali Iva, quali l'editoria, la vendita di beni usati e le agenzie viaggio;</li> <li>• soggetti che applicano l'Iva "separatamente" sulle diverse attività esercitate;</li> <li>• soggetti aderenti alla liquidazione dell'Iva di gruppo o ad un gruppo Iva;</li> <li>• soggetti ed enti che applicano lo split payment, nonché Pubbliche Amministrazioni;</li> <li>• commercianti al minuto che applicano la ventilazione dei corrispettivi;</li> <li>• soggetti dichiarati falliti o liquidazione coatta amministrativa.</li> </ul> <p style="text-align: center;"></p> <p style="text-align: center;">Diversamente, dal 2022 sono inclusi i soggetti che liquidano l'Iva per cassa ai sensi dell'art. 32 del D.L. n. 83/2012</p> <p><b>PRESTAZIONI SANITARIE</b> L'art. 5, comma 12-<i>quater</i> del D.L. n. 146/2021 proroga, anche per l'anno 2022, il divieto per gli operatori sanitari di emettere fatture elettroniche per:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• i soggetti che erogano prestazioni sanitarie alle persone fisiche i cui dati sono da comunicare al Sistema Tessera Sanitaria (StS);</li> <li>• i soggetti eroganti prestazioni sanitarie alle persone fisiche che non sono tenuti all'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria.</li> </ul> <p style="text-align: center;"></p> <p style="text-align: center;">Tali soggetti - tenuti all'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria o meno - continuano ad emettere le fatture in formato cartaceo e a trasmetterne i dati secondo le modalità ordinarie</p> <p style="text-align: center;"></p> <p><b>ESCLUSIONE DAI REGISTRI IVA PRECOMPILATI E DALLA PRECOMPILATA IVA/2023</b></p>
<p><b>Note</b></p>	<p>L'ultimo debutto attiene ai <b>registratori di cassa telematici</b>: dal 1° gennaio 2022, dopo varie proroghe, gli apparecchi devono essere obbligatoriamente adeguati al tracciato telematico "versione 7.0 - giugno 2020".</p>

## IMPOSTE DIRETTE: IRAP

<b>Esclusione Irap (Art. 1, commi 8-9 L. n. 234/2021)</b>	
<b>Soggetti interessati</b>	Persone fisiche titolari di partita Iva individuale
<b>In sintesi</b>	<p>A partire dal <b>periodo d'imposta 2022</b>, indipendentemente dal regime fiscale applicato, viene meno l'assoggettamento all'Imposta Regionale sulle Attività Produttive per le seguenti categorie di soggetti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• persone fisiche esercenti attività commerciali (imprese e ditte individuali);</li> <li>• persone fisiche esercenti attività di lavoro autonomo;</li> <li>• persone fisiche esercenti arti e professioni;</li> </ul> <p>di cui alle lettere b) e c) del comma 1 dell'articolo 3 del D.Lgs. n. 446/1997.</p> <p style="text-align: center;"></p> <div style="border: 1px solid #ccc; background-color: #e0f2f1; padding: 10px; text-align: center; margin: 10px auto; width: 80%;"> <p>Dall'anno 2022, costoro non sono soggetti all'Irap anche se non si avvalgono dei regimi fiscali agevolati, c.d. forfetario ex L.190/2014 o di vantaggio ex D.L. n.98/20211.</p> </div> <p style="text-align: center;"></p> <div style="border: 1px solid #ccc; background-color: #e0f2f1; padding: 10px; text-align: center; margin: 10px auto; width: 80%;"> <p>Viene meno la verifica dell'esistenza, in capo al contribuente, dell'autonoma organizzazione per l'assoggettamento all'imposta.</p> </div> <p>Restano, pertanto, <b>esclusi dalla falciatura</b>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• gli studi professionali associati e associazioni professionali;</li> <li>• le società di persone;</li> <li>• le società di capitali;</li> <li>• gli enti commerciali in generale;</li> <li>• gli enti privati non commerciali;</li> <li>• gli enti del terzo settore.</li> </ul>

<p><b>In sintesi</b></p>	<div style="text-align: center;">  <p>Per questi soggetti, si ritiene sempre implicitamente esistente il presupposto per l'assoggettamento all'Irap</p> </div> <div style="display: flex; justify-content: space-around; margin-top: 20px;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 10px; width: 45%;"> <p>Per le società e gli enti, l'attività esercitata costituisce, in ogni caso, presupposto di applicazione dell'imposta (art.2 del D. Lgs. n. 446/1997)</p> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 10px; width: 45%;"> <p>Studi associati e associazioni professionali sono sempre soggetti ad Irap, a prescindere dalla struttura organizzativa (Cass. Sezioni Unite, n. 7371/2016 e 7291/2016).</p> </div> </div> <p>In forza delle nuove disposizioni normative, per i soggetti di cui sopra:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• sarà dovuto il <b>saldo</b> (eventuale) dell'imposta dovuta per il 2021, da versare nel 2022;</li> <li>• non saranno dovuti gli <b>acconti</b> per il periodo d'imposta 2022.</li> </ul>
<p><b>Chiarimenti</b> <b>Telefisco 2022</b></p>	<p><b>IMPRESA FAMILIARE</b></p> <p>Ai fini della circoscrizione della platea dei soggetti esclusi dall'imposta, viene analizzata la fattispecie dell'impresa familiare, indipendentemente dal numero di collaboratori familiari e dipendenti presenti.</p> <p>Secondo l'Agenzia delle Entrate, la conditio sine qua non per la non debenza dell'imposta risiede nella qualificazione dell'impresa quale impresa individuale. A tal fine, giova ricordare che la Legge di Bilancio 2022, nell'indicare le persone fisiche escluse dall'assoggettamento ad Irap, fa riferimento all'art. 3 del D. Lgs. n. 446/1997: quest'ultimo riporta, a sua volta, quelle «esercenti attività commerciali di cui all'articolo 51 del medesimo testo unico» (oggi, art. 55 del Tuir).</p> <div style="text-align: center; margin-top: 20px;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 10px; width: 60%; margin: 0 auto;"> <p>Art. 1, comma 8 della legge di bilancio 2022</p> </div> <div style="font-size: 2em; margin: 10px auto;">+</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 10px; width: 60%; margin: 0 auto;"> <p>ART. 55 (vecchio 51) del D.P.R. n. 917/1986</p> </div> <div style="font-size: 2em; margin: 10px auto;">↓</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 10px; width: 60%; margin: 0 auto; background-color: #e0f2f1;"> <p>ESCLUSIONE DALL'AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELL'IRAP LE IMPRESE INDIVIDUALI COMMERCIALI DI CUI AL COMMA 1 DELL'ART. 55 TUIR</p> </div> </div>

<b>Chiarimenti</b> <b>Telefisco 2022</b>	<p>Orbene, è indubbio che l'impresa familiare, ex art.230-bis C.C. presenti natura individuale e non collettiva (associativa): «è imprenditore unicamente il titolare dell'impresa, il quale la esercita assumendo in proprio diritti ed obbligazioni, oltre la piena responsabilità verso i terzi» (Cfr. Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 176 del 28 aprile 2008; Agenzia delle Entrate, risoluzione n. 233 del 10 giugno 2008)</p> <p style="text-align: center;"></p> <p style="text-align: center;">Alla luce della sua natura di impresa individuale, l'impresa familiare rientra a pieno titolo tra i soggetti esclusi dall'Irap a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022.</p>
---	---

## BILANCIO: PROROGHE

Sospensione ammortamenti (Art. 1, comma 711 L. n. 234/2021)	
<b>Soggetti interessati</b>	Società e soggetti, tenuti alla presentazione del bilancio d'esercizio, che non adottano i principi contabili internazionali per la redazione dello stesso
<b>In sintesi</b>	<p><b>Proroga</b>, per i bilanci presentati nel corso del 2022 e relativi all'esercizio 2021, della facoltà di avvalersi della sospensione (totale o parziale) degli ammortamenti annui delle immobilizzazioni materiali ed immateriali iscritte in bilancio.</p> <p style="text-align: center;"></p> <p style="text-align: center;">Disposizione originariamente introdotta dall'art. 60, commi 7-bis e ss. del D.L. n. 104/2020 per i bilanci relativi all'esercizio in corso al 15.08.2020</p> <p>La disposizione normativa riscrive il perimetro dei beneficiari, stabilendo uno specifico requisito d'accesso:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• proroga limitata alle <b>sole imprese</b> che, nell'esercizio precedente, hanno fruito della sospensione del 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni.</li> </ul> <p style="text-align: center;"></p> <p style="text-align: center;">Restano esclusi tutti i soggetti che, per l'esercizio 2020, non hanno sospeso gli ammortamenti ovvero li hanno contabilizzati in misura parziale</p>

<p><b>In sintesi</b></p>	<p>Invariati permangono, invece, gli adempimenti e il meccanismo di sospensione dell'ammortamento:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• la <b>misura</b> degli ammortamenti sospesi può estendersi sino al 100% degli stessi, in coerenza con le ragioni che inducono la società a non effettuare gli ammortamenti;</li> <li>• la sospensione degli ammortamenti può <b>riguardare</b> singoli elementi delle immobilizzazioni materiali o immateriali ovvero gruppi di immobilizzazioni materiali o immateriali ovvero, ancora, l'intera voce di bilancio;</li> <li>• la quota di ammortamento non effettuata per l'esercizio 2021 <b>è imputata</b> al conto economico dell'esercizio 2022;</li> <li>• le quote <b>successive</b>, analogamente, verranno differite al conto economico degli esercizi progressivamente a venire, con un conseguente prolungamento del piano di ammortamento originario;</li> <li>• la <b>deduzione</b>, dal punto di vista fiscale, delle quote di ammortamento non accantonate a conto economico rimane possibile sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini Irap, in deroga all'art. 109, comma 4 del Tuir.</li> </ul> <div style="display: flex; justify-content: space-around; align-items: center; margin-top: 20px;"> <div style="text-align: center;">  </div> <div style="text-align: center;">  </div> </div> <div style="display: flex; justify-content: space-around; margin-top: 20px;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: 45%;"> <p>Obbligo di destinazione di una quota di utili, di ammontare corrispondente alle quote di ammortamento non effettuate, a riserva indisponibile (art. 60, c. 7-ter D.L. n. 104/2020)</p> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: 45%;"> <p>Obbligo di motivazione in N.I. delle ragioni della deroga, indicandone l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, economica e finanziaria (art. 60, c. 7-quater D.L. n. 104/2020)</p> </div> </div>
<p><b>Chiarimenti</b> <b>Telefisco 2022</b></p>	<p><b>DEDUZIONE FISCALE</b></p> <p>Indipendentemente dalle scelte fiscali relative all'esercizio 2020 - deduzione delle quote di ammortamento sospese o meno – è libera facoltà, per i soggetti beneficiari della disposizione, dedurre fiscalmente gli ammortamenti sospesi.</p> <div style="text-align: center; margin: 20px 0;">  </div> <p style="text-align: center;"><b>VARIAZIONE IN DIMINUZIONE AI FINI FISCALI</b></p> <p>Per quanto attiene alla <b>quantificazione</b> della quota di ammortamento deducibile, le Entrate sottolineano come la norma istitutiva prevedeva che «<i>la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti</i>» di cui agli artt. 102, 102-bis e 103 del Tuir, a prescindere dall'imputazione al conto economico: alla luce di ciò, la quota deducibile va definita in base ai <b>piani di ammortamento effettivamente utilizzati</b> dal contribuente negli esercizi precedenti.</p> <div style="text-align: center; margin: 20px 0;">  </div> <p style="text-align: center;"><b>PRINCIPIO DELLA SISTEMATICITA' DELL'AMMORTAMENTO</b></p>

<b>Chiarimenti</b> <b>Telefisco 2022</b>	<b>SUPERAMMORTAMENTI</b> Nelle ipotesi di sospensione degli ammortamenti delle immobilizzazioni, per le quali erano deducibili quote di super o iper ammortamento, l'Agenzia delle Entrate ritiene che l'opzione per la sospensione degli ammortamenti civilistici non comporta alcuna sospensione o rinvio delle connesse quote di super o iper ammortamento. Ciò è affermato in base alla seguente duplice considerazione: <ul style="list-style-type: none"> <li>• le maggiori quote deducibili a titolo di super/iper ammortamento presentano natura extracontabile, che le rende autonome rispetto al transito a conto economico degli ammortamenti contabili;</li> <li>• la sospensione di cui all'art. 60 del D.L. n. 104/2020 rinvia esclusivamente alle <b>norme</b> del Tuir in materia di ammortamento.</li> </ul>
---	---

### TRIBUTI LOCALI: CHIARIMENTI IMU

<b>Agevolazioni Imu abitazione principale</b> <b>(Art. 5-decies D.L. n. 146/2021)</b>	
<b>Soggetti interessati</b>	Soggetti passivi Imu in rapporto di coniugio che abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili differenti
<b>In sintesi</b>	<p><b>Superamento</b> della precedente impostazione secondo cui:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• in caso di coniugi aventi residenze in immobili diversi e situati in Comuni differenti, l'esenzione Imu per l'abitazione principale non spettava a nessuno dei due contribuenti (cfr. <i>ordinanza Cassazione 24 settembre 2020, n. 20130</i>);</li> <li>• in caso di coniugi aventi residenze in immobili diversi, ma situati nel medesimo Comune, l'esenzione Imu per l'abitazione principale spettava per uno solo dei due immobili (Cfr. <i>D.L. n. 201/2011</i>).</li> </ul> <p style="text-align: center;"></p> <p style="text-align: center;"> <i>Conditio sine qua non</i> per il riconoscimento dell'agevolazione Imu è che l'intero nucleo familiare (entrambi i coniugi) risiedesse anagraficamente e dimorasse abitualmente nel medesimo immobile </p> <p style="text-align: center;"></p> <p style="text-align: center;"> Il presupposto si riteneva automaticamente escluso in caso di "scissione" o "spacchettamento" del nucleo familiare, fatte salve le ipotesi di esigenze lavorative e separazione tra i coniugi. </p>

## In sintesi

**A partire dal 1° gennaio 2022**, i coniugi che risiedono in due distinti immobili di proprietà, quand'anche **situati in Comuni differenti, possono usufruire dell'esenzione Imu** per l'abitazione principale **per uno dei due immobili**, a libera "scelta dei componenti del nucleo familiare".

Si consideri l'esempio che segue, in merito alle diverse opzioni di scelta.

**ESEMPIO**

I coniugi Rossi sono comproprietari al 50% di un appartamento e relativa pertinenza situati nel Comune di Pescara, dove uno dei coniugi ha la residenza anagrafica e la propria dimora abituale. Il secondo coniuge, invece, ha stabilito residenza e dimora abituale nel Comune di Teramo, ove è proprietario al 100% di un immobile ivi situato.

IMMOBILE	COMUNE	PROPRIETARIO	RESIDENZA
Immobile 1	Pescara	50% coniuge A - 50% coniuge B	Coniuge A
Immobile 2	Teramo	100% coniuge	Coniuge B

Le opzioni possibili, alla luce della nuova normativa, sono le seguenti:

- usufruire dell'esenzione Imu per l'immobile situato nel Comune di Pescara



Il solo coniuge B versa l'Imu, con aliquota ordinaria, dovuta per l'immobile sito in Teramo (proprietà 100%)

- usufruire dell'esenzione Imu per l'immobile situato nel Comune di Teramo.



Entrambi i coniugi versano l'Imu, con aliquota ordinaria, dovuta per l'immobile sito in Pescara (ognuno per la propria quota del 50%)

## Chiarimenti Telefisco 2022

### COMUNICAZIONE DELLA SCELTA

Ai fini dell'individuazione dell'immobile scelto dai coniugi ai fini dell'esenzione dall'Imu, il Mef ritiene che gravi, in capo al soggetto passivo, l'obbligo di presentazione della dichiarazione Imu, come previsto dalle istruzioni alla dichiarazione Imu di cui al D.M. 30 ottobre 2012. (Cfr. "Abitazione principale", istruzioni dichiarazione Imu).

Ciò, in quanto il Comune non è in possesso, a priori, delle informazioni necessarie per la verifica dell'esatto adempimento dell'obbligazione tributaria in capo ai coniugi.

N. d'ordine		Caratteristiche (1)		INDIRIZZO (2)											
1		2													
Dati catastali identificativi dell'immobile															
3	sezione	4	folio	5	particella	6	subalterno	7	categoria/qualità	8	classe	9	n. protocollo	10	anno
Immobile storica o inabitabile/inabitabile		Valore				% possesso		Riduzione per terreni agricoli		Esenzione					
11		12				13		14		15 <b>X</b>					
Inizio/termine del possesso o variazione imposta			Detrazione per l'abitazione principale				Data di ultimazione dei lavori								
14			17				18								
19		20		AGENZIA DELLE ENTRATE DI				ESTREMI DEL TITOLO							
acquisto		cessione													

#### Annotazioni

*Abitazione principale scelta dal nucleo familiare ex articolo 1, comma 741, lettera b), della Legge n. 160/2019*

### DISSIDIO TRA I CONIUGI

Rispetto alla fattispecie di dissidenza tra i componenti del nucleo familiare, in ordine alla scelta dell'immobile oggetto di esenzione, la soluzione viene espressamente demandata al Comune, in quanto soggetto attivo del tributo in parola. (Cfr. *Risposte Telefisco 2022*)

### ANNUALITÀ PREGRESSE

In riferimento all'ipotesi di accertamento, da parte del Comune, di annualità precedenti alla modifica normativa (che non risulta retroattiva), il Mef ritiene ammissibile l'accertamento del tributo dovuto **senza applicazione delle sanzioni** «per obiettiva incertezza della norma tributaria ai sensi dell'art. 10, comma 3 della Legge n. 212/2000».

**Chiarimenti  
Telefisco 2022**

In particolare, rispetto alla disposizione in esame, sarebbe rinvenibile una condizione di **incertezza normativa oggettiva**, ossia di inevitabile incertezza su contenuto, oggetto e destinatari della norma tributaria, non individuabili con certezza ed univocità attraverso l'ordinario procedimento d'interpretazione normativa: a dimostrazione di ciò basti pensare che la medesima norma ha subito, negli anni, interpretazioni differenti da parte della Corte di Cassazione, le quali «hanno portato anche a decisioni di contenuto diametralmente opposto».



INCERTEZZA NORMATIVA OGGETTIVA



Indipendentemente da condizioni soggettive, situazione giuridica oggettiva caratterizzata dall'impossibilità di individuare con sicurezza ed univocamente, al termine del procedimento interpretativo, la norma giuridica da applicare ad un caso specifico, da parte del giudice, *“unico soggetto dell'ordinamento cui è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione”* (cfr. Cass. 28/11/2007, n. 24670; 16/02/2012, n. 2192; 26/10/2012, n. 18434; 11/02/2013, n. 3245)

# Bonus edilizi: proroghe e novità alla luce di Telefisco e Videoforum Italiaoggi



A cura di Luca Malaman

Il 2021 sicuramente è stato un anno molto particolare per i bonus edilizi. Infatti, nel corso dell'anno appena trascorso, si sono susseguite una molteplicità di norme, circolari, documenti di prassi e/o risposte dell'Agenzia delle Entrate legate ai bonus edilizi sia "ordinari", sia quelli cosiddetti "super", ossia quelli al 110%. L'articolata normativa è stata oggetto, tra novembre 2021 e gennaio 2022, di radicali modifiche e nello specifico:

- il D.L. n. 157 dell'11 novembre 2021, c.d. decreto "Antifrode" ha introdotto delle misure per il contrasto alle frodi nel settore delle agevolazioni fiscali ed economiche (con l'approvazione della legge di bilancio 2022, ne è stata sancita l'abrogazione e la contestuale riproposizione);
- la legge di bilancio 2022, n. 234/2021, che ha disposto la proroga di quasi tutte le detrazioni in campo edilizio, oltre che la possibilità dell'opzione dello sconto in fattura o la cessione del credito in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione di imposta;
- il recentissimo decreto "Sostegni-ter", n. 4/2022, che ha sparigliato le carte in materia di cessione dei crediti. Infatti dal 7 febbraio 2022 (prorogato al 17 febbraio con provvedimento *ad hoc* in fase di emanazione), sarà possibile procedere solo con una "una cessione", sia riguardo al Superbonus, sia per gli altri bonus casa.

Prima di entrare nel merito delle novità introdotte, occorre fare una breve riflessione. Per la prima volta il legislatore ha deciso di non procedere con la "classica" proroga annuale: le detrazioni edilizie, infatti, hanno subito una proroga "lunga". Questo consentirà a tutti i contribuenti interessati ad effettuare un intervento agevolabile da detrazioni sui propri immobili, di poter programmare nel medio termine i lavori da eseguire.

Cerchiamo con il presente approfondimento di fare un po' di chiarezza, cercando di districare la matassa delle norme in materia.

## TABELLA RIEPILOGATIVA BONUS EDILI POST LEGGE DI BILANCIO 2022

BONUS RISTRUTTURAZIONI	proroga al 31 dicembre 2024
ECOBONUS	proroga al 31 dicembre 2024
ECO-SISMABONUS	proroga al 31 dicembre 2024

BONUS AREE VERDI	proroga al 31 dicembre 2024
BONUS IDRICO	NON PROROGATO
SUPERBONUS 110% unità unifamiliari (con sal 30% al 30 giugno 2022)	proroga al 31 dicembre 2022
SUPERBONUS 110% Condomini	proroga al 31 dicembre 2025
SUPERBONUS 110% IACP	proroga al 31 dicembre 2023
FOTOVOLTAICO, ACCUMULO E COLONNINE RICARICA	proroga allineata ai relativi interventi trainanti
BONUS MOBILI	proroga al 31 dicembre 2024
BONUS FACCIATE	proroga al 31 dicembre 2022
ELIMINAZIONE BARRIERE ARCHITETTONICHE	NOVITÀ DAL 2022
BONUS COLONNINE ELETTRICHE	STOP ALLA DETRAZIONE AL 31 DICEMBRE 2021 – NESSUNA PROROGA – SALVO CHE NON SIA UN LAVORO “TRAINATO” 110
SISMABONUSACQUISTI	RIMANE FERMO IL PRECEDENTE TERMINE DEL 30 GIUGNO 2022 – NESSUNA PROROGA

### DETRAZIONI SPESE RECUPERO PATRIMONIO EDILIZIO

Sono le detrazioni previste dall'art 16-*bis* del TUIR nella misura del 50% della spesa con un limite massimo di Euro 96.000 per unità immobiliare (ricordiamo che a regime la detrazione sarebbe del 36% con limite spesa fino a Euro 48.000). La proroga prevede che la maggiore percentuale di detrazione, potrà essere fruita in 10 rate, sia estesa fino al 31 dicembre 2024. Ricordiamo che questa detrazione riguarda solo i soggetti Irpef.

### DETRAZIONE INTERVENTI FINALIZZATI AL SUPERAMENTO E ALL'ELIMINAZIONE DELLE BARRIERE ARCHITETTONICHE

La legge di bilancio 2022 ha previsto una nuova detrazione relativa alle spese sostenute per la realizzazione di interventi finalizzati al superamento e all'eliminazione delle barriere architettoniche per le spese sostenute dal 1° gennaio al 31 dicembre 2022, nella misura del 75% con limiti variabili in relazione alla tipologia di edificio per il quale le spese sono sostenute. Infatti la spesa massima agevolabile ammonta a 50.000 Euro per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari indipendenti e autonome site in edifici plurifamiliari. Nel caso in cui gli interventi invece si riferiscano a parti comuni di edifici composti da più unità immobiliari, i tetti massimi di spesa variano al variare del numero di unità; il tetto massimo è pari a 40.000 Euro per un numero di unità immobiliari da 2 a 8; mentre si abbassa a 30.000 Euro per unità immobiliare se l'edificio è composto da più di 8 unità immobiliari. Questa detrazione è usufruibile sia per i soggetti Irpef che quelli Ires.

### DETRAZIONE ACQUISTO UNITA' IN FABBRICATI INTERAMENTE RISTRUTTURATI

La detrazione relativa all'acquisto o all'assegnazione di unità immobiliari in fabbricati oggetto di interventi di restauro o risanamento conservativo, cedute dall'impresa costruttrice o di ristrutturazione o assegnate dalla cooperativa entro 18 mesi dalla fine lavori, viene prorogata al 31 dicembre 2024. La detrazione è prevista nella misura del 50% del 25% del prezzo di compravendita o del valore di assegnazione, fino ad un valore massimo di Euro 96.000 per unità immobiliare, in 10 rate.

### MISURE ANTISISMICHE-SISMABONUS

È prorogata al 31 dicembre 2024 l'agevolazione relativa agli interventi di natura antisismica e sicurezza statica, che beneficiano della detrazione nella misura dal 50% all'85% delle spese sostenute con un limite massimo di Euro 96.000 per unità immobiliare, in 5 rate. La variabilità della percentuale di detrazione dipende dalla riduzione delle classi di rischio sismico e dal tipo di immobile in cui viene effettuato l'intervento. Le detrazioni relative agli interventi di natura sismica e sicurezza possono riguardare soggetti sia Irpef, sia Ires, e immobili a destinazione sia abitativa, produttiva, a patto che siano ubicati nelle zone sismiche 1,2,3.

### BONUS MOBILI

La detrazione Irpef per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici viene prorogata al 31 dicembre 2024, con alcune novità:

- tipologia dei beni: i mobili e i grandi elettrodomestici, che devono essere di classe non inferiore a A per i forni, E per le lavatrici, lavasciugatrici e lavastoviglie, F per i frigoriferi e i congelatori, devono essere finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione.
- i limiti di spesa sono così fissati:
  - Euro 10.000 per il 2022;
  - Euro 5.000 per il 2023 e il 2024.

### ECOBONUS

La proroga al 31 dicembre 2024 riguarda tutte le detrazioni in tema di risparmio energetico:

- riqualificazione energetica globale;
- interventi sull'involucro di edifici esistenti;
- installazione di pannelli solari;
- interventi relativi all'impianto di riscaldamento;
- installazione di *building automation*.

### BONUS FACCIATE

La detrazione compete per il recupero o restauro della facciata esterna degli edifici ubicati in zona A o B (del decreto n. 1444/1968), inclusa la sola pulitura o tinteggiatura esterna. Se l'intervento è influente da un punto di vista termico o interessa più del 10 per cento dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio, servono gli stessi adempimenti previsti per l'ecobonus ordinario, come asseverazione, computo metrico, Ape finale. Si dovrà anche provvedere all'invio della comunicazione all'Enea entro 90 giorni dalla chiusura lavori. Il bonus facciate riguarda sia gli immobili a destinazione residenziale, sia quelli a destinazione produttiva, è stato prorogato al 31 dicembre 2022 e può essere acquisito sia dai soggetti Irpef che da quelli Ires. La detrazione pari al 90% per le spese sostenute nel 2020 e 2021 è stata ridotta al 60% per quelle sostenute nel 2022, senza limiti di spesa. Ricordiamo che per questa tipologia di intervento, come vedremo di seguito, esiste sempre e comunque l'obbligo dell'asseverazione delle spese. Il bonus è usufruibile in 10 anni.

### BONUS GIARDINI

La detrazione prevista per le spese di sistemazione a verde di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione di pozzi e realizzazione di coperture a verde di giardini pensili è pari al 36% con un limite di spesa di euro 5.000 per unità immobiliare ad uso abitativo. È stata prorogata a tutto il 31 dicembre 2024.

## SUPERBONUS 110%

Il Superbonus è stato prorogato fino al 31 dicembre 2022 per gli interventi effettuati da persone fisiche su edifici unifamiliari (unità immobiliari indipendenti e autonome). Il vecchio termine era per questa tipologia di immobili il 30 giugno 2022. La condizione per beneficiare del maggior termine è quella che alla data del 30 giugno 2022 siano stati effettuati lavori pari al 30% dell'intervento complessivo. Ovviamente il mancato raggiungimento del SAL 30% farà terminare la detrazione del 110 per cento al 30 giugno 2022.

La proroga del Superbonus 110 per cento invece è stata prevista fino al 31 dicembre 2025 per gli interventi sulle parti comuni effettuati dai condomini ed effettuati dalle persone fisiche che possiedono per intero l'edificio oggetto degli interventi (composto da 2 a 4 unità immobiliari), nonché per gli interventi effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio interamente posseduto, nonché infine per gli interventi effettuati da ONLUS, ODV e APS. Per questi soggetti la detrazione varia a seconda dell'anno di sostenimento delle spese:

- 110%: spese sostenute fino al 31 dicembre 2023;
- 70%: spese sostenute nel 2024;
- 65%: spese sostenute nel 2025.

È stato prorogato fino al 31 dicembre 2023 invece il Superbonus per gli interventi effettuati dagli IACP ed "enti equivalenti", «*compresi quelli effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso edificio*» e dalle cooperative a proprietà indivisa, a condizione che alla data del 30 giugno 2023 siano stati effettuati lavori per il 60% dell'intervento complessivo.

## CESSIONE DEL CREDITO

Per le spese sostenute negli anni dal 2020 al 2024/2025, è possibile usufruire di alcune agevolazioni fiscali in materia edilizia ed energetica sotto forma di sconti su corrispettivi oppure crediti d'imposta cedibili ad altri soggetti. Gli interventi cedibili sono:

- recupero del patrimonio edilizio;
- efficienza energetica;
- adozione di misure antisismiche;
- recupero o restauro di facciate;
- installazione di impianti fotovoltaici;
- installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici (bonus terminato al 31 dicembre 2021);
- Superbonus 110 e sismabonus 110.

Dal 1° gennaio 2022 sono cedibili anche:

- interventi volti all'eliminazione delle barriere architettoniche;
- interventi relativi alla realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali.

Nel recente decreto "Sostegni-ter" del 21 gennaio 2022, è stata inserita la norma che limita la cessione dei crediti, ponendo fine ai trasferimenti a catena. Il decreto elimina la facoltà di successiva cessione del medesimo credito escludendo passaggi successivi al primo e rendendo nullo ogni contratto stipulato in violazione del suddetto divieto. Questo implica che il beneficiario della detrazione potrà ancora cedere il credito ad altri soggetti, compresi banche e intermediari finanziari, ma questi non potranno cederlo a loro volta; invece i fornitori e le imprese che praticano lo sconto in fattura potranno recuperare lo sconto sotto forma di credito d'imposta e cederlo ad altri soggetti, compresi banche e intermediari finanziari, ma essi non potranno cederli a loro volta. La norma inoltre fissa una data il 7 febbraio 2022 (poi prorogata al 17 febbraio 2022 da un provvedimento *ad hoc*); tutti i crediti già oggetto di cessione a quella data potranno essere ceduti una volta in più rispetto alla prima cessione. Tutte le cessioni eseguite dopo tale data, invece, soggiaceranno a nuovo limite di una sola cessione. Ovviamente la norma genera una disparità di trattamento tra i crediti comunicati prima e dopo la suddetta data.

## VISTO DI CONFORMITÀ E ASSEVERAZIONI

Il decreto “Antifrode” ha introdotto nuove disposizioni per contrastare comportamenti fraudolenti, anche nell’esercizio delle opzioni legate alla cessione del credito o sconto in fattura. A tal fine è stato esteso l’obbligo del visto di conformità anche nel caso in cui il Superbonus 110% sia utilizzato in dichiarazione dei redditi, fatta eccezione per i casi in cui la dichiarazione è presentata direttamente dal contribuente o tramite il sostituto d’imposta che presta assistenza fiscale. È stato anche introdotto l’obbligo del visto di conformità per le opzioni di cessione del credito o sconto in fattura, relativa a detrazioni per lavori, diverso da quelli che danno diritto al Superbonus 110% e l’obbligo di asseverazione della congruità di prezzi, da parte di tecnici abilitati. Queste disposizioni sono entrate in vigore dal 12 novembre 2021. La legge di bilancio 2022 ha previsto due eccezioni all’obbligo di rilascio del visto e della asseverazione per:

- le opere classificate come attività di edilizia libera;
- gli interventi di importo complessivo non superiore a Euro 10.000, eseguiti su singole unità immobiliari o su parti comuni dell’edificio, ad eccezione degli interventi “bonus facciate”.

## MISURE DI CONTRASTO ALLE FRODI

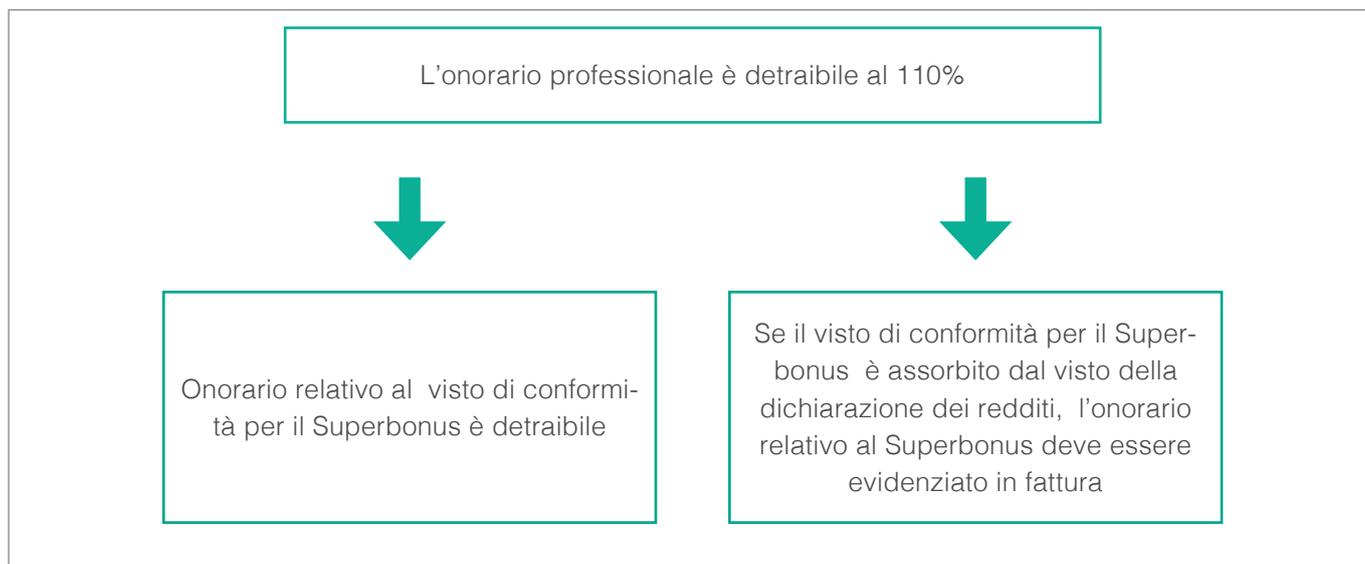
Il decreto “Antifrode” (D.L. n. 157/2021) in prima battuta e poi successivamente la legge di bilancio 2022 hanno introdotto delle misure di contrasto alle frodi in materia di cessione dei crediti e nello specifico:

- la previsione del potere-dovere dell’Agenzia delle Entrate di sospendere, sino a 30 giorni, gli effetti dei modelli di comunicazione delle operazioni ex art. 121 del D.L. n. 34/2020, presentati telematicamente all’Agenzia delle Entrate, in presenza di profili di rischio;
- il divieto di perfezionare l’acquisto dei crediti di imposta per tutti i potenziali cessionari che rientrano nel novero dei soggetti obbligati al rispetto della normativa antiriciclaggio, in presenza dei presupposti che rendono dovuto all’UIF della segnalazione di operazione sospetta, oppure in presenza di oggettive condizioni di impossibilità di verifica del titolare effettivo delle prestazioni.

## LE PRINCIPALI RISPOSTE FORNITE RECENTEMENTE DURANTE I VIDEOFORUM “ITALIAOGGI” E “TELEFISCO”

Di seguito si riportano alcune risposte fornite durante gli ultimi Videoforum di Italiaoggi e di Telefisco in materia di bonus edilizi.





#### IMMOBILE LOCATO

Nel caso in cui il proprietario di una unità immobiliare residenziale la conceda in locazione a soggetto terzo, che la utilizza per l'esercizio dell'attività di natura commerciale o professionale (utilizzata per una locazione turistica o come B & B), e che lo stesso proprietario voglia eseguire sulla stessa interventi che beneficiano del 110%, è possibile fruire del 110% se le spese sono sostenute dal proprietario e lo stesso ha intenzione di cedere o ottenere lo sconto in fattura.

Immobili strumentali "per natura" o "per destinazione"



SEMPRE ESCLUSI DAL SUPERBONUS

**UNITÀ AUTONOMA IN CONDOMINIO**

Un soggetto che possiede una unità funzionalmente indipendente e autonoma in un condominio può scegliere se considerare un intervento come ad.es. il cappotto sull'intero edificio o sulla singola unità.

PUÒ SCEGLIERE ALTERNATIVAMENTE



Intervento agevolabile come  
condominio sull'intero edificio



Intervento agevolabile come  
proprietario della  
singola unità immobiliare

**BONUS FACCIATE**

In caso di Bonus facciate non termico realizzato in edilizia libera, la cessione del credito o lo sconto in fattura non necessitano del visto di conformità e dell'asseverazione sulla congruità dei prezzi?



Per il bonus facciate è sempre previsto l'obbligo di attestazione della congruità dei prezzi e del visto di conformità in caso di cessione del credito o di sconto in fattura.

**RISTRUTTURAZIONE PER CONTENIMENTO SISMICO**

Nella ristrutturazione con interventi finalizzati al contenimento sismico, si potrebbe arrivare a una nuova configurazione dell'unità immobiliare.

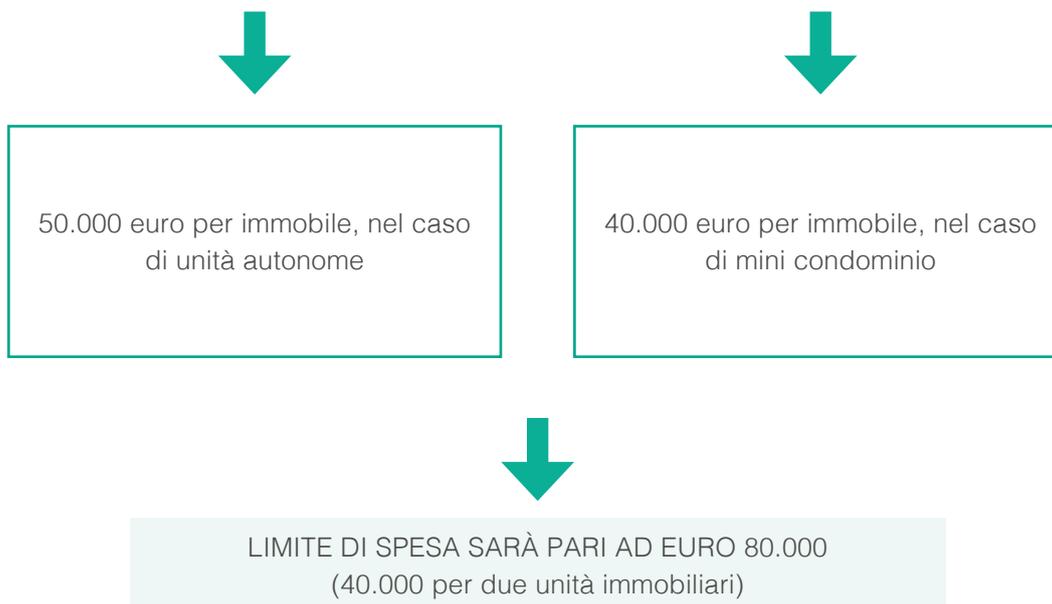
È possibile fruire del Superbonus



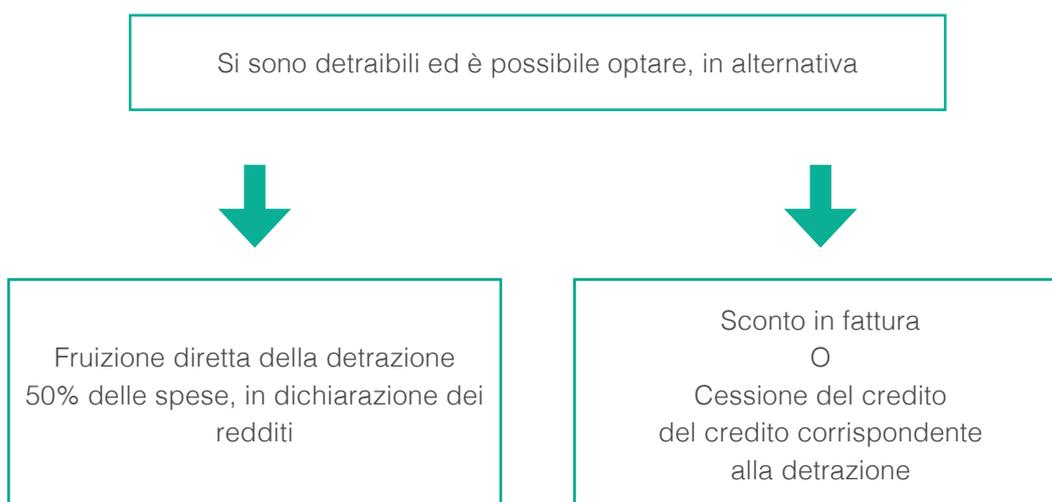
SE L'INTERVENTO NON È QUALIFICABILE  
COME NUOVA COSTRUZIONE

**UNICO PROPRIETARIO DI DUE IMMOBILI CONTIGUI**

Nel caso di un unico proprietario di due immobili contigui, con impianti autonomi e accesso dall'esterno autonomo, il massimale per intervento su involucro è pari a:

**CESSIONE SPESE DI MANUTENZIONE STRAORDINARIA**

Nel caso di interventi di manutenzione straordinaria, è possibile cedere la totalità delle spese sostenute e agevolate al 50%, ivi comprese quelle relative ad interventi che, se singolarmente considerati, rientrerebbero tra quelli per i quali non è consentita l'opzione ex art. 121 DL 34/2020?



**ACCONTI ACQUISTO BOX PERTINENZIALE**

Per quanto riguarda l'acquisto o la costruzione del box pertinenziale, in caso di versamento di acconti



Lo sconto in fattura vale anche per gli acconti versati a decorrere dal 01 gennaio 2022

**PERCENTUALE 30% LAVORI COMPLESSIVI**

Il Superbonus 110%, per le unità unifamiliari, è stato prorogato al 31/12/2022, solo nei casi in cui almeno il 30% dei lavori sia stato ultimato entro il 30/06/2022.



La percentuale del 30% va commisurata all'intervento **complessivamente considerato**, non solo ai lavori ammessi al Superbonus.

**PREZZIARIO PER L'ASSEVERAZIONE DELLA CONGRUITÀ DEI COSTI**

In attesa dell'emanazione dei decreti attuativi previsti dal comma 13-bis dell'art.119



è possibile utilizzare i prezziari predisposti dalle regioni e dalle provincie autonome, i listini ufficiali o delle locali camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura ovvero, in difetto, i prezzi correnti di mercato in base al luogo di effettuazione degli interventi, e anche i prezziari DEI.

# Gestione dei mancati versamenti e dei crediti nella dichiarazione Iva 2022



A cura di Vincenzo Verrusio

Nella dichiarazione Iva troviamo una rappresentazione del principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto; questo principio può riscontrare delle limitazioni, sottoforma di ulteriori adempimenti o condizioni, quando il soggetto non opera i versamenti periodici dovuti oppure quando il credito risultante dalla dichiarazione è superiore a determinate soglie.

Per elaborare una dichiarazione si utilizzano carte di lavoro che dipendono dal modus operandi del Professionista e, ovviamente, da altri fattori come la tipologia di contribuente o l'attività da quest'ultimo posta in essere.

Giunti alla compilazione del **quadro VL** non possono mancare check list che attengono:

- al controllo dei versamenti periodici dovuti, compreso l'acconto, i quali andranno riportati nel rigo **VL30** del modello;

Ricerche tributi F24 per anno riferimento

Anni di riferimento selezionabili: 2023, 2022, 2021, 2020

Ricerca dei tributi relativi all'anno 2021

contribuente:  versante  coobbligato (versamenti effettuati per conto terzi)

tipologia tributo:  debito  credito  esclusione addizionale comunale

dettaglio tributo:  ricerca per CODICE tributo  ricerca per ENTE impositore  selezione intervallo di date

Indicare il CODICI tributo oppure il prefisso

codici tributo puntuali: 6001, 6002, ...,

prefisso codice tributo:

Ricerca

VL30	Ammontare IVA periodica	IVA periodica dovuta	IVA periodica versata	IVA periodica versata a seguito di comunicazione di irregolarità	IVA periodica versata a seguito di cartelle di pagamento
	2	,00	,00	,00	,00

- alla gestione del credito dell'anno precedente riportato nel rigo **VL8** (il saldo poi nel **VL25**) con i relativi utilizzi (codice tributo **6099**) nel rigo **VL9**;

## Crediti Propri - IVA Annuale

Annualità disponibili - riferite all'ultimo triennio

2020

Dati sul CONTROLLO delle COMPENSAZIONI del CREDITO IVA ANNUALE relativi all'anno di riferimento 2020

Importi in EURO

Protocollo Telematico Dichiarazione	Data Presentazione Dichiarazione	Presenza Visto/Firma [1]	Credito Dichiarato	Credito Utilizzato in Compensazione [2]	Credito Residuo Disponibile
11215125	28/02/2021		17.000,00	5.000,00 Euro	12.000,00 Euro

NOTA [1]: Presenza del visto di conformità o della firma del soggetto incaricato del controllo contabile.  
NOTA [2]: L'importo può comprendere eventuali crediti indicati su deleghe trasmesse ma non ancora rendicontate.

## Ricerche tributi F24 per anno riferimento

Anni di riferimento selezionabili

2023 2022 2021 2020

Ricerca dei tributi relativi all'anno 2020

contribuente  versante  coobbligato (versamenti effettuati per conto terzi)

tipologia tributo  debito  credito  esclusione addizionale comunale

dettaglio tributo  ricerca per CODICE tributo  ricerca per ENTE impositore  selezione intervallo di date

Indicare il CODICI tributo oppure il prefisso

codici tributo puntuali: 6099

prefisso codice tributo:

Ricerca

## Sez. 2 - Credito anno precedente

<b>VL8</b>	Credito risultante dalla dichiarazione per il 2020 o credito annuale non trasferibile (*)	1	,00
	di cui credito richiesto a rimborso in anni precedenti computabile in detrazione a seguito di diniego dell'ufficio (*) 2	2	,00
<b>VL9</b>	Credito compensato nel modello F24		,00
<b>VL10</b>	Eccedenza di credito non trasferibile (*)		,00

- al monitoraggio dell'utilizzo del credito infrannuale (compensazione, rimborso); si controllano i **modelli TR** trasmessi e, eventualmente, la compensazione avvenuta nel modello F24 con i codici tributo **6036**, **6037** e **6038**.

QUADRO TC DETERMINAZIONE DEL CREDITO		DEBITI		CREDITI	
TC1	IVA sulle operazioni imponibili (da rigo TA24)	32.500	00		
TC2	IVA dovuta per particolari tipologie di operazioni dal cessionario o committente				
TC3	IVA a debito (somma dei righe TC1 e TC2)	32.500	00		
TC4	IVA ammessa in detrazione (da rigo TB32)			94.960	00
TC5	IVA detraibile da parte dei produttori agricoli (art. 34, comma 9)				
TC6	IVA detraibile (somma dei righe TC4 e TC5)			94.960	00
TC7	IMPOSTA A CREDITO (rigo TC6 - rigo TC3)			62.460	00
QUADRO TD SEZIONE 1 Sussistenza dei presupposti	TD1 X ALIQUOTA MEDIA Aliquota media operazioni attive 1 maggiorata del 10% 8,84%			Aliquota media operazioni passive 2 21,99%	
	TD2 OPERAZIONI NON IMPONIBILI			Percentuale delle operazioni effettuate	
	TD3 BENI AMMORTIZZABILI				
	TD4 SOGGETTI NON RESIDENTI				
	TD5 OPERAZIONI NON SOGGETTE				
SEZIONE 2 Rimborso e/o compensazione	TD6 IMPORTO DI CUI SI CHIEDE IL RIMBORSO			25.000	00
	TD7 IMPORTO DA UTILIZZARE IN COMPENSAZIONE				

Sez. 3 - Determinazione dell'IVA a debito o a credito relativa a tutte le attività esercitate		DEBITI		CREDITI	
<b>VL20</b>	Rimborsi infrannuali richiesti (art. 38-bis, comma 2)		,00		
<b>VL21</b>	Ammontare dei crediti trasferiti (*)		,00		
<b>VL22</b>	Credito IVA risultante dai primi 3 trimestri del 2021 compensato nel mod. F24		,00		
<b>VL23</b>	Interessi dovuti per le liquidazioni trimestrali		,00		
<b>VL24</b>	Trasferimenti anno precedente restituiti dalla controllante				,00
<b>VL25</b>	Eccedenza credito anno precedente				,00

Ricerche tributi F24 per anno riferimento

Anni di riferimento selezionabili: 2021

Ricerca dei tributi relativi all'anno 2021

contribuente:  versante  coobbligato (versamenti effettuati per conto terzi)

tipologia tributo:  debito  credito

esclusione addizionale comunale:

dettaglio tributo:  ricerca per CODICE tributo  ricerca per ENTE impositore

selezione intervallo di data:

Indicare il CODICI tributo oppure il prefisso

codici tributo puntuali: 6036 6037 6038

prefisso codice tributo:

Ricerca

Come si può osservare nelle immagini sopra riportate, un ulteriore controllo potrà essere eseguito interrogando il **cassetto fiscale** del contribuente. Sarà infatti possibile ottenere informazioni puntuali sul credito Iva dell'anno precedente ancora disponibile e i versamenti periodici operati.

### Altre informazioni da raccogliere

Oltre a quanto appena rilevato andranno operati i controlli su:

- *date e importi dei versamenti spontanei* che attengono ad IVA periodica omessa e relativa agli anni precedenti;
- *date e importi dei versamenti non spontanei* relativi ad IVA periodica omessa, anche per effetto delle sospensioni;
- *dichiarazioni integrative* che hanno comportato un aumento del credito originariamente generato in dichiarazione.

Il rigo **VA16 della dichiarazione IVA 2021** per l'anno d'imposta 2020 e, per la medesima dichiarazione, il **rigo VL41** diventano una base di riferimento anche per la dichiarazione IVA 2022.

In ultimo andrà monitorato lo status individuale del contribuente: società di comodo, start-up, etc.

### I MANCATI VERSAMENTI

Nella dichiarazione Iva vanno indicati solo i **versamenti effettivamente eseguiti entro la data di scadenza della stessa – quest'anno 2 maggio 2022** - indipendentemente dal fatto che il differimento sia stato consentito da una norma di legge: «... Nel quadro dichiarativo VL del modello IVA sono indicati esclusivamente i versamenti effettivamente eseguiti e non anche quelli sospesi al **fine di evitare di erogare rimborsi a fronte di crediti «maturati» sulla base di versamenti non ancora effettuati**, tenuto conto che l'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 prevede che, per determinare il credito IVA spettante, si devono considerare le « somme versate ». Il recupero del credito avverrà, pertanto, nel periodo d'imposta in cui i versamenti saranno ripresi dopo la sospensione, mediante la compilazione del quadro VQ del modello IVA, così come previsto per i versamenti periodici non effettuati a scadenza ma successivamente ...» (risposta n. 5-05564 fornita dalla VI Commissione Permanente Finanze in data 24 marzo 2021 relativamente ai versamenti omessi e a quelli sospesi in ragione della pandemia da COVID-19).

Nel caso di iva periodica relativa all'anno 2021 e **non versata** entro il termine di invio della dichiarazione Iva 2022, è necessario valutare gli effetti che questi importi omessi hanno sul saldo Iva annuale.

Se consideriamo tutti i versamenti operati e la dichiarazione presenta un saldo debitorio, non risultano problematiche particolari anche in presenza di Iva periodica non versata. In questo caso, anche a fronte di un differenziale tra Iva periodica dovuta ed Iva periodica versata, nessun valore andrà indicato nel rigo **VL41**.

VL30	Ammontare IVA periodica								
		IVA periodica dovuta	IVA periodica versata	IVA periodica versata a seguito di comunicazione di irregolarità	IVA periodica versata a seguito di cartelle di pagamento				
		2	3	4	5				
		15.800,00	12.000,00	,00	,00				

Le due posizioni debitoare, nel caso sopra prospettato, seguiranno due percorsi diversi:

- A. Il **saldo**, indipendentemente dai versamenti omessi, andrà versato nei termini di legge:
- in un'unica soluzione entro il 16 marzo oppure rateizzando maggiorando dello 0,33% mensile l'importo di ogni rata successiva alla prima;
  - in unica soluzione entro il 30 giugno con la maggiorazione dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successiva al 16 marzo oppure rateizzando dalla data di pagamento, maggiorando dapprima l'importo da versare con lo 0,40% per ogni mese o frazione di mese successiva al 16 marzo e quindi aumentando dello 0,33% mensile l'importo di ogni rata successiva alla prima.
- B. Gli omessi versamenti potranno essere sanati:
- in maniera spontanea con ravvedimento operoso;
  - entro le date previste se il differimento dei versamenti è consentito dalla legge;
  - a seguito di comunicazione di irregolarità o cartella di pagamento.

### IL CREDITO POTENZIALE: IL RIGO VL41

Nella dichiarazione Iva si genera un **credito potenziale** quando si è in presenza di un differenziale positivo tra Iva periodica dovuta ed Iva periodica versata (rigo **VL30**-colonna 2 meno **VL 30**-Colonna 3, 4 e 5) e, contemporaneamente, un credito Iva da dichiarazione annuale **maturabile ma a fronte di versamenti non effettuati**. L'importo di questo credito potenziale può variare da un minimo di 1 Euro ad al massimo indicato in colonna 1 del rigo **VL41** a seconda dell'importo a credito del saldo Iva.

<b>VL41</b>	Differenza tra IVA periodica dovuta e IVA periodica versata	Differenza tra credito potenziale e credito effettivo
	1 18.000 ,00 2	4.500 ,00

### LA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA: IL QUADRO VN

Con la dichiarazione di cui all'articolo 8, comma 6-bis, del D.P.R. n. 322 del 1998 (**c.d. dichiarazione integrativa a favore**) è possibile correggere errori od omissioni che hanno determinato l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o di una minore eccedenza detraibile.

A seconda dell'anno d'imposta di riferimento un eventuale maggior credito avrà diversa rappresentazione nel modello Iva 2022.

#### Dichiarazione integrativa a favore modello Iva 2021

Nel caso in cui il contribuente abbia presentato una dichiarazione integrativa relativa all'anno d'imposta 2020 (Modello Iva 2021) prima del termine di presentazione di quella di quest'anno, ovvero il 2 maggio 2022, il maggior credito assieme all'importo precedentemente liquidato andrà indicato nel rigo **VL8** e, a saldo, nel rigo **VL25**.

#### Dichiarazione integrativa a favore modelli anni precedenti

Se nell'anno 2021 il contribuente ha presentato una integrativa a favore ai sensi dell'art. 8, comma 6-bis, del D.P.R. n. 322/1998, relativa ad anni precedenti il 2020 (ad esempio, dichiarazione integrativa Iva 2019, relativa al 2018) andrà compilato il quadro **VN** e poi riportato il maggior credito nel rigo **VL11** oppure nel rigo **VW28**.

QUADRO VN		Anno	Gruppo	Maggior credito	Codice fiscale	Modulo
DICHIARAZIONI INTEGRATIVE A FAVORE	VN1	1 2018	2	3 5750 ,00 4		5
	VN2			,00		
	VN3			,00		
	VN4			,00		
<b>VL11</b> Crediti art. 8, comma 6-quater, D.P.R. n. 322/98					1 5750 ,00	
			Gruppo IVA (*)		2	,00

### Versamenti spontanei e recupero con dichiarazione integrativa

La dichiarazione integrativa va presentata anche nel caso in cui per l'anno di riferimento sia presente un credito potenziale e questo viene recuperato attraverso versamenti spontanei.

Il recupero avviene nelle modalità sopra esposte; se il credito viene recuperato integralmente nella relativa dichiarazione non verrà più compilato il rigo **VL41**.

### IL RECUPERO DEL CREDITO POTENZIALE: IL QUADRO VQ

Il **quadro VQ** serve per la determinazione del credito maturato a seguito di versamenti di Iva periodica non **spontanei** ovvero ripresi dopo la sospensione per eventi eccezionali, relativi ad anni d'imposta precedenti quello di riferimento della presente dichiarazione. I versamenti spontanei da ravvedimento non vanno riportati ma seguono il percorso già citato.

Per comprendere il funzionamento del quadro **VQ** e dei riflessi nel **VL**, procediamo con un esempio.

Il contribuente non ha versato l'Iva relativa al mese di febbraio 2019 per € 18.000.

Il mancato versamento dell'Iva periodica ha generato un **credito potenziale IVA per 4.500**.

A seguito di avviso ex articolo 54-bis Dpr 633/1972 il contribuente ha provveduto a rateizzare il debito in 6 rate:

- € 3.000 versati il 31 luglio 2020;
- € 3.000 versati il 31 ottobre 2020;
- € 3.000 versati il 31 gennaio 2021;
- Due rate pari, di € 3.000 ognuna, versate il 30 aprile 2021;
- € 3.000 versati il 31 maggio 2021

Tenuto conto delle date di pagamento e degli importi versati, il credito verrà recuperato in due annualità: con la dichiarazione Iva 2021 per l'anno d'imposta 2020 e con quella successiva del 2022.

**Non si assisterà alla maturazione del credito potenziale prima del versamento di € 13.500 ovvero €18.000 – €4.500 di credito potenziale.**

#### Anno 2020

Nella dichiarazione IVA 2020 per il 2019 viene riportato solo il dettaglio nel rigo VL41.

VL41	Differenza tra IVA periodica dovuta e IVA periodica versata		Differenza tra credito potenziale e credito effettivo	
	1		2	
		18.000 ,00		4.500 ,00

**Anno 2021**

Nella dichiarazione Iva 2021 per il 2020 vengono riportati i **versamenti non spontanei** che non sono ricaduti nella dichiarazione Iva 2020 e risultano operati entro il 30 aprile 2021: il totale è € 15.000. Il **quadro VQ** è compilato nel modo seguente:

<b>VQ1</b>	1 Anno	2 Differenza tra IVA periodica dovuta e IVA periodica versata	3 Differenza tra credito potenziale e credito effettivo	4 IVA periodica versata a seguito di comunicazioni in anni precedenti
	2019	18.000 ,00	4.500 ,00	
	5 IVA periodica versata a seguito di comunicazione d'irregolarità	6 IVA periodica versata a seguito di cartella di pagamento	7 Versamenti sospesi per eventi eccezionali	8 Credito maturato
	15.000 ,00			1.500 ,00
	9 Codice fiscale	10 Modulo	11 Gruppo	

Il credito maturato è pari ad € 1.500 (€ 15.000 – € 13.500) e va riportato nel rigo **VL12**.

<b>VL12</b> Versamenti periodici omessi	1	1.500 ,00
	2 Gruppo IVA (*)	,00

I versamenti a seguito del ricevimento di comunicazioni d'irregolarità e/o a seguito della notifica di cartelle di pagamento, partecipano alla dichiarazione quando la data di pagamento ricade nel periodo che va dal giorno successivo alla scadenza della dichiarazione Iva dell'anno precedente alla data di presentazione di quella dell'anno in corso; questo è il motivo per cui nella colonna 5 del rigo VQ1 dell'esempio sono ricompresi anche i primi tre versamenti dell'anno 2021.

**Anno 2022**

Nel **quadro VQ** della dichiarazione Iva 2022 verranno riportati i versamenti operati nell'anno 2021 ovvero i 3.000 Euro versati il 30 giugno 2021; questo versamento permette il recupero dei 3.000 Euro mancanti di credito potenziale. Da notare, in colonna 4, il riporto dei versamenti degli anni precedenti.

<b>VQ1</b>	1 Anno	2 Differenza tra IVA periodica dovuta e IVA periodica versata	3 Differenza tra credito potenziale e credito effettivo	4 IVA periodica versata a seguito di comunicazioni in anni precedenti
	2019	18.000 ,00	4.500 ,00	15.000 ,00
	5 IVA periodica versata a seguito di comunicazione d'irregolarità	6 IVA periodica versata a seguito di cartella di pagamento	7 Versamenti sospesi per eventi eccezionali	8 Credito maturato
	3.000 ,00			3.000 ,00
	9 Codice fiscale	10 Modulo	11 Gruppo	

Anche in questo caso il credito maturato, pari ad € 3.000, va riportato nel **VL12**.

<b>VL12</b> Versamenti periodici omessi	1	3.000 ,00
	2 Gruppo IVA (*)	,00

## LA GESTIONE DEL CREDITO IVA ANNUALE: IL QUADRO VX

A conclusione del modello Iva 2022, ci ritroviamo nel quadro VX. La novità di quest'anno riguarda l'eliminazione del **campo 6** nel rigo **VX4**; questo campo, riservato ai subappaltatori, non è più necessario per effetto dell'innalzamento della soglia dei crediti compensabili orizzontalmente (rimborsabili con procedura semplificata) a 2 milioni di Euro (**art. 1, comma 72, L. n. 234/2021**).

Nel caso in cui dalla dichiarazione scaturisca un credito, allora si possono prospettare al contribuente più opzioni di utilizzo.

Salvo i casi di trasferimento a seguito di opzione per il consolidato fiscale (**rigo VX6**) o della partecipazione alla liquidazione Iva di gruppo ex art. 73 del decreto Iva (**rigo VX8**), il contribuente, al verificarsi di determinate condizioni, può utilizzare il credito Iva in compensazione o chiedere il rimborso.

Le condizioni sono articolate e influenzate dalla scelta del contribuente (il rimborso o la compensazione orizzontale), dall'importo del credito e, inoltre, dallo status del soggetto passivo (società di comodo, start-up innovativa, etc. ...)

### La compensazione Iva su Iva

La prima possibilità è quella di riportare il credito Iva annuale come credito disponibile nelle liquidazioni periodiche. Salvo i casi particolari di società in perdita sistemica o di comodo, per i quali si può arrivare a perdere in maniera definitiva il diritto alla detrazione del credito annuale (art. 30, comma 4, L. n. 724/1994), non vi sono adempimenti o ulteriori controlli da porre in essere.

<b>VX5</b> Importo da riportare in detrazione o in compensazione	,00
--	-----

### La compensazione orizzontale

Fino all'importo di € 5.000, la compensazione orizzontale del credito Iva è libera, ovvero il credito è disponibile fin dal 1° gennaio dell'anno successivo e quindi anche prima dell'invio della dichiarazione.

Per poter utilizzare un credito superiore a € 5.000 (€ 50.000 per le start-up innovative) occorre presentare la relativa dichiarazione annuale e far apporre ai sensi dell'art. 3 del D.L. n. 50/2017 un **visto di conformità**; per l'utilizzo si dovranno attendere 10 giorni dalla trasmissione del dichiarativo.

I contribuenti che hanno avuto un punteggio ISA per l'anno d'imposta 2020 superiore ad 8 oppure 8,5 come media dei punteggi per gli anni 2019 e 2020 (provvedimento n. 103206/2021 del 26 aprile 2021) godono del beneficio dell'innalzamento a 50.000 Euro della soglia per l'esonero dall'apposizione del visto di conformità; tale condizione andrà indicata nella sezione "Firma della dichiarazione" del modello Iva.

<b>FIRMA DELLA DICHIARAZIONE</b>		Indicare il numero di moduli <small>Le caselle relative ai quadri compilati sono poste in calce al quadro VI.</small>	Invio avviso telematico controllo automatizzato dichiarazione all'intermediario <input type="checkbox"/>	Invio altre comunicazioni telematiche all'intermediario <input type="checkbox"/>
Situazioni particolari <input type="checkbox"/>	Codice <input type="checkbox"/>	<b>Esonero dall'apposizione del visto di conformità</b> <input type="checkbox"/>	Firma	

L'importo complessivo del credito Iva disponibile in detrazione o compensazione è riportato nel rigo VX5 senza nessuna ulteriore specificazione.

Bisogna monitorare la presenza di debiti iscritti a ruolo e scaduti per imposte erariali di ammontare superiore a 1.500 Euro: la compensazione non è ammessa fin tanto che la suddetta soglia viene superata. Anche in questo caso bisogna fare attenzione alle società di comodo o in perdita sistemica.

### Il rimborso

Salvo il caso in cui l'attività sia cessata nell'anno d'imposta, il rimborso è riconosciuto quando il credito annuale è superiore ad € 2.582,28; superata questa soglia di credito, è possibile chiedere a rimborso anche meno (es.

1.000 Euro a rimborso e 1.583 Euro in compensazione).

Vi sono poi condizioni che riguardano l'origine del credito. Per esempio, il rimborso è riconosciuto quando il soggetto esercita un'attività che comporta operazioni soggette a imposta con aliquote inferiori a quelle dell'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni oppure quando il rimborso richiesto è minore dell'eccedenza detraibile del triennio.

Come capita con il credito in compensazione, la disponibilità del credito da richiedere a rimborso soggiace ad ulteriori limitazioni/adempimenti.

Se la richiesta riguarda un credito superiore a **30.000 Euro**, si distingue innanzi tutto la categoria dei contribuenti a rischio da quelli non a rischio.

Sono **contribuenti a rischio** quei soggetti che nei due anni precedenti la richiesta di rimborso hanno ricevuto avvisi di accertamento o di rettifica, che evidenziano significativi scostamenti tra quanto accertato e quanto dichiarato. Per questi soggetti la richiesta di rimborso deve essere sempre accompagnata da una garanzia.

Per i contribuenti non a rischio c'è la possibilità di scegliere tra le opzioni indicate nella tabella seguente:

	Tipologia	Istanza accompagnat
<b>Rimborso superiore a 30.000 Euro</b>	<b>Contribuente a rischio</b>	<b>Cauzione titoli di Stato o garantiti dallo Stato e fidejussione</b>
	Contribuente non a rischio	Cauzione titoli di Stato o garantiti dallo Stato e fidejussione
		Visto di conformità + Attestazione delle condizioni patrimoniali e versamento dei contributi
		Sottoscrizione Organo di Controllo + Attestazione delle condizioni patrimoniali e versamento dei contributi

Per i contribuenti che godono del regime premiale Isa - per la dichiarazione Iva 2022 il provvedimento di riferimento è ancora il n. 103206/2021 del 26 aprile 2021 - la soglia per il rimborso libero da condizioni è innalzata a € 50.0000 (vale lo stesso per le Star-Up innovative).

Alcuni contribuenti godono di una priorità nel rimborso. A titolo di esempio la priorità è riconosciuta ai soggetti che pongono in essere le prestazioni derivanti dai contratti di subappalto (lett. a, sesto comma, dell'art. 17) e a quei soggetti che hanno effettuato operazioni nei confronti delle pubbliche amministrazioni di cui all'art. 17-ter (scissione dei pagamenti).

# La procedura di recupero dell'Iva e l'imputazione del costo perdita su crediti in caso di cliente assoggettato a procedure concorsuali



A cura di Francesca Iula

A partire dal 26 maggio 2021 è possibile recuperare l'Iva sulle fatture emesse nei confronti di clienti assoggettati a procedure concorsuali, relativamente alla parte di credito rimasta insoluta, già nell'anno in cui la procedura concorsuale è stata aperta. Questa importante novità è stata introdotta dal cosiddetto decreto "Sostegni-bis", convertito dalla L. n. 106/2021, e si applica alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021. Nell'esercizio in cui il cliente è assoggettato a procedura concorsuale sarà pertanto possibile sia recuperare l'Iva, sia portare in deduzione la perdita su crediti ai sensi dell'art. 101, comma 5, Tuir.

Il cosiddetto Decreto "Sostegni-bis", convertito dalla L. n. 106/2021, modifica l'**articolo 26 del D.P.R. 633/1972** in tema di **note di variazione ai fini Iva** apportando un'importante novità: la possibilità di recuperare l'Iva sulle fatture rimaste insolte in caso di cliente assoggettato a **procedure concorsuali**, già **a partire dalla data** di avvio della procedura concorsuale stessa. La disposizione, di notevole importanza, si applica alle **procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021** e viene chiarita dalla recente **circolare 20/E del 29 dicembre 2021**.

Per le procedure concorsuali avviate **fino al 25 maggio 2021** rimane la possibilità per il creditore di emettere la nota di variazione Iva solamente in occasione della **chiusura** della procedura.

Il nuovo **comma 3-bis dell'art. 26 D.P.R. n. 633/72 (in vigore dal 26 maggio 2021)** consente l'emissione di una nota di variazione Iva di segno negativo, che permette di portare l'Iva a credito nella liquidazione periodica, «*in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente, a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis del Regio Decreto 16 marzo 1942, n. 267, o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267*».

In caso di successivo riparto delle somme il cedente/prestatore dovrà riversare l'Iva emettendo una nota di variazione in aumento. Il debitore assoggettato a procedure concorsuali, non procederà invece a registrare né la nota di variazione in diminuzione, né l'eventuale ulteriore nota di variazione in aumento emessa a seguito di successivo riparto delle somme.

Il nuovo **comma 10-bis dell'articolo 26 del decreto Iva** chiarisce che il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla **data della sentenza dichiarativa del fallimento** o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del **decreto di ammissione** alla procedura di **concordato preventivo** o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Resta fermo che il **diritto al recupero** dell'Iva attraverso la **nota di variazione** è esercitabile:

- dalla data del decreto che **omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti**, ai sensi dell'**articolo 182-bis L.F.**;
- dalla **data di pubblicazione** nel registro delle imprese di un **piano di risanamento e di riequilibrio**, pubblicato nel registro delle imprese e attestato ai sensi dell'**articolo 67, comma 3, lettera d), L.F.**

La circolare 20/E del 29 dicembre 2021 chiarisce che l'emissione della nota di variazione Iva in diminuzione è possibile anche da parte del creditore che **non abbia effettuato l'insinuazione al passivo** nella procedura concorsuale.

La suddetta circolare inoltre osserva che, nel caso in cui il termine per l'emissione della nota di variazione sia spirato, **non sarà possibile presentare una dichiarazione integrativa Iva** a favore ai sensi dell'articolo 8, comma 6-bis del D.P.R. n. 322/1998 per recuperare l'imposta versata, nel presupposto che l'emissione di una nota di variazione in diminuzione è una facoltà cui il contribuente può rinunciare.

## PROCEDURE ESECUTIVE INDIVIDUALI

Rimane invariato, rispetto al passato, che nel caso di **procedure esecutive individuali rimaste infruttuose** il recupero dell'Iva può essere invece effettuato solo con la certezza che dalla procedura il cedente non ha recuperato il suo credito e cioè:

- a) nell'ipotesi di **pignoramento presso terzi**, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;
- b) nell'ipotesi di **pignoramento di beni mobili**, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;
- c) nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la **vendita del bene pignorato è andata deserta**, si decida di interrompere la procedura esecutiva per **eccessiva onerosità**.

L'emissione della nota di variazione Iva in **diminuzione** è una **facoltà** concessa al cedente/prestatore una volta che il **presupposto** (avvio della procedura concorsuale) si realizza. Nel momento in cui la nota di variazione è emessa, la **detrazione dell'Iva a credito** deve però rispettare i termini dell'**articolo 19 del D.P.R. n. 633/1972** e cioè «*può essere esercitata al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto*».

Sulla base di questo principio, la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa, al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione.

In caso, ad esempio, di fallimento avviato in data 1° dicembre 2021, la nota di variazione può essere emessa al massimo entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno 2021, e cioè **entro il 30 aprile**

**2022.** Se la nota di variazione è emessa a dicembre 2021, entrerà come Iva a credito nella liquidazione periodica di dicembre stesso, mentre se viene emessa tra il 1° gennaio al 30 aprile 2022, entrerà come Iva a credito nella liquidazione periodica Iva relativa al mese o trimestre in cui viene emessa, ovvero direttamente nella dichiarazione annuale relativa all'anno 2022 (da presentare entro il 30 aprile 2023).

Operativamente il soggetto che ha emesso la fattura originaria dovrà emettere una nota di variazione in diminuzione utilizzando la **nota di credito semplificata TD08**, secondo la "Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro" dell'Agenzia delle Entrate, versione 1.5 del 7 luglio 2021 e Faq n. 96 pubblicata il 19 luglio 2019.

### Esempio

Una società emette la fattura n. 50 del 1° febbraio 2021 per 10.000 + IVA 22% 2.200= 12.200 nei confronti di ALFA SRL, rimasta insoluta.

Il cliente ALFA SRL viene assoggettato a fallimento con sentenza dichiarativa datata 1° dicembre 2021.

### Compilazione del documento:

In data 15 dicembre 2021 (o comunque entro il 30 aprile 2022) il cedente/prestatore emette una nota di variazione Iva utilizzando la **nota di credito semplificata TD08** compilandola nel modo seguente:

- campo cedente/prestatore: dati del C/P emittente
- campo cessionario/committente: dati del C/C tenendo conto della nuova anagrafica a seguito del fallimento: **ALFA SRL in fallimento**
- blocco 2.1.2 <Dati Fattura Rettificata>: gli estremi della fattura che si vuole rettificare: **"nota di variazione IVA a rettifica ns. fatt. n. 50 del 01/02/2021, a seguito di fallimento della ALFA SRL n.....del 01/12/2021"**
- elemento 2.2.2 <Importo>: importo dell'imposta: **-2.200**
- elemento 2.2.3.1 <Imposta>: importo dell'imposta: **-2.200**
- elemento 2.2.3.2 <Aliquota>: non valorizzare il dato dell'aliquota

Coordinando le disposizioni sul recupero dell'IVA con la rilevazione del costo "perdite su crediti" si presentano alcuni esempi di scritture contabili distinguendo il caso di cliente assoggettato a procedure concorsuali avviate prima e dopo il 26 maggio 2021.

Si ricorda che il **Testo unico imposte sui redditi** stabilisce che una perdita su crediti è deducibile se risulta da **elementi certi e precisi** dai quali poter desumere la definitiva inesigibilità del credito. L'**articolo 101, comma 5 del Tuir** individua dei casi in cui gli elementi certi e precisi si presumono esistenti senza dover portare alcuna prova che attesti la certezza e definitività della perdita, tra cui il caso di debitore assoggettato a una delle procedure concorsuali previste dalla Legge Fallimentare. L'esercizio in cui la perdita diventa deducibile ai fini fiscali è quello in cui la procedura concorsuale viene aperta.

### Procedura concorsuale avviata fino al 25 maggio 2021

Il recupero dell'Iva segue le vecchie regole e può essere fatto valere solo alla chiusura della procedura concorsuale. Si supponga una procedura concorsuale **chiusa a dicembre dell'anno n**, la **nota di variazione** dell'Iva dovrà essere emessa **nell'anno n**, ovvero entro il successivo **30 aprile**.

Il momento in cui un fallimento si considera chiuso coincide con il momento in cui **scade il termine per le osservazioni al piano di riparto**, oppure, ove non ci sia alcun riparto e alcun attivo, alla scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento stesso.

Supponiamo venga emessa una fattura nell'anno  $n$  per  $10.000 + \text{IVA } 22\% 2.200 = 12.200$ , rimasta insoluta. Il cliente viene assoggettato a fallimento con sentenza dichiarativa datata nell'anno  $n$ . Il fallimento viene chiuso nell'anno  $n+3$ , anno in cui scade il termine per le osservazioni al piano di riparto.

Nell'anno  $n$  è consentito dedurre fiscalmente tutta la perdita su crediti, quantificata nell'importo IVATO del credito. La scrittura contabile nell'anno  $n$  sarà:

Perdita su crediti deducibile D 12.200  
Credito v/cliente X A 12.200

Nell'anno  $n+3$  è consentito emettere nota di variazione Iva per il recupero dell'Iva in conseguenza della chiusura della procedura fallimentare. La scrittura contabile sarà:

Iva ns. credito D 2.200  
Sopravvenienza attiva imponibile A 2.200

### **Procedura concorsuale avviata dopo il 26 maggio 2021**

Per le procedure **iniziate dal 26 maggio 2021**, il recupero dell'Iva può avvenire a partire dalla data in cui il cliente è **assoggettato a una procedura concorsuale** o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-*bis* L.F., o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lettera d), L.F.

Nel caso in cui, successivamente all'emissione della nota di credito, sia incassato in tutto o in parte il corrispettivo, occorrerà effettuare una **nota di variazione, questa volta in aumento**, per riversare l'Iva a debito sull'importo recuperato.

Supponiamo venga emessa una fattura nell'anno  $n$  per  $10.000 + \text{IVA } 22\% 2.200 = 12.200$ , rimasta insoluta. Il cliente viene assoggettato a fallimento con sentenza dichiarativa datata nell'anno  $n$ .

Nell'anno  $n$  è consentito sia dedurre fiscalmente la perdita su crediti, che sarà pari all'imponibile della fattura, sia recuperare l'Iva mediante emissione di nota di variazione di sola Iva. La scrittura contabile sarà:

Perdita su crediti deducibile D 10.000  
Credito v/cliente X A 10.000  
Iva ns. credito D 2.200  
Credito v/cliente X A 2.200

Se nel corso della procedura viene eseguito un riparto e il soggetto che ha emesso la fattura recupera parte del suo credito, sarà necessario emettere nota di variazione in aumento dell'Iva per riversare l'Iva su quanto ha recuperato.

Supponiamo che, in base al riparto, il soggetto recuperi 1.000 Euro relativamente al suo credito, procederà allo scorporo dell'Iva, che risulta pari a  $1.000 : 1,22 \times 22\% = 180,33$  e all'emissione di nota di variazione in aumento dell'IVA per 180,33 Euro.

La scrittura contabile sarà:

Banca c/c D 1.000  
Iva ns debito A 180,33  
Sopravvenienza attiva imponibile A 819,67

# Il punto sulla fiscalità delle criptovalute



A cura di di Federico Dal Bosco

È sempre più frequente che diversi contribuenti si avvicinino al mondo delle criptovalute, talvolta però ignorando le conseguenze che ne derivano sul piano fiscale.

In un contesto di ridotta normativa, sia civilistica, sia fiscale, ancora in evoluzione, esaminiamo in sintesi gli adempimenti dichiarativi e impositivi, a livello di imposizione diretta, indiretta e patrimoniale, per chi detiene criptovalute, e l'eventuale tassazione in caso di realizzazione di plusvalenze, con un cenno al nascente registro dedicato alle valute virtuali.

## LE CRIPTOVALUTE E LO STATO DELLA NORMATIVA

Per criptovaluta si intende una rappresentazione di valore dal punto di vista digitale, che può assumere la connotazione di mezzo di pagamento oppure di investimento.

Entrando più nello specifico, dal punto di vista tecnico, le "valute virtuali" sono stringhe di codici digitali opportunamente criptati, generati in via informatica mediante complessi algoritmi matematici, il cui scambio tra gli utenti avviene attraverso applicazioni software specifiche.

La creazione, memorizzazione e utilizzo di queste "valute" avviene attraverso dispositivi elettronici (ad esempio pc e smartphone), rendendole totalmente digitali, e sono conservate, generalmente, in "portafogli elettronici" (i cosiddetti *wallet*).

Negli ultimi anni si è assistito a un crescente avvicinamento, da parte dei contribuenti, a queste forme di valute (si pensi ai ben noti Bitcoin), a scopo di **investimento o di ricerca di profitti sottoforma di scambi e realizzazione di plusvalenze**.

Senza entrare nel giudizio circa l'eventuale resa di queste operazioni, e premettendo che la normativa civilistica ed anche fiscale non sia ancora organica e ben disciplinata sul tema, citiamo due dei documenti principali emessi sul tema:

- la risoluzione ministeriale 72/E/2016, che ha chiarito che, con riferimento al trattamento fiscale applicabile alle operazioni relative ai bitcoin e, quindi più in generale alle valute virtuali, in assenza di una specifica normativa applicabile, ci si deve rifare alla sentenza 22 ottobre 2015, causa C-264/14 della Corte di Giustizia dell'Unione europea, la quale, specificando che tali operazioni rientrano tra le operazioni "relative a divise, banconote e monete con valore liberatorio", ha stabilito che le valute virtuali si assimilano alle valute tradizionali;
- la risposta all'interpello 956-39/2018 della DRE Lombardia, che ha toccato per la prima volta il tema dell'eventuale tassazione delle plusvalenze realizzate, il monitoraggio fiscale delle criptovalute e della connessa compilazione del quadro RW, specificando tra l'altro che le criptovalute sono una tipologia di moneta "virtuale" utilizzata come "moneta" alternativa a quella tradizionale avente corso legale ed emessa dall'Autorità monetaria, la cui circolazione si fonda su un principio di accettazione volontaria da parte degli operatori che decidono di utilizzarla; diversi di questi concetti sono poi stati ribaditi nella recente risposta a interpello numero 788 del novembre 2021.

## L'IMPOSIZIONE DAL PUNTO DI VISTA DELLE IMPOSTE DIRETTE

Dal punto delle imposte dirette, trovano applicazione i principi generali relativi alle operazioni con valute tradizionali, e pertanto l'articolo 67, comma 1, lettera c-ter) del TUIR, che prevede che sia-no redditi diversi di natura finanziaria:

*«le plusvalenze, diverse da quelle di cui alle lettere c) e c-bis), realizzate mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di titoli non rappresentativi di merci, di certificati di massa, di valute estere, oggetto di cessione a termine o rivenienti da depositi o conti correnti, di metalli preziosi, sempreché siano allo stato grezzo o monetato, e di quote di partecipazione ad organismi d'investimento collettivo».*

La semplice detenzione di criptovalute non genera imposizione. Questa si viene a determinare solo nel momento in cui il contribuente **scambia valute virtuali e realizza una plusvalenza**, vale a dire riesce a cederle ad un valore superiore a quello pagato in fase di acquisto.

Si genera quindi materia imponibile, costituita dal plusvalore ottenuto in fase di vendita, che è assoggettata a imposizione del 26%, al verificarsi di determinate condizioni.

Più in particolare, per il contribuente persona fisica, non operante in regime di impresa/professione, la normativa prevede che le plusvalenze realizzate devono contemporaneamente:

- essere indicate in dichiarazione dei redditi, al quadro RT (Sezione II – Plusvalenze assoggettate ad imposta sostitutiva del 26%);
- e portate a tassazione,

solo se complessivamente, ai sensi del già citato articolo 67, questa volta comma 1-ter), **il valore del portafoglio detenuto ha superato per più di 7 giorni lavorativi continui l'importo di una giacenza, calcolata secondo il cambio all'inizio del periodo di riferimento, di 51.645,59 Euro** (i vecchi 100 milioni di Lire):

*«Le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti concorrono a formare il reddito a condizione che nel periodo d'imposta la giacenza dei depositi e conti correnti complessivamente intrattenuti dal contribuente, calcolata secondo il cambio vigente all'inizio del periodo di riferimento sia superiore a cento milioni di lire (ora 51.645,69 euro) per almeno sette giorni lavorativi continui».*

Conseguentemente, riprendendo quanto riconfermato dalla risposta a interpello n. 788 del 2021 dall'Agenzia delle Entrate, si ha rilevanza delle plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di criptovalute sempre nel caso di cessioni a termine, ed eventualmente nel caso di cessioni a pronti, al verificarsi del superamento della soglia di importo di 51.645,59 Euro e di 7 giorni lavorativi continui.

Al di sotto di tale importo e di una detenzione di 7 giorni lavorativi, non vi è obbligo di indicazione nella dichiarazione dei redditi e non vi è alcuna tassazione, anche in presenza di eventuali plusvalenze realizzate da parte del contribuente,

Come detto, l'obbligo dichiarativo e l'assoggettamento a tassazione delle eventuali plusvalenze scatta infatti solo in caso di superamento di 7 giorni lavorativi di un valore di criptovalute superiore a 51.645,59 Euro, considerato che ai fini della determinazione della realizzazione della plusvalenza rilevano:

- la conversione in moneta di conto (ossia il versamento su un conto corrente bancario);
- eventuali incrementi conseguenti a scambi;
- l'acquisto di beni effettuato con le criptovalute di cui si dispone.

Considerato che manca un prezzo ufficiale giornaliero cui fare riferimento per il rapporto di cambio tra la valuta virtuale e l'Euro all'inizio del periodo di imposta, l'Agenzia consiglia di utilizzare il rapporto di cambio al 1° gennaio rilevato sul sito dove ha acquistato la valuta virtuale o, in mancanza, quello rilevato sul sito dove effettua la maggior parte delle operazioni (quindi, con riferimento a quest'anno, si guarda al 1° gennaio 2022).

Nel calcolo della giacenza media è stato poi chiarito che si deve considerare l'insieme dei wallet detenuti dal contribuente, indipendentemente dalla tipologia dei *wallet* (paper, hardware, desktop, mobile, web).

Sempre in tema di valori da considerare ai fini della plusvalenza, e riprendendo il dettato dell'articolo 67, comma 1-bis, del TUIR, secondo cui, ai fini della determinazione delle plusvalenze/minusvalenze, si considerano cedute per prime le valute acquisite in data più recente, per determinare l'eventuale plusvalenza conseguente a prelievi

da wallet, si deve utilizzare il costo di acquisto considerando cedute per prime le valute acquisite in data più recente (il cosiddetto criterio LIFO).

Come anticipato, sulla plusvalenza si applica la consueta imposta sostitutiva (di Irpef, addizionale Regionale e addizionale Comunale) prevista nella misura del 26 per cento.

Simmetricamente, al verificarsi delle medesime condizioni sopra esposte (superamento di 7 giorni lavorativi di un valore di criptovalute superiore a 51.645,59 Euro) si avrà analoga rilevanza fiscale delle eventuali minusvalenze conseguite.

Risulta strategico dichiarare nel quadro RT eventuali minusvalenze conseguite, anche qualora non ricorra l'obbligo dichiarativo per non superamento dei limiti di valore e giorni di possesso, in quanto tali minusvalenze possono essere utilizzate nell'esercizio in corso e nei quattro successivi per la compensazione con altre plusvalenze realizzate dal contribuente.

Da tutto questo se ne evince che diventa molto importante, per la corretta redazione della dichiarazione dei redditi del contribuente, entrare in possesso della **certificazione rilasciata dall'intermediario** con il quale si effettua trading con le criptovalute, riepilogativa di tutte le operazioni effettuate nel corso dell'anno, e fondamentale per la determinazione di plus o minusvalenze.

Purtroppo spesso non è agevole ottenere tale documentazione, soprattutto in presenza di intermediari esteri. Si fatica a volte ad ottenere la documentazione e se presente, spesso questa è incompleta o poco chiara. Per poter ridurre il rischio di contestazioni fiscali, si consiglia di verificare preventivamente se l'intermediario fornirà un'adeguata informativa delle operazioni svolta in ottica della futura redazione della dichiarazione dei redditi.

### GLI ADEMPIMENTI IN TEMA DI QUADRO RW

Secondo l'Agenzia delle Entrate, il possesso di valute dematerializzate come le criptovalute, è da ricondurre alle "attività estere di natura finanziaria detenute in Italia al di fuori del circuito degli intermediari residenti", e pertanto configura in capo al **soggetto detentore l'obbligo di compilazione del quadro RW** per adempiere al monitoraggio fiscale in caso di detenzione per un valore superiore a una determinata soglia.

Lo ha ribadito anche la sentenza 27 gennaio 2020, n. 1077, del TAR del Lazio, che ha confermato l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, secondo cui i soggetti titolari di valute virtuali sono obbligati a indicare tali valute nel quadro RW del Modello Redditi - Persone Fisiche, concetto nuovamente espresso dall'Agenzia delle Entrate stessa nella recente risposta all'interpello n. 788/2021.

In base a questa impostazione, ai sensi dell'articolo 4 del D.L. n. 167/1990, qualora **l'importo massimo detenuto nel corso del periodo di imposta abbia superato il valore di 15.000 Euro**, scatta l'obbligo di indicazione nella dichiarazione annuale dei redditi del contribuente, nel quadro RW.

Attenzione che, come si può notare, siamo in presenza di **soglia e normativa differente** da quella sopra indicata in tema di imposte dirette. Sarà quindi possibile che un contribuente, che non ha mai raggiunto nell'anno la detenzione per più di 7 giorni lavorativi continui di un portafoglio con controvalore superiore a all'importo di 51.645,59 Euro, e quindi non abbia alcun obbligo impositivo e dichiarativo dal punto di vista delle imposte dirette, sia però costretto alla compilazione del quadro RW in quanto titolare di un portafoglio estero, e che ha superato nel corso dell'anno il controvalore di 15.000 Euro.

Nello specifico della compilazione del quadro RW, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, almeno con riferimento al periodo di imposta 2020:

- nella colonna 3 "*codice individuazione bene*" deve essere inserito il codice 14, ossia altre attività estere di natura finanziaria (e non il codice 5 "Valute estere da depositi e conti correnti", configurando una possibile contraddizione con quanto previsto in tema di imposte dirette);
- non si deve compilare la colonna 4 "*Codice Paese estero*" in considerazione del mancato collegamento territoriale che caratterizza questa particolare tipologia di investimento.

Per ogni contribuente interessato si dovrà quindi:

- in caso di possesso di criptovalute alla data del 31/12, determinare il valore in Euro delle valute virtuali pos-

sedute a tale data dell'anno di imposta in oggetto, con riferimento al cambio risultante dal sito ove sono state acquistate le criptovalute;

- in caso di vendita di criptovalute nel corso dell'anno, indicare nel quadro RW il valore determinato alla data di cessione.

L'interpello n. 788 del 24 novembre 2021 ha confermato che devono essere indicati nel quadro RW anche le criptovalute detenute in un *wallet* con chiave privata in Italia.

## IVIE

Dal punto di vista dell'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero, l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che la detenzione di criptovalute all'estero non comporta imposizione, indipendentemente dall'importo in giacenza o realizzato, in quanto, come stabilito dalla circolare 2 luglio 212, n. 28/E, è un'imposta prevista solo per depositi e conti correnti esclusivamente di natura bancaria.

Possiamo quindi concludere che a livello patrimoniale, il possesso di criptovalute, non determina imposizione.

## IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

Infine una menzione relativamente all'Iva: nessuna imposizione nel caso di operazioni poste in essere da privati (ed era scontato, stante la mancanza di presupposto soggettivo), mentre vi è esenzione ai sensi dell'articolo 10 del D.P.R. n. 633/1972 se l'attività di compravendita di criptovalute avviene nell'ambito di un'attività di impresa, stante l'assimilazione delle operazioni in valuta virtuale alla negoziazione di banconote e divise.

## IN ARRIVO L'ANAGRAFE DELLE VALUTE VIRTUALI

In questo contesto di normativa in prevedibile evoluzione, si segnala la previsione di un nuovo decreto, firmato dal ministro dell'Economia, in attesa di essere pubblicato in Gazzetta Ufficiale, che stabilisce per chi opera con le criptovalute l'obbligo di iscrizione a un registro che sarà gestito dall'Oam (Organismo degli agenti e dei mediatori creditizi), dando quindi vita a una sorta di anagrafe delle valute virtuali.

Con questo registro si punta a fare maggiore chiarezza e rendere più trasparente il mercato delle valute virtuali, anche in ottica di antiriciclaggio e maggiore monitoraggio fiscale.

Il decreto, assimilando la posizione degli operatori di criptovalute a quella di un cambiavalute o *money transfer*, stabilisce che il registro ha la funzione di:

- censire gli operatori;
- raccogliere i dati identificativi dei clienti;
- gestire i dati sintetici relativi all'operatività complessiva di ciascun prestatore di servizi relativi all'utilizzo di valute virtuali e prestatore di servizi di portafoglio digitale per singolo cliente.

È previsto che ogni tre mesi siano comunicati obbligatoriamente i nominativi dei propri clienti e tutte le operazioni effettuate (controvalore in Euro, alla data dell'ultimo giorno del trimestre di riferimento, del saldo totale delle valute legali e delle valute virtuali, il numero e il controvalore complessivo in euro delle operazioni di conversione da valuta legale a virtuale e viceversa e il numero delle operazioni di trasferimento di valuta in uscita e in ingresso da/verso il prestatore di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale riferibili a ciascun cliente).

# Obbligo di comunicazione dei lavoratori autonomi occasionali

(art. 13, D.L. n. 146/2021 conv. da L. n. 215/2021)



A cura di Emanuela Ardillo

Al fine di contrastare l'utilizzo del lavoro autonomo occasionale per mascherare una posizione lavorativa di tipo subordinata, il legislatore ha disposto, a carico dei committenti un nuovo obbligo che prevede la comunicazione preventiva all'Ispettorato Nazionale del Lavoro (INL) dell'inizio dell'attività dei soggetti inquadrati come lavoratori autonomi occasionali utilizzando la stessa procedura prevista per i lavoratori intermittenti. L'obbligo riguarda i rapporti avviati dopo l'entrata in vigore della disposizione o anche avviati prima e ancora in corso alla data del 21 dicembre 2021 e la novità introdotta non è di poco conto.

## IL LAVORO AUTONOMO OCCASIONALE

Il lavoro autonomo occasionale è quella tipologia contrattuale di lavoro autonomo che viene svolto in via non prevalente e senza requisito di professionalità; in altre parole, quel lavoro non subordinato che viene svolto saltuariamente. Queste caratteristiche si ricavano dalle due componenti che lo caratterizzano: il lavoro autonomo e l'occasionalità. Il Codice Civile, all'art. 2222 (TITOLO III – CAPO I), riconduce il lavoro autonomo all'obbligazione assunta da una persona a compiere, verso corrispettivo, un'opera o un servizio. La prestazione, essendo di natura autonoma, non deve avere i caratteri della subordinazione e l'attività deve essere condotta personalmente, cioè direttamente dal prestatore.

### **Codice civile del 16/03/1942 -**

Approvazione del testo del codice civile.

*Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 79 del 4 aprile 1942*

#### Articolo 2222

Contratto d'opera.

#### **Articolo 2222 - Contratto d'opera.**

*In vigore dal 19/04/1942*

Quando una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente, si applicano le norme di questo capo, salvo che il rapporto abbia una disciplina particolare nel libro IV.

Il richiamo al Codice Civile ci porta a sottolineare che sotto questa forma si possono svolgere solo alcune e specifiche attività, in particolare è facile includervi le attività intellettuali in genere, i piccoli lavori manuali ma anche le prestazioni svolte dai procacciatori d'affari, dai programmatori che saltuariamente offrono assistenza informatica, e tutte quelle attività che prevedono l'erogazione di un servizio o lo svolgimento di un'opera.

La qualificazione di "occasionalità" si desume, invece, per contrapposizione di queste attività con quelle che devono essere svolte con una partita IVA e cioè quelle continuative, abituali o periodiche. Con queste premesse è chiaro, quindi, che il principio di occasionalità non può essere ricondotto ad alcun limite di importo, ma trova le sue fondamenta nella modalità non abituale dello svolgimento di un'opera o un servizio: non è occasionale l'attività autonoma di una persona che utilizza per il suo servizio un sito internet o pubblicizza le sue prestazioni, questo nemmeno quando il corrispettivo della propria attività di lavoro autonomo occasionale si concretizza in corrispettivi di modica entità come 100 Euro al mese.

A differenza di chi possiede la partita IVA, cioè di chi esercita l'attività a livello professionale e in modo continuativo, il lavoro autonomo occasionale viene svolto ogni tanto e limitatamente, per fornire un servizio o un'opera ad uno o più committenti nel corso dell'anno.

In altri termini, affinché un soggetto possa svolgere un'attività di lavoro autonomo senza partita IVA, rientrando nella disciplina del lavoro autonomo occasionale è necessario rispettare i seguenti requisiti:

- 1. mancanza di continuità e abitualità della prestazione di lavoro autonomo;**
- 2. mancanza di coordinamento della prestazione.**

Nell'ipotesi in cui si perdano questi requisiti, troveranno applicazione le discipline riguardanti:

1. il lavoro dipendente, se è riscontrabile l'elemento della coordinazione, ed eterodirezione del lavoro, oppure
2. il lavoro autonomo (con partita IVA), per più prestazioni autonome abituali.

Quando ci si accorda per l'effettuazione di una prestazione di lavoro autonomo occasionale, molto spesso ci si accorda verbalmente. Non è, infatti, previsto l'obbligo della forma scritta del contratto; tuttavia, può essere utile, ai fini di supportare la natura contrattuale di lavoro autonomo e di occasionalità, la sua stesura e sottoscrizione. La semplicità e l'elasticità dello strumento, che può essere utilizzato per inquadrare le più diverse situazioni lavorative occasionali e che fino a ieri non richiedeva particolari adempimenti, ha attirato l'attenzione del legislatore che ora ha previsto di estendere a questa tipologia di contratti la disciplina prevista per i lavoratori intermittenti.

**ATTENZIONE:** in riferimento all'obbligo introdotto dalla conversione in legge del D.L. Fiscale, come chiarito dalla Nota n. 29 dell'11 febbraio 2022 dell'INL, il lavoro autonomo occasionale al quale si riferisce la nuova procedura ha una connotazione fiscale ben precisa e, in particolare è il lavoro autonomo che, in ragione dell'occasionalità dell'attività, è sottoposto al regime fiscale di cui all'art. 67, comma 1 lett. I), del D.P.R. n. 917/1986.

## LAVORO AUTONOMO OCCASIONALE VS PRESTAZIONE OCCASIONALE

La differenza tra prestazione occasionale e lavoro autonomo occasionale non è da sottovalutare e per questo è opportuno soffermarsi, prima di proseguire con le specifiche previsioni che il legislatore ha introdotto per il lavoro autonomo occasionale, a cosa si riferiscono queste due espressioni, simili solo per suono ed evocazione.



Lavoro autonomo occasionale e prestazione occasionale **sono entrambe attività non continuative e non abituali**, tuttavia mentre il lavoro autonomo occasionale è esercitato senza alcun vincolo di subordinazione o di coordinamento, la prestazione occasionale viene svolta sotto la direzione di un committente.

Il principale elemento distintivo tra le due forme di lavoro esercitate occasionalmente è la **subordinazione**.

### Lavoro autonomo occasionale

Stando alla definizione fornita dall'art. 2222 del Codice Civile, gli elementi che caratterizzano il lavoro autonomo occasionale sono così sintetizzabili:

- la prestazione non è continua e duratura;
- non c'è l'inserimento nell'organizzazione dell'azienda per la quale si svolge il lavoro;
- è assente il vincolo di coordinamento e subordinazione con il committente.

Tra committente e lavoratore autonomo occasionale viene stipulato un contratto d'opera, per la validità del quale non è richiesta la forma scritta.

Il reddito da lavoro autonomo occasionale è inquadrato fiscalmente tra i **“redditi diversi”**. Per la prestazione svolta il lavoratore emette una ricevuta in cui l'importo è soggetto ad una ritenuta d'acconto. Chiaramente, se il committente è un privato cittadino, la ritenuta d'acconto non dovrà essere esposta nella notula / ricevuta dal momento che il privato non può essere considerato un sostituto d'imposta. In caso di importi superiori a 77,47 Euro, si applica una marca da bollo da 2 Euro.

Il committente può agire come sostituto di imposta, versando per conto del lavoratore autonomo la ritenuta e rilasciando, l'anno fiscale successivo, la Certificazione Unica.

Per quanto riguarda la contribuzione previdenziale, è prevista l'esenzione per compensi percepiti nell'anno fino a 5.000 Euro. Per i compensi che eccedono tale importo è prevista l'applicazione di una contribuzione pari al 33,72% (24% se pensionato o iscritto ad altre forme di previdenza obbligatorie), di cui 2/3 a carico del committente e 1/3 a carico del lavoratore. Il contributo previdenziale a carico del lavoratore deve essere esposto sulla ricevuta di pagamento. In questo caso il lavoratore è tenuto ad iscriversi alla Gestione Separata.

### Prestazione occasionale

La disciplina delle prestazioni occasionali è contenuta nell'art. 54-*bis* del decreto legge n. 50/2017, convertito dalla legge n. 96/2017. Sono anch'esse caratterizzate da un'attività lavorativa occasionale, saltuaria o di ridotta entità, ma con questa fattispecie entriamo nell'ambito del lavoro subordinato e non più lavoro autonomo.

Le prestazioni occasionali si caratterizzano per un limite economico ben preciso all'interno di un anno civile.

Nel periodo che va dal 1° gennaio al 31 dicembre di ogni anno, i contratti attivabili, per ogni singolo utilizzatore, non possono superare il valore complessivo di 5.000 Euro netti.

Parallelamente, ciascun lavoratore può sottoscrivere in un anno uno o più contratti di prestazione occasionale per un valore complessivo di massimo 5.000 Euro netti.

Il limite economico scende a 2.500 Euro annui per le prestazioni complessivamente rese da ogni prestatore in favore del medesimo utilizzatore.

Per i contratti di pensionati, studenti fino ai 25 anni, disoccupati e percettori di prestazioni di sostegno al reddito, l'importo massimo può arrivare fino a 6.666 Euro, invece di 5.000 Euro previsti per la generalità dei prestatori.

I compensi percepiti dal lavoratore sono esenti da imposizione fiscale, non incidono sul suo stato di disoccupato e sono computabili ai fini della determinazione del reddito necessario per il rilascio o il rinnovo del permesso di soggiorno.

È stato però fornito un quadro regolatorio maggiormente stringente per quanto riguarda la tipologia di utilizzatore, la previsione di specifici diritti per i prestatori, insieme alle modalità di gestione dei titoli di pagamento tramite la piattaforma dell'INPS. L'obiettivo è evitare un uso distorto ed elusivo di questa tipologia di prestazione.

Sul versante dei diritti e delle tutele, il prestatore ha diritto all'iscrizione alla Gestione Separata e all'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali. Si applicano poi le disposizioni del D.Lgs. n. 66/2003 in tema di ri-posi giornalieri, settimanali e le pause e quelle dell'art. 3, comma 8 del Testo Unico sulla Sicurezza (D.Lgs. n. 81/2008). I contratti di prestazione occasionale hanno come possibili utilizzatori le microimprese con non più di cinque dipendenti a tempo indeterminato e le amministrazioni pubbliche per cui sono però previsti ulteriori vincoli specifici (l'utilizzo è consentito solo per particolari esigenze come i progetti speciali per categorie di soggetti in stato di povertà, disabilità, detenzione, tossicodipendenza, di fruizione di ammortizzatori sociali, lavori di emergenza correlati a calamità o eventi naturali improvvisi, attività di solidarietà, organizzazione di manifestazioni). Il decreto legge n. 87/2018, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 96/2018, ha previsto che possono essere utilizzatori anche le aziende alberghiere e le strutture ricettive turistiche che occupano fino a otto lavoratori e quelle agricole fino a cinque dipendenti.

I contratti di prestazione occasionale si caratterizzano per una modalità di attivazione e gestione semplificata, interamente telematica svolta attraverso la piattaforma INPS, garantendo al contempo la loro piena tracciabilità. Gli adempimenti possono essere effettuati anche dai soggetti intermediari di cui alla Legge 11 gennaio 1979, n. 12, come ad esempio, commercialisti, esperti contabili e consulenti del lavoro.

Non è prevista una transazione diretta tra prestatore e utilizzatore ma quest'ultimo per attivare il contratto deve versare le somme utilizzabili attraverso la piattaforma informatica INPS. Inoltre, almeno un'ora prima dell'inizio della prestazione, l'utilizzatore deve comunicare - sempre attraverso la medesima piattaforma o i contact center dell'Istituto - i seguenti elementi: i dati anagrafici e identificativi del prestatore; il luogo di svolgimento della prestazione; l'oggetto della prestazione; la data e l'ora di inizio e di termine della prestazione o, per l'imprenditore agricolo, l'azienda alberghiera, la struttura ricettiva che opera nel settore del turismo o l'ente locale, la durata della prestazione con riferimento a un arco temporale non superiore a dieci giorni; il compenso pattuito per la prestazione. Contestualmente il prestatore riceverà una notifica tramite SMS o posta elettronica.

Il compenso orario minimo è di 9 Euro netti (12,37 Euro lordi) e non può essere inferiore a 36 Euro per prestazioni di durata non superiore a 4 ore continuative nell'arco della giornata. Per il lavoro agricolo, il riferimento è la retribuzione oraria per le prestazioni di natura subordinata come individuata nel contratto collettivo di riferimento.

Esistono poi dei limiti e divieti al ricorso ai contratti di prestazione occasionale:

- l'utilizzatore non può acquisire prestazioni di lavoro occasionali da soggetti con i quali abbia in corso o abbia cessato da meno di sei mesi un rapporto di lavoro subordinato o di collaborazione coordinata e continuativa;
- le imprese agricole possono utilizzare questi contratti solo se si tratta di studenti under 25, pensionati, disoccupati e percettori di prestazioni di sostegno al reddito non iscritti nell'anno precedente negli elenchi anagrafici dei lavoratori agricoli (condizione da autocertificare, da parte del prestatore, al momento della registrazione alla piattaforma informatica "PrestO");
- non possono essere utilizzati dalle imprese dell'edilizia e di settori affini, delle imprese esercenti l'attività di escavazione o lavorazione di materiale lapideo, delle imprese del settore delle miniere, cave e torbiere;
- è vietato l'utilizzo nell'ambito dell'esecuzione di appalti di opere o servizi.

Le nuove disposizioni prevedono anche delle sanzioni. In caso di mancato rispetto dei limiti economici annuali previsti (2.500 Euro netti in favore del medesimo utilizzatore) o della durata complessiva della prestazione con superamento delle 280 ore previste, salvo che per le pubbliche amministrazioni, il rapporto si trasforma in un rapporto di lavoro a tempo pieno e indeterminato.

L'INPS ha fornito le istruzioni operative per utilizzare la piattaforma informatica dedicata al "PrestO" con la Circolare n. 107/2017 e la successiva Circolare n. 103/2018.

Differenze tra Lavoro autonomo occasionale e Prestazione occasionale	
LAVORO AUTONOMO OCCASIONALE	PRESTAZIONE OCCASIONALE
<b>Lavoro non subordinato</b>	<b>Lavoro subordinato</b>
<p>Non vi è obbligo di forma scritta del contratto.</p> <p>Limite economico entro cui può essere utilizzato all'interno di un anno civile (1° gennaio – 31 dicembre): <b>non ci sono limiti economici</b> ma diverse previsioni previdenziali al superamento di una soglia di reddito annuale.</p> <p>I lavoratori autonomi occasionali, superata la soglia di 5.000 Euro lorde annue, sono tenuti all'iscrizione alla Gestione Separata e al versamento dei contributi. L'imponibile previdenziale è costituito dal compenso lordo erogato al lavoratore, dedotte eventuali spese addebitate al committente.</p> <p>I prestatori d'opera occasionali non sono soggetti alla normativa assistenziale Inail.</p> <p>Ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera I) del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), i redditi da lavoro autonomo occasionale sono fiscalmente classificati fra i <b>"redditi diversi"</b>.</p> <p>L'articolo 71, comma 2 del TUIR dispone che l'imponibile sia ricavato per differenza tra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese sostenute per la loro produzione.</p>	<p>La forma del contratto deve essere scritta.</p> <p>Limite economico entro cui può essere utilizzato all'interno di un anno civile (1° gennaio – 31 dicembre):</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. il lavoratore non può ricevere più di 5.000 Euro netti dalla totalità dei datori di lavoro;</li> <li>2. Il datore di lavoro non può erogare più di 5.000 Euro netti rispetto alla totalità dei lavoratori;</li> <li>3. il lavoratore non può ricevere più di 2.500 Euro netti dallo stesso datore di lavoro.</li> </ol> <p>Dal punto di vista dei diritti e delle tutele, il lavoratore ha diritto all'iscrizione alla Gestione Separata INPS e all'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali (Inail). Si applicano le disposizioni in tema di riposi giornalieri, settimanali e le pause e le norme previste dal Testo Unico sulla sicurezza (D.Lgs. n. 81/2008).</p> <p>I compensi percepiti dal lavoratore <b>sono esenti da imposizione fiscale</b>, non incidono sul suo stato di disoccupato e sono computabili ai fini della determinazione del reddito necessario per il rilascio o il rinnovo del permesso di soggiorno.</p>

### LAVORO AUTONOMO OCCASIONALE - INQUADRAMENTO FISCALE

Il reddito da lavoro autonomo occasionale rientrante nelle nuove previsioni normative è quello riconducibile al **contratto d'opera inquadrato fiscalmente tra i "redditi diversi" di cui all'art. 67, comma 1, lett. I), del TUIR**. Non si tratta quindi di tutti i lavori occasionali in quanto sono esclusi da questo perimetro i rapporti di agenzia, commissione, mediazione, rappresentanza, commercio e procacciamento d'affari che, pur essendo "redditi diversi" per i quali il fisco riserva le disposizioni della lettera "i" (e non lettera "l") dell'art. 67, comma 1 del TUIR e un riquadro diverso all'interno della dichiarazione dei redditi.

Sono, altresì, escluse dall'obbligo, per specifica indicazione fornita nelle Faq dell'INL, le mere prestazioni intellettuali dei correttori di bozze, dei progettisti grafici, dei lettori di opere in festival o in libreria, dei relatori in convegni e conferenze, dei docenti e dei redattori di articoli e testi.

Da qui in poi, con l'espressione lavoro autonomo occasionale ci riferiremo solo ed esclusivamente a quanto l'ambito fiscale, e quindi l'art. 67 comma 1 lettera I del TUIR, specificatamente richiama, con esclusione di tutti i redditi derivanti da attività commerciali non abituali (per esempio le provvigioni occasionali soggette a ritenuta

d'acconto del 23% sul 50%) e con esclusione delle prestazioni intellettuali.

Nel lavoro autonomo occasionale il reddito tassabile è determinato dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione (art. 71, comma 2, del TUIR).

Il reddito autonomo occasionale (imponibile per cassa), se corrisposto da un sostituto d'imposta, al momento dell'erogazione è soggetto ad una ritenuta d'acconto pari al 20%. La ritenuta deve essere effettuata dal committente sul compenso comprensivo dei rimborsi spese analiticamente risultanti dalla nota emessa dal prestatore (art. 25 D.P.R. n. 600/1973).

Così come per il lavoro autonomo abituale, nel caso in cui il committente sia un privato (o non sia un sostituto di imposta in generale) il contribuente non esporrà la ritenuta d'acconto, e l'importo netto coinciderà con quello lordo; la medesima situazione si realizza nel caso in cui il committente non sia fiscalmente residente in Italia.

Al contrario, se il committente è un sostituto di imposta italiano ma il lavoratore autonomo occasionale non è un contribuente residente in Italia, all'importo lordo si applicherà una ritenuta a titolo di imposta del 30%.

In caso di effettuazione della ritenuta, il sostituto d'imposta dovrà versare, entro il 16° giorno del mese successivo al pagamento delle prestazioni, mediante F24, la ritenuta, e certificherà le prestazioni attraverso apposita CU (Certificazione Unica).



I redditi ottenuti con questa tipologia di rapporto sono classificabili come redditi diversi e, come per i lavoratori autonomi, i titolari degli stessi possono beneficiare della detrazione da lavoro autonomo. La detrazione non può essere beneficiata dal lavoratore che percepisce una pensione o che sia già titolare di un rapporto dipendente per cui gode della detrazione da lavoro dipendente.

I lavoratori così operanti non devono assicurarsi all'INAIL e non lo devono fare nemmeno i loro committenti.

### LAVORO AUTONOMO OCCASIONALE - INQUADRAMENTO PREVIDENZIALE

Chi ha intenzione di instaurare un rapporto di lavoro autonomo occasionale con un'azienda committente non deve né iscriversi alla Gestione Separata, se non si superano i 5.000 Euro di reddito, né aprire la partita IVA.

Se si continua a svolgere la propria attività saltuariamente, in via non subordinata e in via prevalentemente personale (cioè senza l'aiuto di nessun'altro), non è necessario aprire la partita IVA. Infatti, **è possibile superare il limite dei 5.000 Euro lordi annui e rimanere comunque soggetti al regime fiscale della ritenuta d'acconto del 20%**; mentre, a livello contributivo, sarà necessario iscriversi alla Gestione Separata e pagare i relativi contributi. I soggetti esercenti attività di lavoro autonomo occasionale devono iscriversi alla Gestione Separata istituita presso l'INPS solo qualora il reddito annuo derivante da dette attività sia superiore a 5.000 Euro.

Per il versamento dei contributi da parte dei soggetti esercenti attività di lavoro autonomo occasionale, si applicano le modalità e i termini previsti per i collaboratori coordinati e continuativi; quindi, la contribuzione complessivamente dovuta alla Gestione Separata è differenziata in relazione alla posizione previdenziale del collaboratore. I committenti sono tenuti al versamento del contributo totale, comprensivo della quota a carico dei collaboratori. Il versamento deve essere eseguito entro il 16° giorno del mese successivo al pagamento dei compensi, cumulativamente per tutti i collaboratori presenti e per i quali esso è dovuto e indipendentemente dal periodo al quale il compenso si riferisce. I contributi che dovrà versare il committente verranno accreditati al prestatore, il quale li vedrà nella Gestione Separata.

Per il versamento deve essere utilizzato il modello F24 dove, nella colonna “causale”, devono essere indicati i seguenti codici:

**C10** per i collaboratori iscritti ad altra forma pensionistica obbligatoria e per i titolari di pensione diretta;

**CXX** per i collaboratori non iscritti ad altra forma pensionistica obbligatoria.

**ATTENZIONE:** l'INPS ha chiarito che il reddito di 5.000 euro costituisce una fascia di esenzione e che, in caso di superamento di detta fascia, sempre in relazione alle sole attività considerate dalla norma, i contributi sono dovuti esclusivamente sulla quota di reddito eccedente. Per le ipotesi di superamento dell'importo di 5.000 euro in costanza di una pluralità di rapporti, ciascun committente dovrà assoggettare a contribuzione la quota parte del reddito complessivamente eccedente la fascia esente, determinata in base al rapporto proporzionale tra l'emolumento dallo stesso erogato nel mese e la somma degli emolumenti erogati, nello stesso mese, dagli altri committenti (singolo compenso mensile moltiplicato per 100 e diviso per la somma dei compensi mensili).

Ma cosa succede se si superano i 5.000 Euro annui?

Se il prestatore dovesse superare i 5.000 Euro dovrà:

1. comunicarlo al/ai proprio/i committente/i attraverso apposita certificazione o direttamente sulla ricevuta,
2. iscriversi alla Gestione Separata e pagare 1/3 dei contributi per le prestazioni rese da lì in avanti.

L'obbligo di iscrizione alla Gestione Separata ricade sul lavoratore autonomo.

L'obbligo del versamento dei contributi ricade sul committente, anche per la quota a carico del lavoratore autonomo: il committente dovrà pagare 2/3 dei contributi dovuti sull'imponibile richiesto dal prestatore in base all'aliquota contributiva da lui applicata nell'anno, e **dovrà prendersi l'onere di versare anche la quota parte del lavoratore**, dallo stesso trattenuta all'atto del pagamento.

La quota parte, a carico del lavoratore, dell'eventuale contributo INPS costituirà onere deducibile da esporre sul modello Redditi PF o 730 dell'anno fiscale di riferimento.

## LAVORO AUTONOMO OCCASIONALE - OBBLIGO DOCUMENTALE

Il lavoratore autonomo occasionale non deve emettere alcuna fattura (come invece accade per il titolare di partita IVA), ma sarà sufficiente che prepari una ricevuta datata, numerata, recante i dati personali e del committente, indicante il compenso lordo (su cui applicherà la ritenuta d'acconto se necessario), e firmata.

Oltre a ciò dovrà indicare la norma di esenzione IVA, in quanto i redditi da lavoro autonomo occasionale non sono soggetti ad IVA; il prestatore, però, rimarrà obbligato ad apporre sulla ricevuta la marca da bollo di 2 Euro per i corrispettivi di importo superiore a 77,47 Euro.

È facoltà del prestatore addebitare il costo della marca da bollo al proprio committente.

## LA NUOVA DISCIPLINA DELLA COMUNICAZIONE PREVENTIVA

Al fine di contrastare forme elusive nell'utilizzo di tale tipologia contrattuale, l'avvio dell'attività dei suddetti lavoratori è oggetto di preventiva comunicazione all'Ispettorato Territoriale del Lavoro competente per territorio, da parte del committente, mediante SMS o posta elettronica.

Prima dell'inizio dello svolgimento di una prestazione di lavoro occasionale, il committente dovrà comunicare i dati fondamentali relativi alla prestazione, così come oggi già avviene per il lavoro intermittente.

L'obbligo in questione è previsto all'interno della disciplina in materia di sospensione dell'attività imprenditoriale di cui all'art. 14 del D.Lgs. n. 81/2008, ragion per cui anche il nuovo obbligo comunicazionale **interessa esclusivamente i committenti che operano in qualità di imprenditori**. Riguarda i rapporti avviati dopo l'entrata in vigore della disposizione o, anche se avviati prima, ancora in corso alla data di emanazione della Nota n. 29

dell'11 gennaio 2022 dell'INL condivisa con l'Ufficio legislativo del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali. Per tutti i rapporti di lavoro in essere alla data di emanazione della presente nota, nonché per i rapporti iniziati a decorrere dal 21 dicembre e già cessati, stante l'assenza di indicazioni al riguardo, la comunicazione era da effettuarsi entro 7 giorni di calendario dalla pubblicazione della stessa e cioè entro il 18 gennaio 2022 compreso.

Per i rapporti di lavoro autonomo occasionale avviati successivamente alla data di pubblicazione della Nota n. 29 dell'11 gennaio 2022, **la comunicazione andrà effettuata prima dell'inizio della prestazione** del lavoratore autonomo occasionale, eventualmente risultante dalla lettera di incarico.

**ATTENZIONE:** per individuare l'assoggettabilità della prestazione alla comunicazione in oggetto, non si dovrà far riferimento alla data di pagamento del lavoratore, che potrebbe anche non essere ancora avvenuta, ma esclusivamente alla data di inizio della prestazione.

Si può decidere di predisporre, firmare, scansionare e inviare un documento in allegato alla e-mail dedicata con le informazioni richieste.

Spett.le

ITL di \_\_\_\_\_

E-mail \_\_\_\_\_

**Oggetto: comunicazione avvio attività lavoro autonomo occasionale**

Il/La sottoscritt \_\_\_\_\_ in qualità di \_\_\_\_\_

della ditta/società \_\_\_\_\_, con sede legale in \_\_\_\_\_, C.F./P.I. \_\_\_\_\_

ai sensi di quanto previsto dal nuovo articolo 14, comma 1, del TU Salute e Sicurezza nei luoghi di lavoro (decreto legislativo n. 81/08)

COMUNICA

l'avvio di una prestazione di lavoro autonomo occasionale con il sig./sig.ra \_\_\_\_\_, nato/a a \_\_\_\_\_ (\_\_\_\_), il \_\_\_\_\_, C.F. \_\_\_\_\_, e residente in \_\_\_\_\_.

La prestazione lavorativa che consiste \_\_\_\_\_ verrà resa presso \_\_\_\_\_ dal \_\_/\_\_/\_\_\_\_ al dal \_\_/\_\_/\_\_\_\_.

Come da lettera di incarico sottoscritta tra le parti, il compenso è stabilito in € \_\_\_\_\_, al lordo della ritenuta di acconto del 20%.

Si comunica altresì che la prestazione di cui alla presente comunicazione sarà da svolta in piena autonomia tecnica ed organizzativa, senza alcun vincolo di subordinazione e senza l'inserimento nell'organizzazione gerarchica del committente. Il suddetto incarico si configura come una prestazione di lavoro autonomo occasionale ai sensi dell'art. 2222 c.c.

Distinti saluti.

Luogo e data

Il Committente

\_\_\_\_\_

(Timbro e firma)

In alternativa si possono riportare i dati direttamente nel corpo della e-mail. In quest'ultimo caso il messaggio di posta deve avere i seguenti contenuti minimi:

- dati del committente e del prestatore;
- luogo della prestazione;
- sintetica descrizione dell'attività;
- data inizio prestazione e presumibile arco temporale entro il quale potrà considerarsi compiuta la prestazione (ad es. 1 giorno, una settimana, un mese);
- ammontare del compenso qualora stabilito al momento dell'incarico.

Secondo la disposizione in esame, l'obbligo di comunicazione, da effettuarsi all'Ispettorato Territoriale del Lavoro competente per territorio e cioè in ragione del luogo dove si svolge la prestazione, avviene mediante SMS o posta elettronica e comunque con le modalità operative di cui all'art. 15 del D.Lgs. n. 81/2015 già in uso in relazione ai rapporti di lavoro intermittente.

Nel rispetto di tali modalità, pertanto, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali provvederà ad aggiornare/integrare gli applicativi in uso, al fine di consentire una semplificazione degli adempimenti.

Nelle more, la comunicazione andrà effettuata attraverso l'invio di una e-mail ad uno specifico indirizzo di posta elettronica messo a disposizione da ciascun Ispettorato Territoriale. **Trattasi di un indirizzo di posta ordinaria e non certificata e pertanto il personale ispettivo potrà verificare anche presso i committenti la conservazione di una copia della comunicazione.**

In attesa dell'integrazione degli applicativi in uso presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, la comunicazione andrà eseguita attraverso l'invio di una e-mail allo specifico indirizzo di posta elettronica ordinaria messo a disposizione da ciascun Ispettorato Territoriale del Lavoro competente per territorio.

#### Casella di posta

ITL.Ancona.occasionalispettorato.gov.it	ITL.Crotone.occasionalispettorato.gov.it
ITL.Aosta.occasionalispettorato.gov.it	ITL.Cuneo.occasionalispettorato.gov.it
ITL.Aquila.occasionalispettorato.gov.it	ITL.Ferrara-Rovigo.occasionalispettorato.gov.it
ITL.Arezzo.occasionalispettorato.gov.it	ITL.Firenze.occasionalispettorato.gov.it
ITL.AscoliPiceno.occasionalispettorato.gov.it	ITL.Foggia.occasionalispettorato.gov.it
ITL.Asti-Alessandria.occasionalispettorato.gov.it	ITL.Frosinone.occasionalispettorato.gov.it
ITL.Avellino.occasionalispettorato.gov.it	ITL.Genova.occasionalispettorato.gov.it
ITL.Bari.occasionalispettorato.gov.it	ITL.Grosseto.occasionalispettorato.gov.it
ITL.Belluno.occasionalispettorato.gov.it	ITL.Imperia.occasionalispettorato.gov.it
ITL.Benevento.occasionalispettorato.gov.it	ITL.LaSpezia.occasionalispettorato.gov.it
ITL.Bergamo.occasionalispettorato.gov.it	ITL.Latina.occasionalispettorato.gov.it
ITL.Biella-Vercelli.occasionalispettorato.gov.it	ITL.Lecce.occasionalispettorato.gov.it
ITL.Bologna.occasionalispettorato.gov.it	ITL.Livorno-Pisa.occasionalispettorato.gov.it
ITL.Brescia.occasionalispettorato.gov.it	ITL.Lucca-Massacarrara.occasionalispettorato.gov.it
ITL.Brindisi.occasionalispettorato.gov.it	ITL.Macerata.occasionalispettorato.gov.it
ITL.Cagliari-Oristano.occasionalispettorato.gov.it	ITL.Mantova.occasionalispettorato.gov.it
ITL.Campobasso-Isernia.occasionalispettorato.gov.it	ITL.Milano-Lodi.occasionalispettorato.gov.it
ITL.Caserta.occasionalispettorato.gov.it	ITL.Modena.occasionalispettorato.gov.it
ITL.Catanzaro.occasionalispettorato.gov.it	ITL.Napoli.occasionalispettorato.gov.it
ITL.Chieti-Pescara.occasionalispettorato.gov.it	ITL.Novara-Verbania.occasionalispettorato.gov.it
ITL.Como-Lecco.occasionalispettorato.gov.it	ITL.Nuoro.occasionalispettorato.gov.it
ITL.Cosenza.occasionalispettorato.gov.it	ITL.Padova.occasionalispettorato.gov.it
ITL.Cremona.occasionalispettorato.gov.it	ITL.Parma-ReggioEmilia.occasionalispettorato.gov.it

ITL.Pavia.occasionalni@ispettorato.gov.it	ITL.Sondrio.occasionalni@ispettorato.gov.it
ITL.Perugia.occasionalni@ispettorato.gov.it	ITL.Taranto.occasionalni@ispettorato.gov.it
ITL.PesaroUrbino.occasionalni@ispettorato.gov.it	ITL.Teramo.occasionalni@ispettorato.gov.it
ITL.Piacenza.occasionalni@ispettorato.gov.it	ITL.Terni-Rieti.occasionalni@ispettorato.gov.it
ITL.Potenza-Matera.occasionalni@ispettorato.gov.it	ITL.Torino.occasionalni@ispettorato.gov.it
ITL.Prato-Pistoia.occasionalni@ispettorato.gov.it	ITL.Treviso.occasionalni@ispettorato.gov.it
ITL.Ravenna-ForliCesena.occasionalni@ispettorato.gov.it	ITL.Trieste-Gorizia.occasionalni@ispettorato.gov.it
ITL.ReggioCalabria.occasionalni@ispettorato.gov.it	ITL.Udine-Pordenone.occasionalni@ispettorato.gov.it
ITL.Rimini.occasionalni@ispettorato.gov.it	ITL.Varese.occasionalni@ispettorato.gov.it
ITL.Roma.occasionalni@ispettorato.gov.it	ITL.Venezia.occasionalni@ispettorato.gov.it
ITL.Salerno.occasionalni@ispettorato.gov.it	ITL.Verona.occasionalni@ispettorato.gov.it
ITL.Sassari.occasionalni@ispettorato.gov.it	ITL.ViboValentia.occasionalni@ispettorato.gov.it
ITL.Savona.occasionalni@ispettorato.gov.it	ITL.Vicenza.occasionalni@ispettorato.gov.it
ITL.Siena.occasionalni@ispettorato.gov.it	ITL.Viterbo.occasionalni@ispettorato.gov.it

Una comunicazione già trasmessa potrà essere annullata o i dati indicati potranno essere modificati in qualunque momento antecedente all'inizio dell'attività del prestatore.

Eventuali errori che non compromettano la possibilità di individuare le parti del rapporto, la data di inizio della prestazione o il luogo di svolgimento non possono comunque tradursi in una omissione della comunicazione.

## IMPIANTO SANZIONATORIO

Per quanto riguarda l'impianto sanzionatorio *«in caso di violazione degli obblighi si applica la sanzione amministrativa da Euro 500 a Euro 2.500 in relazione a ciascun lavoratore autonomo occasionale per cui è stata omessa o ritardata la comunicazione non si applica la procedura di diffida di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 23 aprile 2004, n. 124»*.

La norma ha l'obiettivo di contrastare l'utilizzo abusivo di questa forma contrattuale, la quale talvolta nasconde delle situazioni di effettiva subordinazione.

Le sanzioni potranno essere dunque più di una laddove gli obblighi comunicazionali omessi riguardino più lavoratori e potranno applicarsi anche laddove il rapporto di lavoro si protragga oltre il periodo inizialmente indicato nella comunicazione senza che si sia provveduto ad effettuare una nuova.

## Gli ultimi chiarimenti per il non profit

Secondo il chiarimento dell'Ispettorato del Lavoro sono esclusi dall'obbligo di comunicazione gli enti che non svolgono attività commerciale.

**L'obbligo** di comunicazione preventiva a carico dei committenti **riguarda i soli committenti che operano in qualità di imprenditori.**

La nozione di "imprenditore" è stata chiarita dalla **Nota n. 109 del 27 gennaio 2022**, a firma congiunta dell'ufficio legislativo del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro, la quale è organizzata sotto forma di domanda e risposta.

Con la *Faq* numero 1 è stato precisato che **gli enti del Terzo settore che svolgono solamente attività non commerciale (e che quindi operano con il solo codice fiscale) non devono adempiere all'obbligo di comunicazione** in quanto non sono considerati "imprenditori". Nonostante la *Faq* ministeriale si riferisca nello specifico agli E, **la stessa considerazione vale anche per gli altri enti non profit (associazioni, fondazioni, comitati)**, che non siano enti del Terzo settore ma che parimenti non svolgano alcun tipo di attività commerciale.

La Nota quindi distingue tra:

- gli enti non profit che svolgono esclusivamente attività non commerciali (con solo codice fiscale), i quali non

- devono inviare la comunicazione preventiva in relazione alle attività di lavoro autonomo;
- gli enti non profit che svolgono anche attività commerciali, in via esclusiva, prevalente o anche solamente marginale rispetto a quelle istituzionali: in tali situazioni l'obbligo di comunicazione scatta solo "con riferimento ai lavoratori autonomi occasionali impiegati nell'attività imprenditoriale". Provando a fare un esempio: se un'associazione organizza un corso di formazione rivolto a terzi a pagamento e il docente è inquadrato come lavoratore autonomo occasionale, l'ente avrà l'obbligo di comunicare all'Ispettorato Territoriale del Lavoro l'avvio della prestazione poiché la stessa si inserisce in un'attività di tipo commerciale; qualora lo stesso corso, tenuto dallo stesso soggetto, fosse invece svolto in maniera gratuita e senza quindi chiedere nulla ai partecipanti, in quel caso non vi sarebbe l'obbligo per l'ente di comunicare l'avvio della prestazione occasionale.

**ATTENZIONE:** si potrà quindi realizzare la fattispecie per cui in capo a un medesimo ente potranno coesistere lavoratori occasionali per i quali è stata fatta la comunicazione preventiva, e lavoratori per i quali non è stata fatta poiché impiegati nell'attività non commerciale.

## Le **Faq** dell'ISPETTORATO NAZIONALE DEL LAVORO

### 1. **Gli Enti del Terzo settore che svolgono esclusivamente attività non commerciale, in qualità di Committenti, hanno l'obbligo di comunicazione dei lavoratori autonomi occasionali?**

- No, in quanto, come chiarito con la nota del Ministero del lavoro e delle politiche sociali e INL prot. n. 29 dell'11.01.2022 "... il nuovo obbligo comunicazionale interessa esclusivamente i committenti che operano in qualità di imprenditori". Tuttavia, laddove tali Enti svolgano, anche in via marginale, un'attività d'impresa – il cui esercizio è ammesso dal prevalente orientamento giurisprudenziale – sono tenuti all'assolvimento dell'obbligo con riferimento ai lavoratori autonomi occasionali impiegati nell'attività imprenditoriale.

### 2. **Le aziende di vendita diretta a domicilio, in qualità di Committenti, sono escluse dall'obbligo di comunicazione dei lavoratori autonomi occasionali per la figura dell'incaricato alla vendita occasionale?**

- Sì, in quanto l'obbligo in questione interessa esclusivamente i lavoratori autonomi occasionali inquadrabili nella definizione contenuta nell'art. 2222 c.c. e sottoposti al regime fiscale di cui all'art. 67, comma 1 lett. l), del D.P.R. n. 917/1986 (v. nota citata prot. n. 29 dell'11.01.2022). Nel caso in esame, l'attività è invece inquadrabile nell'ambito dei redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. i) in quanto, come chiarito con la risoluzione del 12 luglio 1995 prot. 180 del Ministero delle Finanze, "sembra evidente che la stessa (...) configuri attività commerciale, la quale può essere svolta in modo abituale o in maniera occasionale".

### 3. **La prestazione resa dal procacciatore d'affari occasionale deve essere comunicata?**

- No, in quanto i redditi prodotti dal procacciatore d'affari occasionale rientrano nell'ambito di applicazione dell'art. 67, comma 1, lett. i), del D.P.R. n. 917/1986.

### 4. **La Pubblica Amministrazione e/o gli enti pubblici non economici sono esonerati dall'adempimento della comunicazione preventiva?**

- Sì, in quanto esso si riferisce esclusivamente ai committenti che operano in qualità di imprenditori, con conseguente esclusione della pubblica amministrazione, ivi compresi gli enti pubblici non economici secondo l'elencazione rinvenibile nell'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 165/2001.

**5. I lavoratori autonomi occasionali impiegati in prestazioni di natura intellettuale possono essere esclusi dall'obbligo di comunicazione preventiva?**

- Come chiarito con la citata nota prot. n. 29 dell'11.01.2022, le prestazioni escluse dall'obbligo di comunicazione sono tra l'altro quelle riconducibili alla disciplina contenuta negli artt. 2229 e ss. c.c. In ragione della ratio della norma volta a «...contrastare forme elusive nell'utilizzo di tale tipologia contrattuale» e della sua collocazione all'interno della disciplina sul provvedimento di sospensione dell'attività imprenditoriale, si ritiene che siano comunque escluse dall'obbligo comunicazionale le prestazioni di natura prettamente intellettuale. Pertanto, possono essere esclusi, a mero titolo esemplificativo, i correttori di bozze, i progettisti grafici, i lettori di opere in festival o in libreria, i relatori in convegni e conferenze, i docenti e i redattori di articoli e testi.

**6. L'adempimento comunicativo va effettuato nell'ipotesi in cui la prestazione lavorativa venga resa da remoto con modalità telematica dall'abitazione/ufficio del prestatore di lavoro?**

- Di per sé il luogo di lavoro non costituisce una scriminante dell'obbligo di comunicazione.

**7. Le prestazioni di lavoro autonomo occasionale rese da lavoratori dello spettacolo vanno comunicate?**

- No, nella misura in cui i lavoratori autonomi dello spettacolo siano già oggetto degli specifici obblighi di comunicazione individuati dall'art. 6 del D.Lgs.C.P.S. n. 708/1947.

**8. Le Fondazioni ITS che erogano percorsi formativi professionalizzanti e che, nell'espletamento della loro attività istituzionale, in taluni casi, si avvalgono dell'attività di lavoratori autonomi occasionali devono assolvere all'obbligo comunicazionale?**

- No, nella misura in cui l'attività istituzionale di cui trattasi non è qualificabile quale attività di impresa.

**9. L'obbligo comunicazionale riguarda anche le prestazioni di lavoro autonomo occasionale svolte in favore delle ASD e SSD?**

- No, in quanto esso si riferisce esclusivamente ai committenti che operano in qualità di imprenditori, con conseguente esclusione delle ASD (Associazione Sportiva Dilettantistica) e SSD (Società Sportiva Dilettantistica) che operano senza finalità di lucro.

**10. Gli Studi Professionali che si avvalgono di prestazioni di lavoro autonomo occasionale sono tenuti all'obbligo comunicazionale?**

- Gli Studi Professionali, ove non organizzati in forma di impresa, non sono tenuti ad effettuare la comunicazione in quanto la norma si riferisce esclusivamente ai committenti che operano in qualità di imprenditori.

## PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

“Il Collaboratore di Studio” è una rivista on line a cadenza mensile

È prevista la vendita esclusivamente in abbonamento

Eventuali numeri non pervenuti devono essere reclamati via mail al servizio clienti non appena ricevuto il numero successivo

## PREZZO DELL'ABBONAMENTO

Prezzo dell'abbonamento annuale per l'anno 2022: Euro 110 + IVA

## DIRETTORE RESPONSABILE

Andrea Meneghello

## COMITATO SCIENTIFICO

Federico Dal Bosco – Dottore Commercialista

Mario Di Bernardo – Dottore Commercialista

Francesca Iula – Dottore Commercialista

Luca Malaman – Dottore Commercialista

Andrea Meneghello – Ragioniere Commercialista

Emanuele Pisati – Dottore, Ragioniere Commercialista

Pierfranco Santini – Dottore Commercialista

Luca Signorini – Ragioniere Commercialista

## HANNO COLLABORATO A QUESTO NUMERO

Emanuela Ardillo, Federico Dal Bosco, Francesca Iula, Luca Malaman, Rita Passannanti, Vincenzo Verrusio

Chiuso in redazione il 16 Febbraio 2022

## SERVIZIO CLIENTI

Per la redazione/distribuzione/abbonamento/rinnovi:

tel. 02 84892710

e-mail [riviste@professionecommercialista.com](mailto:riviste@professionecommercialista.com)

## PROGETTO GRAFICA E IMPAGINAZIONE

A Comunicazione Srl – [www.acomunicazione.com](http://www.acomunicazione.com)

*La rivista è registrata presso il Tribunale di Verona - n. 2.086 R.S.*

*Tutti i contenuti della rivista sono soggetti a copyright.*

*Qualsiasi riproduzione, divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzati espressamente da Namirial S.p.A. sono vietati. Ogni violazione sarà perseguita a norma di legge. Si declina ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nella rivista. Pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, Namirial S.p.A. non risponde di danni derivanti dall'uso dei dati e delle informazioni ivi contenute.*

© 2022 Namirial S.p.A. - Via Caduti sul Lavoro n. 4, 60019 Senigallia (An) - Italia – Local Business Unit di Assago (MI) Centro Direzionale Milanofiori - Strada 1 – Palazzo F6 20057 Assago (MI)