PAOLO RIPAMONTI – ELENA INVERNIZZI

Commercialisti Associati – Revisori Legali

Gentile Cliente

Circolare n.1 Novità ed argomenti d'interesse di fine anno.

Prima di esaminare la Legge di stabilità (o di bilancio) per il 2022 approvata, come spesso accaduto negli ultimi anni, il 30/12/2021, devono essere esaminati alcuni provvedimenti precedenti o prese di posizione dell'Amministrazione Finanziaria ed altri provvedimenti di natura fiscale di generale applicazione che possono avere rilevanza per numerosi contribuenti.

In sede in conversione del D.L.146/2021 (c.d. "collegato fiscale" alla Legge di bilancio) definitivamente convertito in legge con effetto dal 21/12/2021, sono state introdotte rilevanti novità che meritano una sommaria esposizione.

Allungamento dei termini di pagamento per cartelle esattoriali. Per le cartelle notificate dal 1° settembre 2021 al 31/12/2021, i termini del pagamento risultano prorogati da 60 giorni a 180 giorni. L' eventuale impugnazione resta invece ferma entro i 60 giorni.

Non impugnabilità degli estratti di ruolo. L'estratto di ruolo è un documento informatico rilasciato dall'Agente della riscossione a richiesta del debitore e che riepiloga gli elementi della pretesa tributaria o contributiva. Tale atto non era già previsto tra gli atti tassativi impugnabili indicati nell'art.19 del D. Lgs.546/92 (Contenzioso tributario). La giurisprudenza di legittimità (Corte di Cassazione) aveva invece ammesso l'impugnazione anche di tale documento in base ai principi costituzionali sul diritto di difesa.

Naturalmente, in via ordinaria, l'estratto di ruolo dovrebbe essere già stato preceduto da regolare notifica di avviso di accertamento o di liquidazione o da cartella esattoriale che sono gli atti ordinariamente impugnabili. Nei soli casi di mancata o difettosa notifica degli stessi atti prodromici, potrà sempre essere impugnato il successivo atto che precede gli atti esecutivi: avviso di intimazione – preavviso di fermo amministrativo di auto – preavviso di iscrizione di ipoteca – pignoramento presso terzi. Questi ultimi atti hanno però termini ristretti di adempimento, e l'eventuale impugnazione davanti al giudice tributario od ordinario, presumibilmente, avrebbe udienza in tempi successivi all'esecuzione degli stessi.

Limitazione all'impugnabilità di cartelle di pagamento. La cartella di pagamento che il contribuente reputa invalidamente notificata, potrà essere impugnata nei soli casi in cui dimostri che detta iscrizione a ruolo provoca grave pregiudizio: a) per la partecipazione ad appalti pubblici – b) per l'incasso di crediti verso pubbliche amministrazioni – c) comporti la perdita di benefici con la pubblica amministrazione.

Differimento delle modifiche all'invio dati Sistema Tessera Sanitaria. Per gli operatori del settore della sanità, attraverso un differimento dei termini al 1° gennaio 2023 per la memorizzazione elettronica dei dati, vengono confermati gli adempimenti in vigore già per il 2021 e perciò viene confermato il divieto di emissione di fatture elettroniche per prestazioni sanitarie a persone fisiche e confermata la successiva comunicazione dei dati attraverso il sistema tessera sanitaria ai fini delle dichiarazioni dei redditi precompilate dei pazienti.

Differimento dell'abrogazione dell'esterometro. L'obbligo di inserire i dati dei rapporti commerciali (vendite-acquisti) con soggetti non stabiliti in Italia nel Sistema di Interscambio delle fatture elettroniche (SDI) è stato differito dal 1° gennaio al 1° luglio 2022.

Inclusione nell'ambito IVA delle prestazioni e cessioni effettuate verso associati da parte degli enti non commerciali. Attraverso abrogazioni di alcuni articoli e creazione di nuovi commi all'art.10 del DPR 633/72 sono state incluse in ambito IVA le operazioni svolte da enti non commerciali verso gli associati che in precedenza erano fuori campo IVA. Per tali operazioni è stata riconosciuta l'esenzione IVA ai sensi dell'art.10 quarto e quinto comma, purché vengano rispettate alcune previsioni statutarie.

Trattasi delle prestazioni di servizi e delle cessioni di beni ad esse strettamente connesse, effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, a fronte del pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari fissati in conformità dello statuto, in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, nei confronti di soci, associati o partecipanti, di associazioni che

svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;
- le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica ovvero nei confronti di associazioni che svolgono le medesime attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dagli enti e dagli organismi di cui alla prima aliena sopra riportata, organizzate a loro esclusivo profitto.
L'inclusione di tali operazioni in ambito IVA discende da un obbligo di adeguamento ad una Direttiva UE. È una modifica **rilevante** per tali enti che dovranno quindi comunque assumere una posizione IVA, assoggettarsi agli obblighi di fatturazione e incasso di corrispettivi, adempimenti dichiarativi e quanto ne consegue, salvo specifici esoneri per soggetti di minori dimensioni. La modifica che avrebbe avuto subito efficacia dal 1° gennaio 2022 è stata fortunatamente differita dalla successiva Legge di bilancio per il 2022 al 1° gennaio 2024. C'è quindi maggior tempo per rimeditare e adeguarsi a tali novità che interessano buona parte dei soggetti del Terzo Settore.
Limitazioni all'uso di denaro contante. Per effetto di precedenti norme, dal 1° gennaio 2022 è vietato tra soggetti residenti di qualsiasi natura, il trasferimento di denaro contante e valori al portatore sia in euro che in valuta uguale o superiore a 1.000,00 euro, anche attraverso più trasferimenti sottosoglia frazionati nel tempo. Sono quindi ammessi pagamenti in denaro in contanti solo fino a € 999,50 (art.49 D. Lgs.231/2007 Disciplina antiriciclaggio). Si raccomanda ai soggetti economici in contabilità ordinaria di non effettuare e registrare operazioni contabili nel conto "cassa contanti" per importi superiori che sono facilmente rintracciabili con semplice stampa del mastro contabile anche a distanza di anni.
A questa disposizione è stata apportata una modifica, con il provvedimento qui in esame, per cui il limite per la negoziazione a pronti di mezzi di pagamento in valuta, effettuata dai cambiavalute, la soglia viene riportata a 3.000,00 euro.
I cittadini stranieri non residenti per ragioni di turismo possono invece pagare in contanti fino a 15.000,00 euro. Il venditore italiano ha però obblighi di segnalazione dell'operazione all'Agenzia delle Entrate.
La violazione all'utilizzo di denaro contante da 1.000,00 in su è punita con una sanzione da € 1.000,00 ad € 50.000,00.
Riduzione ambito non imponibilità IVA dei servizi di trasporto internazionali. A seguito di una pronuncia della Corte di Giustizia UE, è stato meglio precisato l'ambito di applicazione del regime di non imponibilità delle operazioni di trasporto e connesse ad importazioni ed esportazioni attraverso la modifica dell'art.9 del DPR 633/72. In altri termini è stato ristretto l'ambito dei soggetti a cui può essere fatturata come non imponibile una prestazione di trasporto connessa a beni in importazione od esportazione (ma vale anche per il trasporto internazionale di persone). Non sono più ricompresi, dal 1° gennaio 2022, i subvettori che non abbiano rapporto diretto con il mittente o il destinatario dei beni. Questi ultimi fattureranno con IVA al vettore principale che è l'unico autorizzato ad emettere fattura non imponibile.
IMU su immobile destinato ad abitazione principale dai componenti del nucleo familiare. Attraverso una modifica alla lett.b) del comma 741 dell'art.1 della L.160/19 che aveva riformato la disciplina IMU Tasi, è stata data una nuova definizione di abitazione principale dove il nucleo familiare dimora abitualmente e ha la residenza anagrafica. Quando i componenti stabiliscono la dimora abituale e la residenza in immobili diversi situati nello stesso o in comuni differenti, le agevolazioni per l'abitazione principale e relative pertinenze spettano per uno solo immobile a scelta dei componenti del nucleo familiare.
In precedenza, era prevista la scelta analoga ma solo per immobili siti nello stesso comune. Per immobili siti in comuni differenti la giurisprudenza di legittimità (Cassazione) era invece giunta alla conclusione che le agevolazioni per abitazione principale non spettassero né per l'uno, né per l'altro immobile.
La disposizione è entrata in vigore il 21/12/21 a scadenza IMU superata quindi troverà applicazione dai conteggi IMU per il 2022.
Abrogazione del Patent Box e maggior deduzione del 110% per spese di ricerca e sviluppo. Con l'art.6 del provvedimento in esame (DL 146/2021) vengono abolite (dal 2021) le disposizioni agevolative per la valorizzazione di asset immateriali per gli esercenti attività d'impresa comprese nella disciplina del c.d. "Patent Box". Sono sostituite da una maggiorazione del 110% dei costi di ricerca e sviluppo limitatamente però a beni immateriali oggetto di privativa industriale: software coperto da diritto d'autore – brevetti industriali – disegni e modelli. L'importante maggiorazione (oltre al riconoscimento del costo sostenuto) vale sia fini delle imposte dirette (IRES/IRPEF) che dell'IRAP.
Rispetto alla precedente disciplina del Patent Box, sono state escluse le spese riferibili al know how ed ai marchi.

Aumento dell'interesse legale. Attraverso altro provvedimento (DM 13/12/21) è stato rideterminato il tasso d'interesse legale che passa dal minimo storico dello 0,01% del 2021 **all'1,25%** dal 2022. Il dato trova ampia applicazione nella determinazione dei valori di usufrutto e nel calcolo di interessi moratori su crediti liquidi ed esigibili oltre che, ad esempio, per il calcolo degli interessi moratori in caso di ravvedimento operoso.

Prova inerenza delle spese alberghiere e di ristorazione. La suprema Corte di Cassazione con ordinanza 35925 del 22/11/2021 è pervenuta alla conclusione, nel caso esaminato, che per dimostrare l'inerenza di spese di vitto e alloggio, oltre al documento di spesa intestato al committente del servizio, occorra anche indicare sullo stesso documento o su nota a parte, i nominativi degli effettivi fruitori del servizio e la motivazione. Ciò per evitare contestazioni sulla detraibilità IVA e del costo ai fini della determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo.
La sentenza è in linea con l'orientamento di prassi dell'Amministrazione Finanziaria (circ.6/E del 03/03/2009). Pur con qualche orientamento giurisprudenziale di grado inferiore contrario, risulta quindi opportuno avere una distinta dei fruitori dei servizi di vitto e alloggio per prevenire contestazioni sull'inerenza e quindi sulla detraibilità IVA e deducibilità delle relative spese dai redditi d'impresa e lavoro autonomo.

Controllo mantenimento regime forfettario. La disciplina del regime forfettario (art.1 c.54-89 L.190/2014) non è stata oggetto di alcuna modifica negli ultimi due anni.
Ad ogni nuovo anno occorre verificare se sono ancora valide le condizioni per poter permanere in tale regime anche per il 2022 oppure se qualcuno proveniente da altro regime semplificato o ordinario possa accedervi.
Trattasi di regime naturale come anche il regime semplificato (soli registri IVA). Il regime ordinario presenta invece un vincolo almeno triennale per cui mentre per il semplificato si può transitare al regime forfettario e viceversa ritornarvi ogni nuovo anno, per l'ordinario occorre almeno rispettare il vincolo di permanenza di un triennio.
Il regime è rivolto solo a ditte individuali (imprese o lavoratori autonomi) con l'esclusione di soggetti collettivi (società e associazioni professionali).
Il primo limite per poter accedere è di aver realizzato un ammontare di ricavi (per le imprese) o di compensi (per i professionisti o lavoratori autonomi) di 65.000,00 euro nell'anno precedente. Il criterio di determinazione di tali ricavi e compensi è generalmente quello dell'incasso, indipendente dall'emissione delle fatture, per i provenienti da regime semplificato o già in forfettario. Occorre precisare che il limite deve essere ragguagliato ad anno se la posizione IVA è stata aperta nel corso del 2021 (ad es. se aperta dal 1° luglio, il limite si dimezza a 37.500,00).
Il secondo limite è di non avere pagato compensi di lavoro dipendente, collaborazione anche a progetto, lavoro accessorio, compensi a familiari superiori a 20.000,00 lordi.
Poi sussistono altre cause ostative al mantenimento o all'accesso al regime forfettario:

a) L'esercizio di attività in regime speciale IVA (agricoltura, beni usati, editoria, agenzie di viaggio ecc.);
b) Soggetti non residenti (con eccezioni);
c) Specifiche attività d'impresa escluse: vendita di fabbricati e terreni edificabili o mezzi di trasporto nuovi;
d) Contemporanea partecipazione a società di persone, associazioni professionali, imprese familiari, controllo diretto o indiretto di srl con attività riconducibili a quelle che si vogliono esercitare in regime forfettario (se la partecipazione è stata ricevuta nel corso dell'ultimo esercizio occorre sia stata alienata entro il 2021 per poter conservare o accedere al regime forfettario nel 2022);
e) Il non aver realizzato la maggioranza dei ricavi e compensi (51%) con precedente (negli ultimi due anni) datore di lavoro o con soggetti ad esso riconducibili;
f) Non aver percepito nell'anno precedente compensi di lavoro dipendente e assimilati (pensione) eccedenti 30.000,00 euro.

Per connessione d'argomento informo che lo stato italiano ha richiesto alla UE nel 2021 ed ottenuto l'estensione dell'obbligo di fatturazione elettronica per i soggetti forfettari (che possono già ora aderirvi in via facoltativa). Al momento però non è stata emanata disposizione attuativa interna per cui questi soggetti, per il momento, possono continuare ad emettere fatture cartacee.

Obbligo di denuncia preventiva per rapporti di lavoro autonomo occasionale. A seguito di ricorrenti infortuni sul lavoro, sono state introdotte ulteriori norme restrittive in materia che intervengono modificando il D. Lgs.81/2008 (Testo Unico della sicurezza del lavoro).
Oltre a maggiore responsabilizzazione dei preposti che hanno potere di interrompere immediatamente lavorazioni pericolose per scaricarsi da responsabilità in caso di incidente, e maggiori vincoli di formazione che interessano anche il datore di lavoro, una norma che ha immediata rilevanza è la previsione di un obbligo di comunicazione preventiva all'inizio del rapporto **di lavoro autonomo occasionale** (così come avviene per i rapporti di lavoro a chiamata), mediante sms o messaggio di posta elettronica all'ispettorato del lavoro. L'omessa o ritardata comunicazione è sanzionata con un importo da € 500,00 a € 2.500,00.

Inoltre, l'ispettorato del lavoro qualora riscontri sul posto di lavoro la presenza di lavoratori non regolarmente assunti (ivi compresi i non denunciati per lavoro autonomo occasionale) per oltre il 10% della forza lavoro o situazioni di pericolosità possono disporre l'immediata sospensione dell'attività senza alcuna previa diffida.

Precisazioni sul momento di emissione di nota di credito per crediti verso soggetti sottoposti a procedure concorsuali. Come già esposto (ns. circ.2/2021) con il decreto Sostegni-bis n.73/2021 è stato definitivamente anticipato il momento di emissione della nota di credito per recupero dell'iva su fatture emesse nei confronti di clienti sottoposti a procedure concorsuali.
Con circolare n.20/E del 29/12/2021 l'Agenzia delle Entrate ha precisato i termini entro i quali deve essere emessa tale nota di credito. La novità si applica dalle procedure aperte dal 26/05/2021.
Il termine ultimo entro cui emettere la nota credito da parte del fornitore è quello di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno nel quale si è aperta la procedura (30 aprile dell'anno successivo). Ad es. fallimento dichiarato il 28/10/2021, nota di credito da emettere entro il 30/04/2022.
I momenti in cui sono dichiarate le procedure concorsuali sono la data del/della:

a) Sentenza dichiarativa di fallimento;
b) Provvedimento che dichiara la liquidazione coatta amministrativa (per Cooperative);
c) Decreto di ammissione al concordato preventivo;
d) Decreto di apertura della procedura dell'Amministrazione Straordinaria delle grandi imprese.

La circolare precisa altresì che l'emissione di nota di credito è possibile anche nel caso che il credito non venga poi insinuato nel passivo fallimentare (quindi con rinuncia al tentativo di recupero del credito).
Gli organi preposti dovrebbero ordinariamente avvisare i creditori dell'avvenuta apertura di procedimento, ma occorrerà tenere sotto controllo i propri crediti commerciali per evitare di perdere l'opportunità di emettere nota di credito con recupero immediato (nella liquidazione periodica di riferimento) del conseguente credito IVA.

Tanto dovevo per opportuna conoscenza mentre, con l'occasione, porgo i migliori auguri di un miglior 2022.

Lecco, 10 gennaio 2022