

FISCO E IMMOBILI

BONUS FISCALI

Chiarimenti a seguito del decreto "Aiuti-bis"

Con la circolare n. 33/E del 6.10.2022, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in merito al superbonus e agli altri bonus edilizi alla luce delle modifiche introdotte dal d.l. n. 115/2022 (noto come "Aiuti-bis") alla disciplina dell'opzione per la cessione o per lo sconto in luogo delle detrazioni fiscali ex art. 121, d.l. n. 34/2020 e in merito alla regolarizzazione di errori nella indicazione dei dati nella comunicazione per l'esercizio dell'opzione (cfr. Focus Confedilizia n. 38 del 21.10.2022). L'art. 33-ter del d.l. "Aiuti-bis" ha infatti circoscritto – modificando per l'ennesima volta il comma 6 del citato art. 121 – ai casi di "dolo o colpa grave" la responsabilità in solido dei fornitori e dei cessionari con il committente in ipotesi di carenza dei presupposti costitutivi dei bonus in questione. E ciò esclusivamente qualora si tratti di crediti per i quali siano stati acquisiti i visti di conformità, le asseverazioni e le attestazioni di cui all'art. 119 e all'art. 121, comma 1-ter, d.l. n. 34/2020. È stata pure prevista una disciplina transitoria per i crediti sorti prima dell'introduzione degli obblighi di acquisizione dei visti di conformità, delle asseverazioni e delle attestazioni ex comma 1-ter dell'art. 121.

Dopo la modifica legislativa vi era però ancora bisogno – come evidenziato anche da Confedilizia – di un intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia delle entrate che potesse superare le incertezze causate in tema di responsabilità in solido anche dalla circolare delle Entrate n. 23/E. L'Agenzia delle entrate lo ha fatto proprio con la circolare n. 33/E con cui ha chiarito che "per la corretta individuazione delle nozioni di dolo e colpa grave, occorre fare riferimento al d.lgs. n. 472 del 1997, che reca disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie, e ai chiarimenti già forniti con la circolare n. 180 del 10 luglio 1998, ove si precisa che:

- si considera dolosa, ai sensi del richiamato articolo 5, comma 4, del d.lgs. n. 472 del 1997, «la violazione attuata con l'intento di pregiudicare la determinazione dell'imponibile o dell'imposta ovvero diretta ad ostacolare l'attività amministrativa di accertamento». Ciò che rileva in questa nozione è la volontà dell'autore della violazione consapevolmente diretta all'evasione, cosicché non è mai possibile considerare doloso quel comportamento che, pur violando la legge tributaria, non persegua intenzionalmente siffatto obiettivo;
- la colpa grave, ai sensi del citato articolo 5, comma 3, del d.lgs. n. 472 del 1997, sussiste «quando l'imperizia o la negligenza del comportamento sono indiscutibili e non è possibile dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata e, di conseguenza, risulta evidente la macroscopica inosservanza di elementari obblighi tributari [...]». Essa è, pertanto, connessa all'imperizia o negligenza indiscutibili ovvero, avendo riguardo al possibile errore di diritto, all'impossibilità di dubitare ragionevolmente del significato e della portata della norma violata. Queste proposizioni definiscono comportamenti caratterizzati da violazioni palesi sia sul piano dei fatti, sia sul piano dell'interpretazione giuridica, tali da comportare l'evidente macroscopica inosservanza di obblighi tributari elementari».

Alla luce delle nuove disposizioni, l'Agenzia ha altresì evidenziato che gli indici illustrati e riportati nella precedente circolare n. 23/E (finalizzati ad orientare l'attività dell'Amministrazione finanziaria nella valutazione della sussistenza o meno, in capo agli acquirenti dei crediti di cui

CONTINUA

I focus di CONFEDILIZIA

FISCO E IMMOBILI

all'art. 121 più volte citato, della necessaria diligenza), "in particolare quelli connessi ai profili soggettivi e oggettivi, costituiscono solo istruzioni rivolte agli organi di controllo dell'Agenzia delle entrate allo scopo di rendere omogenee e trasparenti le attività istruttorie svolte sull'intero territorio nazionale. Si tratta di una elencazione che riveste carattere meramente esemplificativo, elaborata a supporto degli Uffici, i quali possono valutare l'eventuale presenza di tali indicatori – che, a seconda dei casi, possono assumere rilevanza singolarmente laddove l'anomalia evidenziata dal singolo indice rivesta particolare gravità, oppure nel loro complesso, unitamente ad altri elementi – al fine di orientare le istruttorie in ordine alla configurabilità del concorso nella violazione da parte dei fornitori o dei cessionari, in relazione ai controlli fiscali in corso o che verranno avviati".

LOCAZIONI

Imposta di registro suppletiva per clausola penale

La Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Lombardia (ex Commissione tributaria regionale) con la sentenza n. 4087 del 25.10.2022 – ottenuta grazie all'interessamento della Confedilizia di Como – ha di nuovo affrontato la questione della debenza o meno dell'imposta suppletiva di registro in presenza nel contratto di locazione di una clausola penale. Nel caso di specie la clausola contestata è quella con la quale le parti hanno previsto il pagamento degli interessi moratori per tardivo pagamento dei canoni. L'Agenzia delle entrate, ritenendo tale clausola autonomamente tassabile (in quanto espressione di un autonomo negozio e quindi di autonoma capacità contributiva) ha mandato al contribuente un avviso di liquidazione di una maggiore imposta di registro. L'avviso è stato annullato dai giudici primo grado e successivamente l'Agenzia ha proposto appello, lamentando la violazione dell'art. 21, d.p.r. n. 131/1986 e il fatto che "il giudice non avrebbe considerato la volontarietà della clausola né la sua autonomia causale".

Il Collegio ha ritenuto l'appello infondato nel merito, con le seguenti chiare e precise motivazioni.

Secondo la Corte di Giustizia per risolvere la questione occorre interrogarsi sul significato dell'espressione "autonoma disposizione", posto che, da un punto di vista civilistico, il termine "disposizione" è concetto generico. Nel contesto dell'art. 21 citato, l'espressione non può inoltre che, in linea con la complessiva finalità di colpire un sintomo di capacità contributiva propria dell'ordinamento tributario, tenere conto dell'autonomo valore economico patrimoniale che una "disposizione" deve esprimere. Ogni clausola contrattuale potrebbe essere definita "disposizione" ma "evidentemente non ogni clausola rappresenta, per ciò solo, un autonomo negozio giuridico e neppure necessariamente esprime una autonoma operazione economica". L'oggetto proprio del contratto di locazione – hanno spiegato i giudici – implica, secondo il tipo legale che lo disciplina, una "contestuale ma necessariamente economicamente vincolata pluralità di obbligazioni". È evidente che tale pluralità inerisce, "per scelta legislativa e per significato economico, ai limiti fisiologici dell'unica causa tipica del contratto di locazione; la regolamentazione dei diversi aspetti ben può essere cristallizzata in molteplici 'clausole' o 'disposizioni' del contratto ma non rappresenta, né dal punto di vista giuridico né dal punto di vista economico, una pluralità di

CONTINUA

I focus di CONFEDILIZIA

FISCO E IMMOBILI

Cedolare secca e "remissione *in bonis*"

negozi scindibili o autonomi". Il contratto ha una disciplina che contempla, a seconda del tipo di locazione scelta, alcune disposizioni di carattere imperativo ed altre di carattere dispositivo o parzialmente dispositivo in favore di una parte, che i contraenti possono diversamente regolare. E il fatto che le parti si avvalgano di questa facoltà, introducendo "volontariamente" delle disposizioni non significa che concludano autonomi negozi. Così ricostruito il senso giuridico ed economico della clausola in contestazione e della disciplina applicata, pare al Collegio evidente che l'impostazione seguita dalle Entrate non sia condivisibile, attribuendo al generico termine di "disposizione" un significato assolutamente indeterminato fino a farlo coincidere con quello di "clausola negoziale" pur che sia, soluzione che non è coerente né con il significato strettamente giuridico di autonomo "negozio" o "causa negoziale" né con una sua lettura in termini *lato sensu* economici di "espressione di autonoma capacità contributiva". Né è condivisibile per i Giudici l'analogia (in linea di principio vietata in *malam partem* in materia tributaria) della clausola in questione con la "condizione sospensiva" cui ricorrono le Entrate, per quantificare l'imposta dovuta. Infine, tra le motivazioni che hanno condotto la Corte a ritenere infondato l'appello, vi è anche la considerazione che la posizione della contribuente "appare ulteriormente immeritevole dell'applicata tassazione in quanto la stessa aveva chiesto l'applicazione della cedolare secca (...) ossia di un regime facoltativo *ex lege* sostitutivo di Irpef, addizionali e che esclude anche l'applicazione delle imposte di registro e bollo dovute per le registrazioni; ne consegue che, a maggior ragione, non si comprende l'impostazione dell'Ufficio che oltre a moltiplicare in modo improprio la tassazione ne ha altresì preteso all'applicazione in un contesto che la avrebbe esclusa".

Approssimandosi il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi torna d'attualità la disciplina della "remissione *in bonis*". Trattasi di una normativa secondo cui, quando la fruizione di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali, siano subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento di natura formale e tali adempimenti non siano stati tempestivamente eseguiti, la possibilità di avvalersi di detti regimi e benefici non è preclusa, a condizione che la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altra attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza, e che il contribuente: a) abbia i requisiti sostanziali richiesti; b) effettui la comunicazione ovvero esegua l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile; c) versi contestualmente l'importo di euro 250, pari alla sanzione minima stabilita dall'art. 11, comma 1, d.lgs. n. 471/1997.

In parole semplici si può definire la "remissione *in bonis*" come una riapertura dei termini per la presentazione di comunicazioni obbligatorie per avvalersi di benefici e di regimi fiscali opzionali.

Con la circolare n. 47/E, del 20.12.2012, l'Agenzia delle entrate ha ampiamente esaminato il rapporto tra cedolare secca e "remissione *in bonis*", illustrando casi e modalità in cui è possibile sanare l'omessa comunicazione dell'opzione; il principio base sancito dalla circolare è quello secondo cui la "remissione *in bonis*" è ammessa – con riferimento alla mancata presentazione del Modello RLI – "solo se il tardivo assolvimento dell'obbligo di presentazione di tale modello non sia configurabile come mero ripensamento. Ne consegue

CONTINUA

I focus di CONFEDILIZIA

FISCO E IMMOBILI

che non può essere ammesso ad usufruire dell'istituto in esame chi ha effettuato il versamento dell'imposta di registro (anche se in un'unica soluzione) prima di esercitare l'opzione per il regime della cedolare secca".

Con la risposta ad interpello n. 530 del 28.10.2022, l'Agenzia ha esaminato una fattispecie nuova, quella della mancata comunicazione della revoca della cedolare secca. Nel caso di specie il contribuente ha comunicato al conduttore l'intenzione di revocare l'opzione, ma poi non ha presentato nei termini il Modello RLI contenente la revoca. L'Agenzia ha ritenuto sussistenti i presupposti per applicare la "remissione in bonis" entro i termini di presentazione della Dichiarazione dei redditi per il 2021 e cioè entro il 30.11.2022; infatti il contribuente, avendo già comunicato la propria intenzione di revoca al conduttore e non avendo versato l'imposta di registro per l'annualità in scadenza, dimostra che l'omessa presentazione nei termini del modello RLI è stata effettivamente una dimenticanza e non configura un ripensamento della propria scelta. Sempre per coerenza di comportamento il contribuente deve presentare la dichiarazione dei redditi indicando i canoni di locazione per il 2021 come assoggettati ad Irpef ordinaria e non a cedolare secca.

Meritano di essere sottolineati due passaggi della risposta; il primo è quello nel quale si ricorda che non sussiste un obbligo di comunicazione preventiva al conduttore, anche se si tratta di una iniziativa opportuna (come precisato dalla circolare n. 20/E del 4.6.2012).

Il secondo è quello in cui si riconosce che "sebbene il passaggio dal regime della cedolare secca al regime ordinario non sia propriamente riconducibile a «la fruizione di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali», lo stesso costituisce, comunque, un passaggio ad un diverso regime impositivo – che dal punto di vista soggettivo del contribuente potrebbe essere più favorevole – subordinato ad una «preventiva comunicazione»".

In conclusione, il diritto alla "remissione in bonis" è stato riconosciuto in questo caso per motivi di equità; nell'apprezzare il contenuto della risposta, va rimarcato che la revoca non è tuttora soggetta ad adempimenti preventivi; tuttora, nelle istruzioni al Modello RLI, si precisa che "sarà cura del locatore che revoca l'opzione per la cedolare secca darne comunicazione al conduttore al fine di procedere solidalmente al pagamento dell'imposta di registro dovuta.". Pertanto la revoca non costituisce la scelta di un regime fiscale opzionale od un beneficio fiscale soggetti ad oneri preventivi, ma un diritto del contribuente a tornare al regime ordinario.

CHI SIAMO

Confedilizia – Confederazione italiana proprietà edilizia – è un'Associazione di secondo grado costituita da tutte le Associazioni territoriali dei proprietari di casa, i cui primi nuclei associativi sono sorti nel 1883.

Da oltre 130 anni Confedilizia è il punto di riferimento per tutti i proprietari di immobili. Rappresentiamo milioni di cittadini italiani: coloro che possiedono la casa in cui abitano, anche in condominio, così come i piccoli proprietari e locatori, sino ai grandi investitori immobiliari.

Maggiori informazioni presso le Associazioni territoriali di Confedilizia, i cui recapiti sono reperibili consultando il sito www.confedilizia.it oppure telefonando al numero **06.679.34.89**.