

**R** review



# TeamSystem Review

| n. 271-272

In collaborazione con  
 Euroconference

 TeamSystem®

# La relazione fra lo Studio e i clienti diventa digitale



Il digitale accorcia le distanze e permette di offrire ai Clienti servizi nuovi, utili e veloci.

Con **TeamSystem Digital Box**, estensione digitale di TeamSystem Studio, il Professionista mette a disposizione dei propri Clienti un servizio fondamentale per visualizzare e condividere **fatture** e **documenti**, accedere alle informazioni importanti, non perdere di vista le **scadenze** e i **pagamenti** e monitorare le informazioni chiave per la gestione del proprio business.

Tutto senza spostamenti, senza chiamate e in totale sicurezza, grazie al **Cloud** e all'**App mobile**.

Per maggiori informazioni:

[www.teamsystem.com/teamsystem-digital-box](http://www.teamsystem.com/teamsystem-digital-box)

## Schede operative

Le novità del Decreto Crescita	2
La possibilità di iscrivere ipoteca su beni costituiti in fondo patrimoniale	22
Natura "sostanziale" della postergazione legale del finanziamento soci	28
Società di costruzione: imposta di registro più leggera per gli acquisti di fabbricati da demolire	32
La rivalsa dell'Iva da accertamento	42
Le novità in tema di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi	50

## Scadenzario

Scadenze del mese di agosto - settembre	57
---	----

## Le novità del Decreto Crescita

È stata pubblicato sul SO alla G.U. 151 del 29 giugno 2019, la legge di conversione del D.L. 30 aprile 2019 n. 34, con il relativo testo coordinato. A seguire si offre un quadro sinottico delle principali novità di interesse.

Articolo	Contenuto
Articolo 1	<p><b>Torna il super ammortamento</b></p> <p>Per gli investimenti, effettuati da imprese e esercenti arti e professioni, in beni materiali strumentali nuovi, con l'esclusione dei veicoli e degli altri mezzi di trasporto di cui all'articolo 164, comma 1, Tuir, il costo di acquisizione è maggiorato del 30% a condizione che siano effettuati nel periodo compreso tra il 1° aprile e il 31 dicembre 2019, ovvero entro il 30 giugno 2020 a condizione che entro il 31 dicembre 2019 l'ordine risulti accettato da parte del venditore e sia avvenuto il pagamento in misura almeno pari la 20% del costo di acquisizione. La maggiorazione non si applica per la parte di investimento che eccede i 2,5 milioni di euro. Per espressa previsione normativa, la maggiorazione non produce effetti ai fini degli Isa</p>
Articolo 2	<p><b>Revisione mini Ires</b></p> <p>Viene integralmente riscritta, a mezzo dell'abrogazione dei commi 28-34, L. 145/2018, la cd. mini Ires, con la conseguenza che, fino a concorrenza dell'importo corrispondente agli utili di esercizio accantonati a riserve diverse da quelle di utili non disponibili, nei limiti dell'incremento di patrimonio netto, è ridotta:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- dell'1,5% per il 2019;</li><li>- del 2,5% per il 2020,</li><li>- del 3% per il 2021 e</li><li>- del 3,5% per il 2022 e</li><li>- del 4% a decorrere dal 2023.</li></ul> <p>Viene prevista l'estensione dell'agevolazione anche per i soggetti Irpef che producono un reddito di impresa e sono in regime di contabilità ordinaria.</p> <p>Ai fini della mini Ires:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- si considerano riserve di utili non disponibili quelle formate con utili, diversi da quelli realmente conseguiti ai sensi dell'articolo 2433, cod. civ., realizzati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 e accantonati a riserva, a esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili;</li><li>- l'incremento di patrimonio netto è dato dalla differenza tra il patrimonio netto risultante dal bilancio d'esercizio del periodo d'imposta di riferimento, senza considerare il risultato del medesimo esercizio, al netto degli utili accantonati a riserva, agevolati nei periodi di imposta precedenti, e il patrimonio netto risultante dal bilancio d'esercizio del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018, senza considerare il risultato del medesimo esercizio.</li></ul> <p>È previsto che per ciascun periodo d'imposta, la parte degli utili accantonati a riserva agevolabili che eccede l'ammontare del reddito complessivo netto dichiarato è computata in aumento degli utili accantonati a riserva agevolabili dell'esercizio successivo.</p> <p>In caso di adesione al consolidato nazionale, l'importo su cui spetta l'aliquota ridotta, è utilizzato dalla società o ente controllante, ai fini della liquidazione dell'imposta dovuta, fino a concorrenza del reddito eccedente le perdite computate in diminuzione. La mini Ires si applica anche alle imprese che partecipano al consolidato mondiale. In caso di opzione per la trasparenza fiscale l'importo su cui spetta l'aliquota ridotta è attribuito a ciascun socio in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione agli utili.</p>

# Schede operative

	<p>L'eventuale quota attribuita non utilizzata dal socio è computata in aumento dell'importo su cui spetta l'aliquota ridotta dell'esercizio successivo.</p> <p>L'agevolazione è cumulabile con altri benefici fiscali con esclusione di quelli che prevedono regimi forfettari di determinazione del reddito.</p> <p>Le disposizioni attuative saranno individuate con decreto Mef da emanarsi entro 90 giorni</p>
Articolo 3	<p><b>Deducibilità Imu</b></p> <p>Per effetto delle modifiche apportate all'articolo 14, comma 1, D.Lgs. 23/2011, viene rimodulata la percentuale di deducibilità dell'Imu relativa agli immobili strumentali dai redditi (non dall'Irap) di impresa e di lavoro autonomo nella seguente misura:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- 2019 per il 50%</li><li>- 2020 e 2021 per il 60%</li><li>- 2022 per il 70% e</li><li>- dal 2023 integralmente</li></ul>
Articolo 3-bis, commi 1 e 2	<p><b>Cedolare secca</b></p> <p>Viene abrogato l'obbligo di comunicazione della proroga della cedolare secca. In parallelo vengono abrogate anche le connesse sanzioni previste in caso di inadempimento</p>
Articolo 3-bis, comma 3	<p><b>Soppressione modelli cartacei gratuiti Redditi</b></p> <p>Viene eliminata la distribuzione gratuita dei modelli cartacei per la dichiarazione dei redditi da parte dei soggetti che non sono obbligati alla tenuta delle scritture contabili</p>
Articolo 3-ter	<p><b>Dichiarazione Imu e Tasi</b></p> <p>Slittano al 31 dicembre i termini per la presentazione delle dichiarazioni ai fini Imu e Tasi, oggi fissati al 30 giugno</p>
Articolo 3-quater	<p><b>Agevolazioni Imu e Tasi per gli immobili concessi in comodato</b></p> <p>Ai fini della fruizione delle agevolazioni Imu e Tasi, per gli immobili concessi in comodato d'uso a parenti in linea retta, viene meno l'obbligo di presentazione della relativa dichiarazione di possesso dei requisiti richiesti</p>
Articolo 3-quinquies	<p><b>Canoni non percepiti</b></p> <p>Per effetto delle modifiche apportate all'articolo 26, Tuir, per i contratti di locazione di immobili a uso abitativo, stipulati a decorrere dal 1° gennaio 2020, viene introdotta la possibilità di poter fruire della detassazione dei canoni non percepiti senza dover attendere la conclusione del procedimento di convalida dello sfratto. A tal fine, è necessario comunque provare la mancata percezione dei canoni a mezzo di intimazione di sfratto o ingiunzione di pagamento.</p> <p>Per i contratti stipulati anteriormente al 1° gennaio 2020 resta fermo che per le imposte versate sui canoni venuti a scadenza e non percepiti è riconosciuto un credito di imposta di pari importo</p>
Articolo 3-sexies	<p><b>Premi Inail</b></p> <p>Viene introdotta una riduzione dei premi e dei contributi Inail, già previsti per il triennio 2019-2021, a decorrere dal 2023</p>
Articolo 4	<p><b>Patent box</b></p> <p>A partire dal 2019, in alternativa alla procedura di ruling di cui all'articolo 31-ter, D.P.R. 600/1973, ove applicabile, è possibile determinare e dichiarare il reddito agevolabile in idonea documentazione individuata con un provvedimento dell'Agenzia delle entrate da emanare entro 90 giorni.</p> <p>Con il medesimo provvedimento saranno definite le ulteriori disposizioni attuative.</p> <p>I soggetti che optano per tale modalità, ripartiranno la variazione in diminuzione in 3 quote annuali di pari importo da indicare nella dichiarazione dei redditi e dell'Irap.</p> <p>Viene prevista la non applicazione delle sanzioni nell'ipotesi in cui il contribuente abbia determinato direttamente l'agevolazione senza azionare il <i>ruling</i>, a condizione</p>

	<p>che nel corso di accessi, ispezioni, verifiche o di altra attività istruttoria, il contribuente consegni la documentazione prevista nell'emanando provvedimento, idonea a consentire il riscontro della corretta determinazione della quota di reddito escluso, sia con riferimento all'ammontare dei componenti positivi di reddito, ivi inclusi quelli impliciti derivanti dall'utilizzo diretto dei beni indicati, sia con riferimento ai criteri e alla individuazione dei componenti negativi riferibili ai predetti componenti positivi. Ai sensi del comma 5, è possibile applicare tali disposizioni, mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa purché sia presentata prima della formale conoscenza dell'inizio di qualunque attività di controllo.</p> <p>Le disposizioni di cui sopra si applicano anche in caso di attivazione del <i>ruling</i> a condizione che non sia stato concluso il relativo accordo, previa comunicazione all'Agenzia delle entrate della volontà di rinuncia alla procedura. In tal caso, la somma delle variazioni in diminuzione deve essere ripartita in 3 quote annuali di pari importo da indicare nella dichiarazione dei redditi e Irap</p>
Articolo 4-bis, comma 1	<p><b>Semplificazioni nei controlli formali delle dichiarazioni</b></p> <p>Con l'introduzione nell'articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973 del nuovo comma 3-bis, viene previsto che in sede di controlli formali delle dichiarazioni, non possono più essere richiesti i documenti relativi a informazioni già disponibili nell'Anagrafe tributaria o a dati trasmessi da parte di soggetti terzi in ottemperanza a obblighi dichiarativi, certificativi o comunicativi, salvo che non abbiano a oggetto la verifica della sussistenza di requisiti soggettivi che non emergono dalle informazioni presenti nella stessa anagrafe ovvero elementi di informazione in possesso dell'Amministrazione finanziaria non conformi a quelli dichiarati dal contribuente</p>
Articolo 4-bis, comma 2	<p><b>Rinvio termini presentazione dichiarazioni</b></p> <p>Slitta al 30 novembre il termine per la presentazione in via telematica delle dichiarazioni dei redditi (Irap, Ires e Irpef)</p>
Articolo 4-ter	<p><b>Trasmissione cumulativa dichiarazioni</b></p> <p>Viene previsto che l'omissione ripetuta della trasmissione di dichiarazioni o di comunicazioni su cui è stato rilasciato l'impegno cumulativo a trasmettere è una grave irregolarità che determina la revoca dell'abilitazione all'invio.</p> <p>Viene, inoltre, prevista la possibilità per il contribuente/sostituto d'imposta di conferire all'intermediario un incarico alla predisposizione di più dichiarazioni e comunicazioni a fronte del rilascio di un unico impegno a trasmettere. L'intermediario rilascia, anche se non richiesto, l'impegno cumulativo che può essere contenuto nell'incarico professionale sottoscritto dal contribuente se sono indicate le dichiarazioni e le comunicazioni per le quali il soggetto intermediario si impegna a trasmettere in via telematica alla Agenzia delle entrate i dati in esse contenuti.</p> <p>L'impegno è conferito per la durata indicata nell'impegno stesso o nel mandato professionale e comunque fino al 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui è stato rilasciato, salvo revoca espressa da parte del contribuente o del sostituto d'imposta</p>
Articolo 4-quater	<p><b>Versamenti unitari</b></p> <p>I commi 1 e 2 estendono, con applicazione a decorrere dal sesto mese successivo all'entrata in vigore della legge e comunque non prima del 1° gennaio 2020, l'utilizzo del modello F24 anche alle tasse sulle concessioni governative e alle tasse scolastiche.</p> <p>Il comma 3 prevede l'utilizzo del modello F24, in sostituzione del bollettino postale, per alcuni enti pubblici, in riferimento all'Irap e all'addizionale regionale all'Irpef.</p> <p>Il comma 4 prevede il versamento cumulativo dell'addizionale comunale Irpef da parte dei sostituti d'imposta per tutti i Comuni di riferimento. Con decreto Mef, da emanare entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore della legge, sono definite le modalità attuative</p>

Articolo 4- <i>quinquies</i>	<p><b>Isa</b></p> <p>Introducendo il nuovo comma 4-<i>bis</i>, articolo 9-<i>bis</i>, D.L. 50/2017, viene previsto che i contribuenti non devono dichiarare dati già contenuti negli altri quadri dei modelli di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi, fermo restando che il calcolo degli indici di affidabilità viene effettuato sulla base delle variabili contenute nelle note tecniche e metodologiche approvate con D.M.</p>
Articolo 4- <i>sexies</i>	<p><b>Validità dati DSU</b></p> <p>A decorrere dal 1° gennaio 2020, i dati contenuti nella dichiarazione sostitutiva unica (DSU) hanno validità dal momento della presentazione fino al successivo 31 dicembre</p>
Articolo 4- <i>septies</i>	<p><b>Disponibilità modelli dichiarativi</b></p> <p>Viene previsto che l'Amministrazione finanziaria assume iniziative volte a garantire che i modelli di dichiarazione, le relative istruzioni, i servizi telematici, la modulistica e i documenti di prassi amministrativa siano messi a disposizione del contribuente con idonee modalità di comunicazione e pubblicità, almeno 60 giorni prima del termine assegnato al contribuente per il relativo adempimento</p>
Articolo 4- <i>octies</i>	<p><b>Obbligo di contraddittorio preventivo</b></p> <p>A decorrere dal 1° luglio 2020, viene introdotto un obbligo generalizzato di contraddittorio <i>ante</i> emissione di avviso di accertamento.</p> <p>Il nuovo articolo 5-<i>ter</i>, comma 1, D.Lgs. 218/1997 stabilisce che l'ufficio, fuori dai casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, deve notificare un invito a comparire per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento. Ai sensi del comma 5, il mancato avvio del contraddittorio comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento, nel caso in cui il contribuente, in sede di impugnazione dello stesso, dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere in caso di attivazione del contraddittorio. Sono esclusi dal procedimento dell'invito obbligatorio gli avvisi di accertamento parziale e gli avvisi di rettifica parziale. Inoltre, il comma 4 stabilisce un'ulteriore deroga nei casi di particolare e motivata urgenza e nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione.</p> <p>Sempre l'articolo 5-<i>ter</i>, D.Lgs. 218/1997, al comma 3 stabilisce che in caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificatamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.</p> <p>In parallelo, viene introdotta, con il nuovo comma 3-<i>bis</i>, articolo 5, D.Lgs. 218/1997 una deroga agli ordinari termini di decadenza per la notificazione dell'accertamento, ma a condizione che l'avviso sia preceduto o da un invito al contraddittorio o da un'istanza del contribuente a seguito di processo verbale. In tali casi, se tra la data di comparizione e quella di decadenza dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di 90 giorni, il termine per la notificazione è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, di 120 giorni</p>
Articolo 4- <i>nonies</i>	<p><b>Difesa in giudizio AdE-R</b></p> <p>Con norma di interpretazione autentica, viene stabilito che l'articolo 1, comma 8, D.L. 193/2016, deve essere letto nel senso che, al di fuori della tipologia di controversie convenzionalmente riservate alla difesa dell'avvocatura dello Stato, l'Agenzia delle entrate-Riscossione può avvalersi, anche innanzi alla magistratura tributaria, di proprio personale interno, o di legali del libero foro, selezionati nel rispetto del Codice degli appalti pubblici</p>

Articolo 4- <i>decies</i>	<p><b>Ravvedimento parziale</b></p> <p>Con norma di interpretazione autentica, concretizzata con l’inserimento dell’articolo 13-<i>bis</i>, D.Lgs. 472/1997, viene previsto che il precedente articolo 13, limitatamente ai tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate, deve essere letto nel senso che l’istituto del ravvedimento operoso si applica anche in caso di versamento frazionato delle imposte dovute, a condizione che il versamento della parte dell’imposta e delle sanzioni e interessi sia effettuato nei termini di legge per avvalersi del ravvedimento</p>
Articolo 5, commi 1 e 2	<p><b>Lavoratori impatriati</b></p> <p>In sede di conversione è stata modificata ulteriormente, con decorrenza 2020, la disciplina agevolativa per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia, prevista dall’articolo 16, D.Lgs. 147/2015.</p> <p>Per effetto delle novità introdotte viene prevista la tassazione nel limite del 30% (prima era del 50%), dei redditi di lavoro dipendente, assimilati a quelli di lavoro dipendente e di lavoro autonomo se:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei 2 periodo di imposta precedenti e si impegnano a rimanervi per almeno un biennio;</li><li>2. il lavoro è prestato prevalentemente in Italia.</li></ol> <p>Viene, inoltre, esteso l’ambito di applicazione, includendovi i soggetti che avviano un’attività di impresa in Italia a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019.</p> <p>La percentuale di tassazione è ulteriormente ridotta al 10% nel caso di trasferimento della residenza in Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia.</p> <p>Il regime agevolato è esteso di ulteriori 5 anni (per un totale di 10 anni), con imposizione in misura pari al 50% del reddito prodotto, nelle seguenti ipotesi:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- lavoratori con almeno un figlio minore o a carico, anche in affidamento preadottivo;</li><li>- lavoratori che diventino proprietari di almeno una unità immobiliare di tipo residenziale di tipo in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti. L’immobile può essere acquistato direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà.</li></ul> <p>La percentuale di concorrenza del reddito viene ulteriormente ridotta al 10% nel caso di lavoratori con almeno 3 figli minorenni o a carico, anche in affidamento preadottivo. I cittadini italiani non iscritti all’AIRE che rientreranno in Italia a decorrere dal 2020 possono accedere ai benefici fiscali a condizione che siano stati residenti in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per il biennio precedente.</p> <p>Inoltre, il regime si rende applicabile anche ai cittadini italiani non iscritti all’AIRE rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2019, purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per il biennio precedente, in riferimento ad atti impositivi notificati ancora impugnabili ovvero oggetto di controversie pendenti in ogni stato e grado del giudizio nonché per i periodi d’imposta per i quali non sono decorsi i termini di cui all’articolo 43, D.P.R. 600/1973.</p> <p>In sede di conversione, sono stati introdotti i nuovi commi 5-<i>quater</i> e 5-<i>quinquies</i>, prevedendo, da un lato l’estensione dell’agevolazione, in misura pari al 50%, per gli sportivi professionisti impatriati e, dall’altro che a detti soggetti non si rende applicabile la maggiorazione relativa al Mezzogiorno e nemmeno quella prevista in caso di più figli a carico. Viene previsto, infine, che il regime agevolato degli sportivi professionisti è subordinato al versamento di un contributo pari allo 0,5% dell’imponibile. Anche il nuovo regime soggiace alle regole previste per i <i>de minimis</i></p>

Articolo 5, commi 4 e 5	<p><b>Rientro ricercatori</b></p> <p>Viene modificato, sempre con decorrenza dal 2020 e nel rispetto delle regole previste per i <i>de minimis</i>, il regime di favore di cui all'articolo 44, D.L. 78/2010 per i ricercatori che rientrano in Italia.</p> <p>Il regime, che prevede l'abbattimento della base imponibile Irpef e Irap in misura pari al 90% si applica ai docenti e ricercatori con le seguenti caratteristiche:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- possesso di un titolo di studio universitario o equiparato;</li><li>- residenza non occasionale all'estero;</li><li>- svolgimento provato di attività di ricerca o di ricerca presso università, anche private, all'estero, per almeno un biennio.</li></ul> <p>Le modifiche prevedono l'estensione del regime di detassazione, in via ordinaria, per 5 anni (prima erano 3), inoltre, lo stesso si è ulteriormente esteso nei seguenti casi:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- nel caso di docente o ricercatore con un figlio minorenni o a carico, anche in affidamento preadottivo o di docenti e ricercatori che diventino proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia della residenza o nei 12 mesi precedenti al trasferimento (l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal docente e ricercatore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà): 7 periodi d'imposta, sempre che permanga la residenza fiscale in Italia;</li><li>- docenti e ricercatori che abbiano almeno 2 figli minorenni o a carico, anche in affidamento preadottivo: 10 periodi d'imposta successivi, sempre che permanga la residenza fiscale nel territorio dello Stato;</li><li>- docenti o ricercatori che abbiano almeno 3 figli minorenni o a carico, anche in affidamento preadottivo: 12 periodi d'imposta successivi, sempre che permanga la residenza fiscale nel territorio dello Stato.</li></ul> <p>I docenti o ricercatori italiani non iscritti all'AIRE che rientreranno a decorrere dal 2020, possono accedere ai benefici fiscali a condizione che siano stati residenti in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi.</p> <p>Inoltre, ai docenti e ricercatori italiani non iscritti all'AIRE rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2019, con riferimento ai periodi d'imposta per i quali siano stati notificati atti impositivi ancora impugnabili ovvero oggetto di controversie pendenti in ogni stato e grado del giudizio nonché per i periodi d'imposta per i quali non sono decorsi i termini di cui all'articolo 43, D.P.R. 600/1973, spettano i benefici fiscali nel testo vigente al 31 dicembre 2018, purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi.</p> <p>In sede di conversione, è stato previsto che le suddette agevolazioni si rendono applicabili anche per i ricercatori universitari a tempo determinato di tipo B e quindi non solo a quelli di tipo A</p>
Articolo 5-bis	<p><b>Pensionati esteri che si trasferiscono nel Mezzogiorno</b></p> <p>Vengono apportate alcune modifiche al regime agevolativo di cui al nuovo articolo 24-ter, Tuir, introdotto con la Legge di Bilancio per il 2019, previsto per i titolari di redditi da pensione estera che si trasferiscono la propria residenza nei piccoli Comuni del Mezzogiorno.</p> <p>In particolare, vengono esclusi i redditi percepiti da fonte estera, allo scopo di circoscrivere il perimetro dell'agevolazione.</p> <p>Viene, inoltre, allungato da 5 a 9 periodi di imposta la validità dell'opzione che diviene valida anche in caso di versamento tardivo dell'imposta sostitutiva.</p> <p>Fermo restando che l'opzione è revocabile e che nel caso di revoca sono fatti salvi gli effetti prodotti nei periodi d'imposta precedenti, viene previsto, in sede di conversione, che pur rimanendo fermo che gli effetti dell'opzione cessano in caso di omesso</p>

	<p>o parziale versamento dell'imposta sostitutiva, è possibile sanare l'irregolarità, con prosecuzione degli effetti dell'opzione, mediante il versamento dell'imposta sostitutiva entro la scadenza del pagamento del saldo relativo al periodo d'imposta successivo a quello cui si riferisce l'omissione.</p> <p>Con provvedimento dell'Agenzia delle entrate verranno individuate le modalità applicative</p>
Articolo 5-ter	<p><b>Progetti di innovazione sociale</b></p> <p>Sono esentate da imposizione fiscale, limitatamente all'anno 2019, le somme, configurate quali "contributi in natura", che il Miur ha erogato ed erogherà nell'ambito della gestione dell'Avviso 84/Ric del 2 marzo 2012, "Progetti di innovazione sociale"</p>
Articoli 6 e 6-bis	<p><b>Regime dei forfettari</b></p> <p>Viene previsto che, con decorrenza retroattiva dal 1° gennaio 2019, i contribuenti che aderiscono al regime dei forfettari e che si avvalgono di dipendenti e collaboratori, devono effettuare le ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente disposte agli articoli 23 e 24, D.P.R. 600/1973.</p> <p>Per le somme già corrisposte al 1° maggio 2019, la ritenuta si applica trattenendolo per 3 mesi a partite dalla retribuzione di agosto e versandolo secondo le regole ordinarie di cui all'articolo 8, D.P.R. 602/1973 (16 del mese successivo).</p> <p>Per effetto delle modifiche apportate all'articolo 1, comma 21, L. 145/2018, l'obbligo di applicazione della ritenuta è esteso a imprenditori e lavoratori autonomi che fruiscono della c.d. <i>flat tax</i>.</p> <p>In sede di conversione è stata conferita efficacia retroattiva espressa alla disciplina sanzionatoria più favorevole prevista nel caso di applicazione dell'Iva in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore.</p> <p>Sempre in sede di conversione, viene previsto che gli obblighi informativi posti a carico dei contribuenti, che vogliono accedere al suddetto regime, non includono i dati e le informazioni già presenti, alla data di approvazione dei modelli di dichiarazione dei redditi, nelle banche dati a disposizione dell'Agenzia delle entrate, ovvero che siano da comunicare o dichiarare alla stessa entro la data di presentazione dei medesimi modelli di dichiarazione dei redditi</p>
Articolo 7	<p><b>Recupero edilizio</b></p> <p>Viene introdotto un regime di favore per il recupero del patrimonio edilizio che prevede, fino al 31 dicembre 2021, l'imposta di registro e le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 200 euro ciascuna, per i trasferimenti di interi fabbricati, anche nel caso di operazioni ex articolo 10, D.P.R. 633/1972, a favore di imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare che, entro i successivi 10 anni, provvedano alla demolizione e ricostruzione degli stessi, conformemente alla normativa antisismica e con il conseguimento della classe energetica A o B, anche con variazione volumetrica rispetto al fabbricato preesistente ove consentita dalle vigenti norme urbanistiche, nonché all'alienazione degli stessi, nonché interventi edilizi di cui all'articolo 3, comma 1, lettere b), c) e d), D.P.R. 380/2001.</p> <p>L'agevolazione si applica all'ulteriore condizione che si proceda all'alienazione di fabbricati suddivisi in più unità immobiliari, ove sia alienato almeno il 75% del volume del nuovo fabbricato.</p> <p>In caso di mancata riconversione degli immobili, le imposte sono dovute nella misura ordinaria con applicazione degli interessi e delle sanzioni nella misura del 30% delle stesse imposte.</p> <p>Da ultimo viene chiarito che rimane ferma la misura fissa dell'imposta ipotecaria nel caso di apposizione di vincolo sui beni immobili delle imprese assicurative</p>
Articolo 7-bis	<p><b>Esenzione Tasi</b></p> <p>Con decorrenza 1° gennaio 2022, viene introdotta l'esenzione dal tributo locale per i fabbricati costruiti e destinati alla vendita</p>

<p>Articolo 7-ter</p>	<p><b>Sostegno alle pmi settore edile</b> Viene introdotta la possibilità, per le pmi operanti nel settore edile di cui ai codici ATECO F41 e F42, di accedere alla garanzia della sezione speciale del Fondo di garanzia per le pmi, anche quando siano titolari di finanziamenti erogati da banche e altri intermediari finanziari assistiti da garanzia ipotecaria di primo grado su beni immobili civili, commerciali e industriali, le cui posizioni creditizie, non coperte da altra garanzia pubblica, siano state classificate come "inadempienze probabili" (UTP) entro la data dell'11 febbraio 2019</p>
<p>Articoli 8 e 10, comma 2 e 3</p>	<p><b>Sisma bonus</b> Viene estesa la detrazione dell'agevolazione c.d. sisma bonus anche alle zone a rischio sismico 2 e 3. Viene, inoltre, introdotta una nuova modalità di fruizione della detrazione che può anche essere "convertita" in un contributo di uguale ammontare da fruirsi nelle seguenti modalità: - sconto da parte del fornitore degli interventi agevolati; - rimborso al fornitore in forma di credito di imposta utilizzabile, in 5 quote annuali di pari importo, in compensazione ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997. In questo caso non si applicano i limiti per quanto riguarda la compensazione (articolo 34, L. 388/2000) e quelli per i crediti da indicare in sede dichiarativa nel quadro RU. In sede di conversione viene modificato il comma 1-<i>octies</i>, articolo 16, D.L. 63/2013, prevedendo che il fornitore che ha effettuato gli interventi ha, a sua volta, la possibilità di cedere il credito di imposta ai propri fornitori di beni e servizi, con esclusione della possibilità di ulteriori cessioni da parte di questi ultimi. È vietata la cessione dei crediti a istituti di credito e intermediari finanziari. Con provvedimento dell'Agenzia delle entrate da emanarsi entro il 30 giorni dall'entrata in vigore della legge saranno individuate le modalità applicative</p>
<p>Articolo 9</p>	<p><b>Disciplina fiscale strumenti finanziari convertibili</b> Viene previsto che i maggiori o minori valori che derivano dall'attuazione di specifiche previsioni contrattuali che governano gli strumenti finanziari, diversi da azioni e titoli simili non concorrono alla formazione del reddito imponibile degli emittenti ai fini Ires e Irap. Tale previsione si applica agli strumenti finanziari aventi le seguenti caratteristiche: a) gli strumenti sono stati emessi e il corrispettivo è stato integralmente versato; b) gli strumenti non sono stati sottoscritti o acquistati né dalla società emittente né da società da essa controllate o nelle quali essa detenga almeno il 20% dei diritti di voto o del capitale; c) l'acquisto degli strumenti non è stato finanziato, né direttamente né indirettamente, dalla società emittente; d) nell'ordine di distribuzione delle somme ricavate dalla liquidazione dell'attivo gli strumenti hanno lo stesso rango, o un rango superiore, rispetto alle azioni e sono subordinati alla soddisfazione dei diritti di tutti gli altri creditori; e) gli strumenti non sono oggetto di alcuna disposizione, contrattuale o di altra natura, che ne migliori il grado di subordinazione rispetto agli altri creditori in caso di risoluzione, assoggettamento a procedura concorsuale o liquidazione; f) gli strumenti sono perpetui e le disposizioni che li governano non prevedono alcun incentivo al rimborso per l'emittente; g) gli strumenti non possono essere rimborsati o riacquistati dall'emittente prima di cinque anni dalla data di emissione; h) se le disposizioni che governano gli strumenti includono una o più opzioni di rimborso anticipato o di riacquisto, l'opzione può essere esercitata unicamente dall'emittente;</p>

	<p>i) le disposizioni che governano gli strumenti non contengono indicazioni, né esplicite né implicite, che gli strumenti saranno rimborsati, anche anticipatamente, o riacquistati, o che l'emittente intende rimborsarli, anche anticipatamente, o riacquistarli, ad eccezione dei seguenti casi:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) liquidazione della società;</li> <li>2) operazioni discrezionali di riacquisto degli strumenti;</li> </ol> <p>l) le disposizioni che governano gli strumenti prevedono che la società emittente abbia la piena discrezionalità, in qualsiasi momento, di annullare le distribuzioni relative agli strumenti. Le distribuzioni annullate non sono cumulabili e l'annullamento delle distribuzioni non costituisce un caso di insolvenza da parte della società emittente;</p> <p>m) le disposizioni che governano gli strumenti prescrivono, alternativamente, che al verificarsi di un determinato evento connesso al livello di patrimonializzazione della società:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) il valore nominale degli strumenti sia svalutato in via permanente o temporanea;</li> <li>2) gli strumenti siano convertiti in azioni;</li> <li>3) si attivi un meccanismo che produca effetti equivalenti a quelli di cui ai precedenti 2 punti.</li> </ol> <p>Per poter applicare l'esenzione è necessario che gli emittenti indichino di aver emesso tali strumenti finanziari nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è avvenuta l'emissione e forniscano separata evidenza, nella relativa dichiarazione dei redditi, dei maggiori o minori valori che 1 non concorrono al fine di consentire l'accertamento della conformità dell'operazione con le disposizioni dell'articolo 10-bis, L. 212/2000</p>
<p>Articolo 10, commi 1, 3 e 3-ter</p>	<p><b>Detrazione risparmio energetico</b></p> <p>Viene introdotta una nuova modalità di fruizione della detrazione che può anche essere "convertita" in un contributo di uguale ammontare da fruirsi nelle seguenti modalità:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- sconto da parte del fornitore degli interventi agevolati;</li> <li>- rimborso al fornitore in forma di credito di imposta utilizzabile, in 5 quote annuali di pari importo, in compensazione ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997.</li> </ul> <p>In questo caso non si applicano i limiti per quanto riguarda la compensazione (articolo 34, L. 388/2000) e quelli per i crediti da indicare in sede dichiarativa nel quadro RU.</p> <p>Con decorrenza 30 giugno 2019, viene prevista la possibilità di cessione del credito anche per la realizzazione di opere finalizzate al conseguimento di risparmi energetici, con particolare riguardo all'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia (articolo 16-bis, comma 1, lettera h), Tuir).</p> <p>Con provvedimento dell'Agenzia delle entrate da emanarsi entro il 30 maggio saranno individuate le modalità applicative</p>
<p>Articolo 10-bis</p>	<p><b>Incentivi per la rottamazione e l'acquisto di veicoli non inquinanti</b></p> <p>Viene estesa la disciplina degli incentivi per l'acquisto di motocicli elettrici e ibridi nuovi, previa rottamazione di analoghi più inquinanti, ai mezzi di tutte le categorie L a prescindere dalla potenza.</p> <p>Viene inoltre previsto che per usufruire dell'incentivo è consentito rottamare, oltre alle categorie già previste euro 0, 1 e 2, anche un analogo veicolo euro 3, nonché i ciclomotori che siano stati dotati di targa obbligatoria</p>
<p>Articolo 11</p>	<p><b>Bonus aggregazioni</b></p> <p>Viene introdotto un regime agevolativo per le operazioni di fusione, scissione e conferimento effettuate dal 1° maggio 2019 al 31 dicembre 2022, a condizioni che non abbiano a oggetto imprese facenti parte dello stesso gruppo societario.</p>

Articolo 11	<p>Parimenti escluse sono le operazioni tra soggetti legati tra loro da un rapporto di partecipazione superiore al 20% o controllati anche indirettamente dallo stesso soggetto ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1), cod. civ..</p> <p>Per le fusioni e scissioni da cui si originano società di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), Tuir, si considera riconosciuto, ai fini fiscali, il valore di avviamento e quello attribuito ai beni strumentali materiali e immateriali, per effetto della imputazione su tali poste di bilancio del disavanzo da concambio, per un ammontare complessivo non eccedente l'importo di 5 milioni di euro.</p> <p>Per i conferimenti effettuati ex articolo 176, Tuir, si considerano riconosciuti, ai fini fiscali, i maggiori valori iscritti dal soggetto conferitario a titolo di avviamento o sui beni strumentali materiali e immateriali, per un ammontare complessivo non eccedente l'importo di 5 milioni di euro.</p> <p>In tutti i casi devono partecipare all'operazione esclusivamente imprese operative da almeno 2 anni.</p> <p>Il maggior valore attribuito ai beni è riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap a decorrere dall'esercizio successivo a quello in cui ha avuto luogo l'operazione di aggregazione aziendale.</p> <p>Ai fini dell'agevolazione è necessario che le imprese interessate dalle operazioni di aggregazione aziendale si trovino o si siano trovate ininterrottamente, nei 2 anni precedenti l'operazione, nelle condizioni che consentono il riconoscimento fiscale di cui sopra.</p> <p>La società risultante dall'aggregazione, che nei primi 4 periodi d'imposta dalla effettuazione dell'operazione pone in essere ulteriori operazioni straordinarie o cede i beni iscritti o rivalutati decade dall'agevolazione, fatta salva l'attivazione della procedura di cui all'articolo 11, comma 2, L. 212/2000. Inoltre, nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta in cui si verifica la decadenza, la società deve liquidare e versare l'Ires e Irap dovute sul maggior reddito, relativo anche ai periodi di imposta precedenti, determinato senza tenere conto dei maggiori valori riconosciuti fiscalmente. Su tali maggiori imposte liquidate non sono dovute sanzioni e interessi</p>
Articolo 11-bis	<p><b>Modifiche al regime del c.d. realizzo controllato</b></p> <p>Per effetto delle modifiche apportate all'articolo 177, Tuir, viene estesa l'applicazione del regime di c.d. realizzo controllato alle operazioni di scambio che non riguardano partecipazioni di controllo.</p> <p>Ai fini dell'applicazione del suddetto regime, tuttavia, è necessario che ricorrano, congiuntamente, le seguenti condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- le partecipazioni conferite rappresentano, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20% ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5 o al 25%, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. Per i conferimenti di partecipazioni detenute in società la cui attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni, le percentuali si riferiscono a tutte le società indirettamente partecipate che esercitano un'impresa commerciale, secondo la definizione di cui all'articolo 55, Tuir, e si determinano, relativamente al conferente, tenendo conto della eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa;</li><li>- le partecipazioni sono conferite in società, esistenti o di nuova costituzione, interamente partecipate dal conferente.</li></ul> <p>La condizione dell'ininterrotto possesso richiesta ai sensi dell'articolo 87, comma 1, lettera a), Tuir è estesa fino al sessantesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione delle partecipazioni conferite con il regime suddetto</p>

Articolo 12	<p><b>Fatturazione elettronica</b></p> <p>Viene esteso l'obbligo di fatturazione elettronica anche alle operazioni con San Marino come regolati con D.M. 24 dicembre 1993. La norma precisa che sono fatti salvi gli esoneri dall'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica previsti da specifiche disposizioni di legge.</p> <p>Un provvedimento dell'Agenzia delle entrate individuerà le regole tecniche necessarie per l'attuazione</p>
Articolo 12-bis	<p><b>Luci votive</b></p> <p>Con decorrenza 1° gennaio 2019, vengono considerate "commercio al minuto" a fini Iva anche le prestazioni di gestione del servizio delle lampade votive nei cimiteri</p>
Articolo 12-ter	<p><b>Termine emissione fattura</b></p> <p>Per effetto delle modifiche apportate all'articolo 21, D.P.R. 633/1972, a decorrere dal 1° luglio 2019, la fattura deve essere emessa entro 12 giorni (prima erano 10) dal momento di effettuazione dell'operazione di cessione o di prestazione di servizi.</p>
Articolo 12-quater	<p><b>Modificati i termini per il nuovo spesometro</b></p> <p>Sostituendo il comma 1, articolo 21-bis, D.L. 78/2010, viene modificato il termine di comunicazione dei dati contabili delle liquidazioni trimestrali Iva per il IV trimestre che può essere fatto contestualmente alla dichiarazione annuale Iva che, in tal caso, deve essere presentata entro il mese di febbraio dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.</p> <p>Restano fermi gli ordinari termini di versamento dell'imposta dovuta in base alle liquidazioni periodiche effettuate, così come non è modificato il termine per la comunicazione dei dati relativi al secondo trimestre (16 settembre)</p>
Articolo 12-quinquies, comma 1	<p><b>Trasmissione telematica corrispettivi giornalieri</b></p> <p>Viene introdotta la possibilità di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri, da parte dei commercianti al minuto e dei soggetti assimilati, entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione</p>
Articolo 12-quinquies, comma 2	<p><b>Lotteria degli scontrini</b></p> <p>Viene modificata la c.d. lotteria degli scontrini disponendo un innalzamento della probabilità di vincita dei premi della lotteria scontrini, se le transazioni sono effettuate attraverso strumenti che consentano il pagamento con carta di debito e di credito. In particolare, viene elevata la percentuale di aumento delle probabilità di vincita dal 20% al 100%, rispetto alle transazioni effettuate mediante denaro contante</p>
Articolo 12-quinquies, comma 3	<p><b>Proroga scadenza versamenti</b></p> <p>Slitta al 30 settembre il termine per i versamenti delle imposte dirette, dell'Irap e dell'Iva, scadenti tra il 30 giugno e il 30 settembre 2019, per i soggetti nei confronti dei quali sono stati approvati gli Isa e che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito.</p> <p>La proroga è estesa anche ai soggetti che partecipano a società, associazioni e imprese ex articoli 5, 115 e 116, Tuir, aventi i requisiti di cui sopra</p>
Articolo 12-sexies	<p><b>Cedibilità crediti Iva trimestrali</b></p> <p>Viene introdotta la possibilità di procedere alla cessione del credito Iva trimestrale. La novità si applica a decorrere dai crediti per i quali è stato richiesto il rimborso a decorrere dal 1° gennaio 2020</p>
Articolo 12-septies	<p><b>Lettera di intento</b></p> <p>A decorrere dal 1° gennaio 2020, la lettera di intento è trasmessa in via telematica all'Agenzia delle entrate che rilascia ricevuta telematica con indicazione del protocollo di ricezione. La dichiarazione può riguardare anche più operazioni e gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione devono essere indicati nelle fatture emesse in base a essa, ovvero devono essere indicati dall'importatore nella dichiarazione doganale.</p>

	<p>Per la verifica di tali indicazioni al momento dell'importazione, l'Agenzia delle entrate mette a disposizione dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli la banca dati delle dichiarazioni d'intento, per dispensare l'operatore dalla consegna in dogana della copia cartacea delle dichiarazioni di intento e delle ricevute di presentazione.</p> <p>Parallelamente viene abrogata la previsione di cui all'articolo 7, comma 4-bis, D.Lgs. 471/1997. Con provvedimento direttoriale da emanarsi entro 60 giorni dall'entrata in vigore della legge, l'Agenzia delle entrate individua le modalità operative</p>
Articolo 12-octies	<p><b>Contabilità in forma meccanizzata</b></p> <p>Viene esteso a tutti i registri contabili aggiornati con sistemi elettronici l'obbligo di stampa solo all'atto del controllo e su richiesta dell'organo precedente</p>
Articolo 12-novies	<p><b>Bollo virtuale sulle fatture elettroniche</b></p> <p>Ai fini del calcolo dell'imposta di bollo dovuta in base alle fatture elettroniche inviate al SdI, l'Agenzia delle entrate, ove rilevi che non sia stata apposta la specifica annotazione di assolvimento dell'imposta di bollo, integra le fatture stesse con procedure automatizzate, già in fase di ricezione sul SdI. A tal fine, nel calcolo dell'imposta dovuta, da rendere noto a tutti i soggetti passivi Iva, terrà conto sia dell'imposta dovuta in base a quanto correttamente dichiarato nella fattura, sia del maggior tributo calcolato sulle fatture nelle quali non è stato correttamente indicato l'assolvimento dell'imposta.</p> <p>Quando tutto ciò non è possibile con procedure automatizzate, restano applicabili le ordinarie procedure di regolarizzazione dell'assolvimento dell'imposta di bollo e di recupero del tributo</p>
Articolo 13	<p><b>Vendite con piattaforme digitali</b></p> <p>Fino al 31 dicembre 2020 è previsto che il soggetto passivo che facilita, tramite l'uso di un'interfaccia elettronica quale un mercato virtuale, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, le vendite a distanza di beni importati o le vendite a distanza di beni all'interno dell'Unione Europea è tenuto a trasmettere entro il mese successivo a ciascun trimestre, per ciascun fornitore:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- denominazione, residenza o domicilio, indirizzo di posta elettronica;</li> <li>- numero totale delle unità vendute in Italia;</li> <li>- a scelta del soggetto passivo, per le unità vendute in Italia l'ammontare totale dei prezzi di vendita o il prezzo medio di vendita.</li> </ul> <p>Il primo invio di dati deve essere effettuato nel mese di luglio 2019.</p> <p>Un provvedimento dell'Agenzia delle entrate individuerà le modalità di invio.</p> <p>Il soggetto passivo, inoltre, è debitore d'imposta per le vendite a distanza per le quali non ha trasmesso, o ha trasmesso in modo incompleto, i dati di cui sopra, presenti sulla piattaforma, se non dimostra che l'imposta è stata assolta dal fornitore.</p> <p>Vengono conseguentemente differite al 2021 le previsioni di presunzione cessione di cui all'articolo 11-bis, commi da 11 a 15, D.L. 135/2018.</p> <p>Per le vendite effettuate tra il 13 febbraio 2019 e il 1° maggio 2019, il soggetto passivo provvederà all'invio dei dati a luglio 2019, secondo modalità che saranno determinate con il provvedimento dell'Agenzia delle entrate</p>
Articolo 13-bis	<p><b>Obbligo di denuncia fiscale per la vendita di alcolici</b></p> <p>Torna l'obbligo di denuncia fiscale per la vendita di alcolici negli esercizi pubblici, negli esercizi di intrattenimento pubblico, negli esercizi ricettivi e nei rifugi alpini</p>
Articolo 13-ter	<p><b>Pagamento o deposito dei diritti doganali</b></p> <p>Tramite la sostituzione dell'articolo 77, D.P.R. 43/1973, viene introdotta la possibilità di procedere all'assolvimento dei diritti doganali a mezzo di strumenti tracciabili ed elettronici. Ne deriva che l'assolvimento può avvenire secondo le seguenti modalità:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- carte di debito, di credito o prepagate e ogni altro strumento di pagamento elettronico disponibile;</li> <li>- bonifico bancario;</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- accreditamenti sul conto corrente postale intestato all'ufficio;</li> <li>- contanti per un importo non superiore a 300 euro; e</li> <li>- assegni circolari</li> </ul>
Articolo 13- <i>quater</i>	<p><b>Locazioni brevi e attività ricettive</b></p> <p>Viene previsto che gli intermediari immobiliari residenti in Italia, appartenenti al medesimo gruppo degli intermediari non residenti che non abbiano nominato un rappresentante fiscale, sono solidalmente responsabili per il pagamento della ritenuta sui canoni e corrispettivi relativi ai contratti di locazione breve.</p> <p>Viene, inoltre, istituita una apposita banca dati delle strutture ricettive e degli immobili destinati alle locazioni brevi, identificate secondo un codice alfanumerico, da utilizzare in ogni comunicazione inerente all'offerta e alla promozione dei servizi all'utenza, consentendone l'accesso all'Agenzia delle entrate. I titolari delle strutture ricettive, gli intermediari e i soggetti che gestiscono portali telematici devono pubblicare il richiamato codice identificativo nelle comunicazioni inerenti all'offerta e alla promozione, pena la sanzione pecuniaria da 500 a 5.000 euro</p>
Articolo 14	<p><b>Associazioni assistenziali</b></p> <p>A mezzo della modifica apportata all'articolo 148, comma 3, Tuir, viene ridefinito il perimetro soggettivo dell'agevolazione consistente nell'esclusione da tassazione diretta dei proventi di talune prestazioni effettuate in diretta attuazione degli scopi istituzionali, in quanto considerate fiscalmente "non commerciali". In particolare, sono destinatarie dell'agevolazione le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, nonché le strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse. Viene chiarito che rientrano nel novero delle associazioni assistenziali tutte le associazioni di carattere assistenziale che rispettano i requisiti del Codice del Terzo settore. Per effetto della nuova formulazione dell'articolo 89, D.Lgs. 117/2017, restano escluse dall'ambito di applicazione dell'articolo 148, Tuir, le associazioni culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona</p>
Articolo 15	<p><b>Definizione agevolata tributi locali</b></p> <p>Per i tributi locali non riscossi a seguito di provvedimenti di ingiunzione fiscale notificati nel periodo 2000 - 2017, gli enti territoriali possono stabilire, entro 60 giorni, l'esclusione delle sanzioni relative alle predette entrate.</p> <p>In tal caso gli enti territoriali, entro 30 giorni, danno notizia dell'adozione dell'atto sul proprio sito <i>internet</i>.</p> <p>Il provvedimento stabilisce:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- numero di rate e la relativa scadenza, che non può superare il 30 settembre 2021;</li> <li>- modalità con cui il debitore manifesta la sua volontà di avvalersi della definizione agevolata;</li> <li>- termini per la presentazione dell'istanza in cui il debitore indica il numero di rate con il quale intende effettuare il pagamento, nonché la pendenza di giudizi aventi a oggetto i debiti cui si riferisce l'istanza stessa, assumendo l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi;</li> <li>- termine entro il quale l'ente territoriale o il concessionario della riscossione trasmette ai debitori la comunicazione nella quale sono indicati l'ammontare complessivo delle somme dovute per la definizione agevolata, quello delle singole rate e la scadenza delle stesse.</li> </ul> <p>Il mancato, insufficiente o tardivo versamento dell'unica rata ovvero di una delle rate non produce effetti e riprendono a decorrere i termini di prescrizione e di decadenza per il recupero delle somme oggetto dell'istanza. I versamenti già effettuati sono acquisiti a titolo di acconto dell'importo complessivamente dovuto.</p> <p>La presentazione dell'istanza comporta la sospensione dei termini di prescrizione e di decadenza per il recupero delle somme oggetto di tale istanza</p>

<p>Articolo 15-bis</p>	<p><b>Efficacia deliberazioni regolamentari e tariffarie tributi locali</b></p> <p>A decorrere dall'anno di imposta 2020 tutte le delibere regolamentari e tariffarie relative alle entrate tributarie dei Comuni sono inviate al Mef esclusivamente per via telematica.</p> <p>Per le Province e le città metropolitane l'obbligo decorre dal periodo di imposta 2021. Con D.M. da emanarsi entro 90 giorni dall'entrata in vigore della legge, saranno individuate le specifiche tecniche.</p> <p>A decorrere dall'anno di imposta 2020, le delibere e i regolamenti concernenti i tributi comunali diversi dall'imposta di soggiorno, dall'addizionale comunale Irpef, dall'Imu e Tasi, acquistano efficacia a far data dalla pubblicazione effettuata ai sensi del comma 15, a condizione che detta pubblicazione avvenga entro il 28 ottobre dell'anno a cui la delibera o il regolamento afferisce; a tal fine, il comune è tenuto a effettuare l'invio di cui al primo periodo entro il termine perentorio del 14 ottobre dello stesso anno</p>
<p>Articolo 15-ter</p>	<p><b>Contrasto all'evasione dei tributi locali</b></p> <p>Viene introdotta, al fine di contrastare l'evasione, la possibilità per gli enti locali di subordinare alla verifica della regolarità del pagamento dei tributi locali da parte dei soggetti richiedenti il rilascio di licenze, autorizzazioni, concessioni e dei relativi rinnovi, inerenti attività commerciali o produttive</p>
<p>Articolo 16</p>	<p><b>Credito di imposta distributori di carburante</b></p> <p>Viene precisato che il credito d'imposta pari al 50% del totale delle commissioni addebitate per le transazioni effettuate, a partire dal 1° luglio 2018, tramite sistemi di pagamento elettronico mediante carte di credito riconosciuto agli esercenti di impianti di distribuzione di carburante, valgono con riferimento alle cessioni di carburanti vale in riferimento alle cessioni effettuate nei confronti sia di esercenti attività d'impresa, arte e professioni sia di consumatori finali. Nel caso in cui gli esercenti di impianti di distribuzione di carburante non contabilizzino separatamente le commissioni addebitate per le transazioni effettuate diverse da quelle per cessioni di carburante, il credito d'imposta spetta per la quota parte delle commissioni calcolata in base al rapporto tra il volume d'affari annuo derivante da cessioni di carburante e il volume d'affari annuo complessivo</p>
<p>Articolo 16-bis</p>	<p><b>Riapertura rottamazione e saldo-stralcio</b></p> <p>Vengono riparti i termini di adesione a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- rottamazione ter delle cartelle esattoriali, ovvero la definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione tra il 1° gennaio 2000 e il 31 dicembre 2017;</li> <li>- saldo e stralcio dei debiti fiscali e contributivi delle persone fisiche in difficoltà economica, affidati agli agenti della riscossione tra il 1° gennaio 2000 ed il 31 dicembre 2017.</li> </ul> <p>Il nuovo termine per aderire scade al 31 luglio 2019.</p> <p>In particolare, per quanto riguarda la riapertura della c.d. rottamazione-ter, viene previsto che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- la dichiarazione resa può essere integrata entro il 31 luglio 2019;</li> <li>- il pagamento delle somme dovute è effettuato in unica soluzione, entro il 30 novembre 2019, ovvero in un massimo di 17 rate consecutive, la prima delle quali, di importo pari al 20% delle somme complessivamente dovute ai fini della definizione, scadente il 30 novembre 2019, e le restanti, ciascuna di pari ammontare, scadenti il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2020; in tal caso, gli interessi sono dovuti a decorrere dal 1° dicembre 2019;</li> <li>- entro il 31 ottobre 2019 verrà comunicato l'ammontare complessivo delle somme dovute per la definizione, nonché quello delle singole rate, e il giorno e il mese di scadenza di ciascuna di esse;</li> </ul>

	<p>- al 30 novembre 2019, le dilazioni sospese per effetto della presentazione della dichiarazione di adesione sono automaticamente revocate e non possano essere accordate nuove dilazioni, ai sensi della disciplina generale sulla rateizzazione dei debiti tributari;</p> <p>- i debiti relativi ai carichi per i quali non è stato effettuato l'integrale pagamento, entro il 7 dicembre 2018, delle somme da versare nello stesso termine, possono essere definite in unica soluzione entro il 30 novembre 2019, ovvero nel numero massimo di 9 rate consecutive, la prima delle quali, di importo pari al 20%, scadente il 30 novembre 2019, e le restanti, ciascuna di pari ammontare, scadenti il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre degli anni 2020 e 2021. In caso di pagamento rateale, gli interessi sono dovuti a decorrere dal 1° dicembre 2019.</p> <p>Per quanto riguarda la riapertura del c.d. saldo-stralcio, viene stabilito che la dichiarazione resa può essere integrata entro la stessa data del 31 luglio 2019 e, alla data del 30 novembre 2019, le dilazioni sospese per effetto della presentazione della dichiarazione di adesione sono automaticamente revocate e non possano essere accordate nuove dilazioni ai sensi della disciplina generale sulla rateizzazione dei debiti tributari. Infine, con il comma 3, è previsto che le previsioni di cui sopra:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- si applicano alle dichiarazioni tardive, presentate successivamente al 30 aprile 2019 e anteriormente al 30 giugno 2019;</li> <li>- non si applicano ai carichi affidati agli agenti della riscossione a titolo di risorse proprie tradizionali UE, ai sensi dell'articolo 5, D.L. 119/2018, ovvero quelli concernenti i dazi doganali, i contributi provenienti dall'imposizione di diritti alla produzione dello zucchero (risorse proprie tradizionali UE) nonché l'Iva sulle importazioni</li> </ul>
Articolo 16-ter	<p><b>Imu società agricole</b></p> <p>Con una norma di interpretazione autentica ai fini dell'Imu viene equiparata la società agricola agli Iap e ai coltivatori diretti, con conseguente fruibilità delle previste agevolazioni fiscali</p>
Articolo 16-quinquies, comma 1	<p><b>Definizione carichi previdenziali</b></p> <p>La definizione dei carichi fiscali e contributi viene subordinata a una delibera delle casse, soggetta ad approvazione ministeriale, da pubblicare sui siti internet istituzionali entro il 16 settembre 2019 e comunicare, entro la stessa data, all'agente della riscossione mediante posta elettronica certificata</p>
Articolo 17, comma 1	<p><b>Garanzie sviluppo media impresa</b></p> <p>Viene istituita, nell'ambito del Fondo di garanzia di cui all'articolo 2, comma 100, lettera a), L. 662/1996, una sezione speciale destinata alla concessione, a titolo oneroso, di garanzie a copertura di singoli finanziamenti e portafogli di finanziamenti di importo massimo garantito di 5 milioni euro e di durata ultradecennale e fino a 30 anni erogati alle imprese con un numero di dipendenti non superiore a 499 da banche e intermediari finanziari e finalizzati per almeno il 60% a investimenti in beni materiali</p>
Articolo 18, commi 3-6	<p><b>Fondo di garanzia pmi</b></p> <p>Viene previsto che la garanzia del Fondo di garanzia di cui all'articolo 2, comma 100, lettera a), L. 662/1996, può essere concessa, a valere sulle ordinarie disponibilità del Fondo, in favore dei soggetti che finanziano, per il tramite di piattaforme di <i>social lending</i> e di <i>crowdfunding</i>, progetti di investimento realizzati da micro, piccole e medie imprese.</p> <p>A tal fine:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- per <i>social lending</i> si intende lo strumento attraverso il quale una pluralità di soggetti può richiedere a una pluralità di potenziali finanziatori, tramite piattaforme <i>on-line</i>, fondi rimborsabili per uso personale o per finanziare un progetto;</li> <li>- per <i>crowdfunding</i> si intende lo strumento attraverso il quale famiglie e imprese sono finanziate direttamente, tramite piattaforme <i>on-line</i>, da una pluralità di investitori.</li> </ul> <p>Con decreto MISE sono stabilite le modalità e le condizioni di accesso al Fondo per i finanziamenti, la misura massima della garanzia concedibile</p>

<p>Articolo 20</p>	<p><b>Sabatini-ter</b>  Vengono introdotte le seguenti novità:  - l'importo massimo concedibile per singola impresa viene innalzato da 2 a 4 milioni di euro;  - soggetti abilitati a erogare il finanziamento sono anche gli altri intermediari finanziari iscritti al relativo albo di cui all'articolo 106, Tub, che statutariamente operano nei confronti delle pmi;  - l'erogazione del contributo è effettuata sulla base delle dichiarazioni prodotte dalle imprese in merito alla realizzazione dell'investimento;  - viene innalzato l'importo massimo del finanziamento a 4 milioni di euro;  - è prevista l'erogazione in unica soluzione dei contributi di importo non superiore a 100.000 euro</p>
<p>Articolo 21</p>	<p><b>Sostegno alla capitalizzazione</b>  Viene esteso anche alle micro e pmi costituite in forma societaria, impegnate in processi di capitalizzazione, che intendono realizzare un programma di investimento il contributo in c/esercizio di cui all'articolo 2, comma 5, D.L. 69/2013.  A tal fine è richiesto l'impegno dei soci a sottoscrivere un aumento di capitale sociale dell'impresa, da versare in più quote, in corrispondenza delle scadenze del piano di ammortamento del finanziamento.  Il contributo è rapportato agli interessi calcolati, in via convenzionale, sul finanziamento a un tasso annuo del:  - 5% per le micro e piccole imprese;  - 3,575% per le medie imprese.  Con decreto Mise sono stabiliti i requisiti e le condizioni di accesso al contributo, le caratteristiche del programma di investimento, le modalità e i termini per l'esecuzione del piano di capitalizzazione dell'impresa beneficiaria da parte dei soci della medesima, nonché le cause e le modalità di revoca del contributo nel caso di mancato rispetto degli impegni assunti, ivi incluso la realizzazione del piano di capitalizzazione</p>
<p>Articolo 22</p>	<p><b>Pagamenti tra imprese</b>  Per effetto dell'introduzione del nuovo articolo 7-ter, D.Lgs. 231/2002, a decorrere dall'esercizio 2019, nel bilancio sociale deve essere data evidenza dei tempi medi di pagamento delle transazioni effettuate nell'anno, individuando altresì gli eventuali ritardi medi tra i termini pattuiti e quelli effettivamente praticati. Nel bilancio sociale devono essere indicate anche le politiche commerciali adottate con riferimento alle suddette transazioni, nonché delle eventuali azioni poste in essere in relazione ai termini di pagamento</p>
<p>Articolo 26</p>	<p><b>Incentivazione economia circolare</b>  Al fine di favorire la transizione delle attività economiche verso un modello di economia circolare, finalizzata alla riconversione produttiva del tessuto industriale, con decreto Mise sono stabiliti i criteri, le condizioni e le procedure per la concessione ed erogazione di agevolazioni finanziarie.  Possono beneficiare delle agevolazioni le imprese e i centri di ricerca che, alla data di presentazione della domanda di agevolazione, soddisfano le seguenti caratteristiche:  a) essere iscritte nel Registro Imprese e risultare in regola con gli adempimenti di cui all'articolo 9, comma 3, primo periodo, D.P.R. 581/1995;  b) operare in via prevalente nel settore manifatturiero ovvero in quello dei servizi diretti alle imprese manifatturiere;  c) aver approvato e depositato almeno 2 bilanci;  d) non essere sottoposto a procedura concorsuale e non trovarsi in stato di fallimento, di liquidazione anche volontaria, di amministrazione controllata, di concordato preventivo o in qualsiasi altra situazione equivalente secondo la normativa vigente.</p>

	<p>I progetti di ricerca e sviluppo devono:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) essere realizzati nell'ambito di una o più unità locali ubicate in Italia;</li> <li>b) prevedere, anche in deroga agli importi minimi previsti per l'utilizzo delle risorse, spese e costi ammissibili compresi tra i 500.000 euro e i 2 milioni;</li> <li>c) durata non inferiore a 12 mesi e non superiore a 36 mesi;</li> <li>d) prevedere attività di ricerca e sviluppo, strettamente connesse tra di loro in relazione all'obiettivo previsto dal progetto, finalizzate alla riconversione produttiva delle attività economiche attraverso la realizzazione di nuovi prodotti, processi o servizi o al notevole miglioramento di prodotti, processi o servizi esistenti, tramite lo sviluppo delle tecnologie abilitanti fondamentali <i>Key Enabling Technologies</i> (KETs), relative a:             <ol style="list-style-type: none"> <li>1. innovazioni di prodotto e di processo in tema di utilizzo efficiente delle risorse e di trattamento e trasformazione dei rifiuti, compreso il riuso dei materiali in un'ottica di economia circolare o a «rifiuto zero» e di compatibilità ambientale (innovazioni eco-compatibili);</li> <li>2. progettazione e sperimentazione prototipale di modelli tecnologici integrati finalizzati al rafforzamento dei percorsi di simbiosi industriale, attraverso, ad esempio, la definizione di un approccio sistemico alla riduzione, riciclo e riuso degli scarti alimentari, allo sviluppo di sistemi di ciclo integrato delle acque e al riciclo delle materie prime;</li> <li>3. sistemi, strumenti e metodologie per lo sviluppo delle tecnologie per la fornitura, l'uso razionale e la sanificazione dell'acqua;</li> <li>4).strumenti tecnologici innovativi in grado di aumentare il tempo di vita dei prodotti e di efficientare il ciclo produttivo;</li> <li>5. sperimentazione di nuovi modelli di <i>packaging</i> intelligente (<i>smart packaging</i>) che prevedano anche l'utilizzo di materiali recuperati.</li> </ol> </li> </ul> <p>Le agevolazioni consistono in:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- finanziamento agevolato per una percentuale nominale delle spese e dei costi ammissibili pari al 50%;</li> <li>- contributo diretto alla spesa fino al 20% delle spese e dei costi ammissibili</li> </ul>
<p>Articolo 26-bis</p>	<p><b>Credito di imposta rifiuti e imballaggi</b></p> <p>Al fine di incoraggiare l'aumento della percentuale di imballaggi riutilizzabili o avviati al riciclo immessi sul mercato viene introdotta la possibilità per all'impresa venditrice di merci con imballaggio di riconoscere all'impresa acquirente un abbuono sul prezzo dei successivi acquisti, in misura pari al 25% del prezzo dell'imballaggio esposto in fattura. L'abbuono è riconosciuto all'atto della resa dell'imballaggio stesso, da effettuarsi non oltre 1 mese dall'acquisto. In caso di riutilizzo degli imballaggi usati ovvero di raccolta differenziata ai fini del successivo avvio al riciclo, l'impresa venditrice fruisce di un credito d'imposta pari al doppio degli abbuoni riconosciuti all'impresa acquirente, ancorché da questa non utilizzati.</p> <p>Il credito d'imposta è riconosciuto fino a un importo massimo annuale di 10.000 euro per ciascun beneficiario, nel limite complessivo di 10 milioni di euro annui per l'anno 2020.</p> <p>Con D.M. da adottare entro 90 giorni dall'entrata in vigore della legge, saranno individuate le disposizioni attuative</p>
<p>Articolo 26-ter</p>	<p><b>Agevolazioni per l'utilizzo di prodotti di riciclo</b></p> <p>Viene introdotto, per l'anno 2020, un contributo pari al 25% del costo di acquisto di:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) semilavorati e prodotti finiti derivanti, per almeno il 75% della loro composizione, dal riciclaggio di rifiuti o di rottami ovvero dal riuso di semilavorati o di prodotti finiti;</li> <li>b) <i>compost</i> di qualità derivante dal trattamento della frazione organica differenziata dei rifiuti.</li> </ul>

# Schede operative

	<p>Il contributo è riconosciuto sotto forma di credito d'imposta, fino a un importo massimo annuale di 10.000 euro per ciascun beneficiario, nel limite complessivo annuo di 10 milioni di euro. Il credito spetta a condizione che i beni acquistati siano effettivamente impiegati nell'esercizio dell'attività economica o professionale.</p> <p>Agli acquirenti dei beni non destinati all'esercizio dell'attività economica o professionale, il contributo spetta fino a un importo massimo annuale di 5.000 euro per ciascun beneficiario, nel limite complessivo annuo di 10 milioni di euro ed è anticipato dal venditore dei beni come sconto sul prezzo di vendita</p>
Articolo 27	<p><b>Società di investimento semplice</b></p> <p>Vengono introdotte le c.d. Sis (società di investimento semplice) aventi le seguenti caratteristiche:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. il patrimonio netto non eccede 25 milioni di euro;</li> <li>2. ha per oggetto esclusivo l'investimento diretto del patrimonio raccolto in pmi non quotate su mercati regolamentati che si trovano nella fase di sperimentazione, di costituzione e di avvio dell'attività;</li> <li>3. non ricorre alla leva finanziaria;</li> <li>4. dispone di un capitale sociale di almeno 50.000 euro</li> </ol>
Articolo 29	<p><b>Imprese a tasso zero</b></p> <p>Viene modificata la disciplina agevolativa di cui al D.Lgs. 185/2000 prevedendo che per le imprese costituite da almeno 3 anni ma da meno di 5, il mutuo agevolato può andare a coprire il 90% delle spese ammesse</p>
Articolo 32, commi 7-10	<p><b>Voucher alle start up innovative</b></p> <p>Alle <i>start-up</i> innovative di cui al D.L. 179/2012 è concesso il <i>voucher</i> 3I - Investire In Innovazione - al fine di supportare la valorizzazione del processo di innovazione nel periodo 2019-2021.</p> <p>Il <i>voucher</i> 3I può essere utilizzato per l'acquisizione di servizi di consulenza relativi alla verifica della brevettabilità dell'invenzione e all'effettuazione delle ricerche di anteriorità preventive, alla stesura della domanda di brevetto e di deposito presso l'ufficio italiano brevetti e marchi, all'estensione all'estero della domanda nazionale. Con decreto MISE di natura non regolamentare sono definiti criteri e modalità di attuazione del <i>voucher</i> 3I</p>
Articolo 35	<p><b>Obblighi informativi erogazioni pubbliche</b></p> <p>A partire dall'esercizio finanziario 2018:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- associazioni di protezione ambientale a carattere nazionale;</li> <li>- associazioni dei consumatori e degli utenti rappresentative a livello nazionale;</li> <li>- associazioni, Onlus e fondazioni;</li> <li>- cooperative sociali che svolgono attività a favore degli stranieri di cui al D.Lgs. 286/1998</li> </ul> <p>devono pubblicare nei propri siti internet o analoghi portali digitali, entro il 30 giugno di ogni anno, le informazioni relative a sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria, agli stessi effettivamente erogati nell'esercizio finanziario precedente dalle P.A. di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 165/2001 e dai soggetti di cui all'articolo 2-bis, D.Lgs. 33/2013.</p> <p>I soggetti che esercitano le attività di cui all'articolo 2195, cod. civ. pubblicano nelle proprie Note integrative del bilancio di esercizio e dell'eventuale bilancio consolidato gli importi e le informazioni relativi a sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria, agli stessi effettivamente erogati dalle P.A. di cui all'articolo 1, comma 2, D.Lgs. 165/2001 e dai soggetti di cui all'articolo 2-bis, D.Lgs. 33/2013.</p> <p>I soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata ex articolo 2435-bis, cod. civ. e quelli comunque non tenuti alla redazione della Nota integrativa assolvono all'obbligo</p>

	<p>mediante pubblicazione delle medesime informazioni e importi, entro il 30 giugno di ogni anno, su propri siti <i>internet</i>.</p> <p>A partire dal 1° gennaio 2020, l'inosservanza di tali obblighi informativi comporta una sanzione pari all'1% degli importi ricevuti con un importo minimo di 2.000 euro, nonché la sanzione accessoria dell'adempimento agli obblighi di pubblicazione. Decorso 90 giorni dalla contestazione senza che il trasgressore abbia ottemperato agli obblighi di pubblicazione, si applica la sanzione della restituzione integrale del beneficio ai soggetti eroganti.</p> <p>Per gli aiuti di Stato e gli aiuti <i>de minimis</i> contenuti nel Registro nazionale degli aiuti di Stato, la registrazione, con conseguente pubblicazione nella sezione trasparenza, tiene luogo degli obblighi di pubblicazione posti a carico dei percipienti, a condizione che venga dichiarata l'esistenza di aiuti oggetto di obbligo di pubblicazione nell'ambito del Registro nazionale degli aiuti di Stato nella Nota integrativa del bilancio oppure, ove non tenute alla redazione della Nota integrativa, sul proprio sito <i>internet</i> o, in mancanza, sul portale digitale delle associazioni di categoria di appartenenza.</p> <p>Le cooperative sociali devono pubblicare trimestralmente nei propri siti internet o portali digitali l'elenco dei soggetti a cui sono versate somme per lo svolgimento di servizi finalizzati ad attività di integrazione, assistenza e protezione sociale.</p> <p>L'obbligo di pubblicazione non si applica ove l'importo monetario di sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria effettivamente erogati al soggetto beneficiario sia inferiore a 10.000 euro nel periodo considerato.</p> <p>Ove i soggetti beneficiari siano controllati di diritto o di fatto dalla stessa persona fisica o giuridica ovvero dagli stessi gruppi di persone fisiche o giuridiche, vengono altresì pubblicati i dati consolidati di gruppo</p>
<p>Articolo 43</p>	<p><b>Semplificazione degli adempimenti per la gestione degli Ets</b></p> <p>Vengono esclusi dall'applicazione della disciplina anticorruzione gli enti del terzo settore regolarmente iscritti nel Registro unico nazionale. Nelle more della attivazione di detto registro potranno godere di tale esclusione gli enti iscritti, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 101, comma 3, Cts "a uno dei registri attualmente previsti dalle normative di settore".</p> <p>Il riferimento agli enti del terzo settore sembra escludere, invece, dall'esonero di detti obblighi le associazioni sportive dilettantistiche.</p> <p>Attraverso l'introduzione del comma 4-bis in sede di conversione, viene prevista la proroga dal 3 agosto 2019 al 30 giugno 2020, il termine per l'adeguamento degli statuti delle bande musicali, delle Onlus, delle organizzazioni di volontariato (ODV) e delle associazioni di promozione sociale (APS) secondo le indicazioni in materia recate dall'articolo 101, comma 2, D.Lgs 117/2017.</p> <p>Viene, inoltre, differito al 30 giugno 2020 anche il termine per l'adeguamento degli statuti delle imprese sociali, la cui disciplina è recata, dall'articolo 17, comma 3, D.Lgs. 112/2017, che aveva previsto espressamente quale termine per l'adeguamento il 20 gennaio 2019</p>
<p>Articolo 44-bis</p>	<p><b>Incentivi aggregazioni al Sud</b></p> <p>Per le operazioni di aggregazione aziendale compiute da società del Mezzogiorno, da cui risulti una o più imprese aventi, a loro volta, sede legale nel Mezzogiorno è prevista la possibilità di trasferire al soggetto derivante dall'aggregazione le attività fiscali differite (DTA) delle singole imprese e trasformarle in credito di imposta, a fronte del pagamento di un canone annuo determinato applicando l'aliquota dell'1,5% alla differenza tra le DTA e le imposte versate</p>
<p>Articolo 49</p>	<p><b>Credito di imposta partecipazione fiere internazionali</b></p> <p>Al fine di migliorare il livello e la qualità di internazionalizzazione delle pmi italiane viene introdotto un credito d'imposta per la partecipazione a fiere internazionali e nazionali da parte delle pmi esistenti al 1° gennaio 2019.</p>

	<p>Il credito è pari al 30%, nel limite massimo di 60.000 euro, delle spese di partecipazione a manifestazioni fieristiche internazionali di settore che si svolgono all'estero, relativamente alle spese per l'affitto degli spazi espositivi; per l'allestimento dei medesimi spazi; per le attività pubblicitarie, di promozione e di comunicazione, connesse alla partecipazione.</p> <p>Il credito d'imposta è riconosciuto nel rispetto delle condizioni e dei limiti de minimis. Il credito d'imposta è ripartito in 3 quote annuali di pari importo ed è utilizzabile, esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997.</p> <p>Con decreto Mise, da adottare entro 60 giorni, sono stabilite le disposizioni applicative con riferimento, in particolare, a:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- le tipologie di spese ammesse al beneficio;</li><li>- le procedure per l'ammissione al beneficio, che avviene secondo l'ordine cronologico di presentazione delle relative domande;</li><li>- l'elenco delle manifestazioni fieristiche internazionali di settore per cui è ammesso il credito di imposta;</li><li>- le procedure di recupero nei casi di utilizzo illegittimo dei crediti d'imposta</li></ul>
Articolo 49-bis	<p><b>Incentivi assunzioni giovani</b></p> <p>A decorrere dal periodo di imposta 2021, viene introdotto un incentivo in favore delle imprese che dispongono erogazioni liberali per il potenziamento di laboratori e ambienti di apprendimento innovativi a favore di istituzioni scolastiche con percorsi di istruzione secondaria di secondo grado tecnica o professionale e assumono a tempo indeterminato giovani diplomati delle medesime istituzioni scolastiche. Le erogazioni devono avere un importo non inferiore a 10.000 euro.</p> <p>Con D.M. da emanarsi entro 90 giorni dall'entrata in vigore della legge saranno individuate le modalità attuative</p>

## Riferimenti normativi

articolo 14, D.Lgs. 23/2011  
articolo 9-bis, D.L. 50/2017  
articolo 44, D.L. 78/2010  
articolo 8, D.P.R. 602/1973  
articoli 23 e 24, D.P.R. 600/1973  
articolo 1, comma 21, L. 145/2018  
articolo 3, D.P.R. 380/2001  
articolo 17, D.Lgs. 241/1997  
articolo 16, D.L. 63/2013  
articolo 34, L. 388/2000  
articolo 11, L. 212/2000  
D.M. 24 dicembre 1993  
articolo 11-bis, D.L. 135/2018  
articolo 77, D.P.R. 43/1973  
articolo 89, D.Lgs. 117/2017  
articolo 2, L. 662/1996  
articolo 2-bis, D.Lgs. 33/2013  
articolo 1, D.Lgs. 165/2001

## La possibilità di iscrivere ipoteca su beni costituiti in fondo patrimoniale

**D**isciplinato dagli articoli da 167 a 171, cod. civ., il fondo patrimoniale si configura come un complesso di beni destinati dai coniugi o da un terzo a far fronte ai bisogni della famiglia.

Da precisarsi, sin d'ora, come non ogni tipologia di bene possa essere conferita in fondo patrimoniale. È, infatti, indispensabile che il vincolo così costituito sia opponibile ai terzi che, a tal fine, devono poterne venire a conoscenza: gioco forza che l'istituto in esame possa riguardare esclusivamente beni passibili di adeguate forme pubblicitarie.

### Generalità e pubblicità del fondo patrimoniale. L'opponibilità ai terzi

Disciplinato dagli articoli da 167 a 171, cod. civ., il fondo patrimoniale si configura come un complesso di beni destinati dai coniugi o da un terzo a far fronte ai bisogni della famiglia.

Da precisarsi, sin d'ora, come non ogni tipologia di bene possa essere conferita in fondo patrimoniale. È, infatti, indispensabile che il vincolo così costituito sia opponibile ai terzi che, a tal fine, devono poterne venire a conoscenza: gioco forza che l'istituto in esame possa riguardare esclusivamente beni passibili di adeguate forme pubblicitarie.

In particolare, la costituzione del fondo patrimoniale segue un doppio regime di pubblicità.

Per essere opponibile ai terzi, invero, l'atto costitutivo deve, in primis, essere annotato a margine dell'atto di matrimonio indicando la data del contratto, il notaio rogante e le generalità dei contraenti (articolo 162, comma 4, cod. civ.).

L'atto costitutivo è, altresì, soggetto a trascrizione - in adempimento al disposto degli articoli 2647 e 2685, cod. civ. - qualora abbia a oggetto rispettivamente beni immobili o beni mobili iscritti in pubblici registri.

La giurisprudenza della Suprema Corte si è trovata più volte a giudicare in merito alla portata e prevalenza dei diversi regimi pubblicitari richiesti e, anche in seguito al contrasto giurisprudenziale inizialmente sorto, decisiva appare la pronuncia a Sezioni Unite del 13 ottobre 2009:

Cassazione  
n. 21658/2009

*"La costituzione del fondo patrimoniale di cui all'articolo 167, cod. civ. è soggetta alle disposizioni dell'articolo 162, cod. civ., circa le forme delle convenzioni matrimoniali, ivi inclusa quella del quarto comma, che ne condiziona l'opponibilità ai terzi all'annotazione del relativo contratto a margine dell'atto di matrimonio, mentre la trascrizione del vincolo per gli immobili, ai sensi dell'articolo 2647, cod. civ., resta degradata a mera pubblicità-notizia e non sopperisce al difetto di annotazione nei registri dello stato civile, che non ammette deroghe o equipollenti, restando irrilevante la conoscenza che i terzi abbiano acquisito altrimenti della costituzione del fondo<sup>1</sup>"*

Gli Ermellini, hanno pertanto chiarito come, contrariamente a quanto si sarebbe portati di primo acchito a ritenere, nelle ipotesi di costituzione del fondo patrimoniale la rilevanza maggiore sia da attribuirsi all'annotazione a margine dell'atto di matrimonio, degradandosi la trascrizione a mera pubblicità-notizia.

La giurisprudenza successiva non pare discostarsi dall'orientamento testé citato, ribadendo ulteriormente come nemmeno l'eventuale effettiva conoscenza che i terzi abbiano avuto dell'esistenza del fondo possa sopperire alla mancanza di annotazione in termini di opponibilità del fondo ai cre-

<sup>1</sup> Nella specie, le S.U. hanno confermato la sentenza di merito che - in presenza di un atto di costituzione del fondo patrimoniale trascritto nei pubblici registri immobiliari, ma annotato a margine dell'atto di matrimonio successivamente all'iscrizione di ipoteca sui beni del fondo medesimo - aveva ritenuto che l'esistenza del fondo non fosse opponibile al creditore ipotecario.

ditori<sup>1</sup>. In mancanza di annotazione a margine dell'atto di matrimonio, pertanto, qualunque creditore di uno dei coniugi (o del terzo titolare dei beni costituiti in fondo) potrà validamente iscrivere ipoteca sui beni separati, indipendentemente dalla "natura" del debito contratto (sia esso relativo al soddisfacimento di necessità familiari o meno)<sup>2</sup>.

Ovviamente, poi, valide e persistenti saranno tutte le ipoteche iscritte anteriormente alla sottoposizione al regime del fondo patrimoniale: i beni vengono, infatti, conferiti nello stato di fatto e di diritto in cui essi si trovano.

## I bisogni della famiglia quale limite per l'aggressione dei beni costituiti in fondo patrimoniale

Il fondo patrimoniale si qualifica, dunque, nella visione tradizionale e prevalente, quale "patrimonio separato", caratterizzato dalla destinazione dei beni al soddisfacimento dei bisogni della famiglia. Questo, da un lato comporta che i coniugi possano (*rectius*: debbano) utilizzare i beni per il soddisfacimento di detti bisogni e destinare le utilità e rendite ricavabili da tali beni al medesimo fine, dall'altro, come sopra accennato, incide sulla possibilità di agire esecutivamente sui beni costituiti in fondo.

Cassazione n. 16176/2018	<i>"In tema di fondo patrimoniale, il criterio identificativo dei crediti il cui soddisfacimento può essere realizzato in via esecutiva sui beni conferiti nel fondo va ricercato nella relazione esistente tra gli scopi per cui i debiti sono stati contratti e i bisogni della famiglia, con la conseguenza che l'esecuzione sui beni del fondo o sui frutti di esso può avere luogo qualora la fonte e la ragione del rapporto obbligatorio abbiano inerenza diretta e immediata con i predetti bisogni"</i>
-----------------------------	--

I beni del fondo, dunque, sono strettamente vincolati ai bisogni della famiglia, con la conseguenza che anche i creditori subiscono tale limitazione di responsabilità del fondo: il creditore non può soddisfarsi sui beni e sui frutti del fondo in relazione ai debiti che conosceva essere stati contratti per scopi estranei ai bisogni della famiglia (articolo 170, cod. civ.).

In base al dettato normativo dell'articolo 170, cod. civ., pertanto, i creditori potranno agire sui beni del fondo patrimoniale solo qualora:

- il debito sia stato contratto per far fronte ai bisogni della famiglia;
- ovvero, ignorino che il debito sia stato contratto per scopi estranei ai bisogni della famiglia. E di estrema rilevanza, al riguardo, è la posizione assunta dalla giurisprudenza in ordine all'onere della prova di tale circostanza.

Ed è onere del debitore e non del creditore agente, provare che il creditore stesso fosse a conoscenza dell'estraneità del credito ai bisogni della famiglia e ciò anche in ragione del rilievo che, nell'opinione della Suprema Corte, l'inerenza ai bisogni della famiglia delle obbligazioni contratte dai coniugi si presume<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Da ultimo, si veda Cassazione n. 12545/2019: "la costituzione del fondo patrimoniale di cui all'articolo 167, cod. civ. è soggetta alle disposizioni dell'articolo 162, cod. civ., circa le forme delle convenzioni matrimoniali, ivi inclusa quella del quarto comma, che ne condiziona l'opponibilità ai terzi all'annotazione del relativo contratto a margine dell'atto di matrimonio, mentre la trascrizione del vincolo per gli immobili, ai sensi dell'articolo 2647, cod. civ., resta degradata a mera pubblicità-notizia e non sopperisce al difetto di annotazione nei registri dello stato civile, che non ammette deroghe o equipollenti, restando irrilevante la conoscenza che i terzi abbiano acquisito altrimenti della costituzione del fondo. Ne discende che - in presenza di un atto di costituzione del fondo patrimoniale trascritto nei pubblici registri immobiliari, ma annotato a margine dell'atto di matrimonio successivamente all'iscrizione di ipoteca sui beni del fondo medesimo - l'esistenza del fondo non è opponibile al creditore ipotecario".

<sup>2</sup> Da precisarsi come degli adempimenti pubblicitari si occuperà il Notaio rogante. Qualora costui ometta di curare l'annotazione a margine dell'atto di matrimonio, sarà responsabile - e sarà tenuto a risarcire i danni - nei confronti dei proprietari dei beni conferiti nel fondo, del danno da essi patito in conseguenza dell'inopponibilità del vincolo di destinazione ai creditori, anche qualora siano a conoscenza del fondo. Così, Cassazione n. 21725/2013: "La costituzione del fondo patrimoniale è opponibile ai terzi solo in quanto sia stata annotata a margine dell'atto di matrimonio... Incontrano pertanto in responsabilità a diverso titolo, il notaio rogante ex articolo 1218, cod. civ., l'Ufficiale di Stato Civile ex articolo 2043, cod. civ., e il Comune ex articolo 2049, cod. civ., che non abbiano reso tempestivamente opponibile la costituzione del fondo patrimoniale esponendo i beni in esso confluiti alle manovre creditorie di terzi". Nello stesso senso, Cassazione n. 5889/2016 e n. 20995/2012.

<sup>3</sup> Così Cassazione n. 5684/2006: "L'esecuzione sui beni e sui frutti del fondo patrimoniale è consentita, a norma dell'articolo 170, cod. civ., soltanto per debiti contratti per fare fronte a esigenze familiari, sicché, in sede di opposizione al pignoramento, spetta al debitore provare che il creditore conosceva l'estraneità del credito ai bisogni della famiglia, sia perché i fatti negativi (nella specie l'ignoranza) non possono

Cassazione n. 1652/2016	<i>"Qualora il coniuge, titolare di un bene conferito a un fondo patrimoniale, agisca contro un suo creditore, chiedendo la declaratoria dell'illegittimità dell'iscrizione ipotecaria perché eseguita sul bene al di fuori delle condizioni di cui all'articolo 170, cod. civ., ha l'onere di allegare e provare che il debito sia stato contratto per uno scopo estraneo ai bisogni della famiglia e che il creditore fosse a conoscenza di tale circostanza, anche nel caso di iscrizione ipotecaria ex articolo 77, D.P.R. 602/1973<sup>1</sup>"</i>
----------------------------	--

L'evolversi nel tempo dell'applicazione concreta dell'istituto - che da strumento di tutela della famiglia è spesso divenuto mezzo per sottrarre i propri beni dalla garanzia patrimoniale generica (articolo 2740, cod. civ.) - ha portato a decisioni giurisprudenziali, spesso anche forzate, tese a ricondurre nella sfera dei bisogni della famiglia l'assunzione di una generalità di debiti che, prima facie, non parrebbero riconducibili a tale ambito.

Se, come previsto dal Legislatore, la possibilità di agire esecutivamente sui beni costituiti in fondo patrimoniale è legata alla natura del debito, lo strumento più "rapido" per ammettere tale aggredibilità, viene individuato nel riconoscere il debito come contratto per tali scopi, così legittimando le procedure esecutive azionate. L'individuazione dei bisogni avverrà caso per caso, non potendosi identificare caratteri oggettivi e univoci<sup>2</sup>; e, come detto, la giurisprudenza è orientata verso una sempre maggiore riconduzione dei debiti al soddisfacimento di interessi della famiglia.

Così, a mero titolo esemplificativo, sono stati ritenuti rientranti nei bisogni della famiglia i debiti contratti nell'esercizio dell'attività di impresa<sup>3</sup> e quelli inerenti agli atti di amministrazione dei beni appartenenti al fondo patrimoniale (ad esempio gli oneri condominiali)<sup>4</sup>.

Ancora, la Suprema Corte ha ricondotto ai bisogni della famiglia anche le obbligazioni assunte, nei confronti degli istituti bancari, da uno dei coniugi nell'esercizio della propria impresa commerciale (Cassazione n. 4011/2013). Esempio dell'intento di allargare sempre più l'ambito di aggredibilità dei beni costituiti in fondo è, infine, una sentenza di un Tribunale di primo grado, che ha ritenuto inerente ai bisogni della famiglia il debito sorto in ragione del mancato pagamento del corrispettivo per il parcheggio di un'autovettura, intestata a uno dei coniugi ma concessa in comodato al figlio, il quale non risiedeva più con i propri genitori, ma in altro immobile anche questo conferito in fondo patrimoniale:

Tribunale Pavia 21 maggio 2015	<i>"Occorre osservare che, essendo la famiglia legata da uno stretto vincolo di solidarietà fra i membri che la compongono, i bisogni individuali, se in linea con l'indirizzo determinato dai coniugi, assumono rilevanza familiare ... Nella specie, è pacifico che l'uso dell'automobile e dell'immobile sito in ... da parte di Tizietto, avvengano e siano sempre avvenuti con il consenso dei coniugi Tizio e Tizia."</i>
-----------------------------------	---

formare oggetto di prova, sia perché esiste una presunzione di inerenza dei debiti ai detti bisogni".

<sup>1</sup> Nello stesso senso, Cassazione n. 5385/2013.

<sup>2</sup> Cassazione n. 21800/2016 "... i beni costituiti in fondo patrimoniale non potranno essere sottratti all'azione esecutiva dei creditori quando lo scopo perseguito nell'obbligarsi fosse quello di soddisfare i bisogni della famiglia, da intendersi non in senso meramente oggettivo ma come comprensivi anche dei bisogni ritenuti tali dai coniugi in ragione dell'indirizzo della vita familiare e del tenore prescelto, in conseguenza delle possibilità economiche familiari".

<sup>3</sup> In tal senso, Cassazione n. 23876/2015 "Deve accertarsi in fatto se il debito in questione si possa dire contratto per soddisfare i bisogni della famiglia; con la precisazione che, se è vero (Cassazione n. 12998/2006) che tale finalità non si può dire sussistente per il solo fatto che il debito sia sorto nell'esercizio dell'impresa, è vero altresì che tale circostanza non è nemmeno idonea a escludere, in via di principio, che il debito si possa dire contratto, appunto, per soddisfare tali bisogni". Si veda, altresì, Cassazione n. 3738/2015: "In tema di fondo patrimoniale, il criterio identificativo dei debiti per i quali può avere luogo l'esecuzione sui beni del fondo va ricercato non già nella natura dell'obbligazione ma nella relazione tra il fatto generatore di essa e i bisogni della famiglia, sicché anche un debito di natura tributaria sorto per l'esercizio dell'attività imprenditoriale può ritenersi contratto per soddisfare tale finalità, fermo restando che essa non può dirsi sussistente per il solo fatto che il debito derivi dall'attività professionale o d'impresa del coniuge, dovendosi accertare che l'obbligazione sia sorta per il soddisfacimento dei bisogni familiari (nel cui ambito vanno incluse le esigenze volte al pieno mantenimento e all'univoco sviluppo della famiglia) ovvero per il potenziamento della di lui capacità lavorativa, e non per esigenze di natura voluttuaria o caratterizzate da interessi meramente speculativi".

<sup>4</sup> Cassazione n. 23163/2014: "In tema di fondo patrimoniale, tra i debiti contratti per i bisogni della famiglia, per i quali può avere luogo l'esecuzione forzata ai sensi dell'articolo 170, cod. civ., vanno compresi quelli riguardanti i beni costituiti in fondo patrimoniale, per definizione destinati essi stessi al soddisfacimento delle esigenze familiari, sicché rientrano in tale ambito anche i debiti per oneri condominiali e per spese processuali sopportate dal condominio per riscuotere gli oneri condominiali relativi a un immobile facente parte del fondo patrimoniale".

*La destinazione dell'immobile ad abitazione del figlio ... implica e conferma la persistente appartenenza di quest'ultimo al consorzio familiare, tanto che gli altri membri della famiglia hanno deciso di mettere a sua disposizione proprio uno dei beni confluiti nel fondo patrimoniale.*

*Il parcheggio nelle aree limitrofe all'abitazione costituisce poi una modalità ordinaria di comportamento, naturalmente inerente al migliore godimento sia del veicolo che dell'immobile.*

*... Il debito contratto appare pertanto effettivamente volto a soddisfare i bisogni della famiglia - e, in particolare, quelli del figlio - fatti propri dai titolari del fondo"*

## I debiti nei confronti del Fisco in particolare

Con particolare riferimento ai debiti di natura tributaria, ci si interroga sulla possibilità di iscrivere ipoteca su beni costituiti in fondo patrimoniale al di là dei limiti di cui all'articolo 170, cod. civ., ossia anche a prescindere dalla valutazione di inerenza del debito al soddisfacimento dei bisogni della famiglia.

In particolare, il dibattito verte sulla applicabilità o meno dell'articolo 170, cod. civ. all'iscrizione ipotecaria di cui all'articolo 77, D.P.R. 602/1973.

D.P.R. 602/1973  
Articolo 77, D.P.R.  
602/1973

1. Decorso inutilmente il termine di cui all'articolo 50, D.P.R. 602/1973 comma 1, il ruolo costituisce titolo per iscrivere ipoteca sugli immobili del debitore e dei coobbligati per un importo pari al doppio dell'importo complessivo del credito per cui si procede.

1-bis. L'agente della riscossione, anche al solo fine di assicurare la tutela del credito da riscuotere, può iscrivere la garanzia ipotecaria di cui al comma 1 anche quando non si siano ancora verificate le condizioni per procedere all'espropriazione di cui all'articolo 76, commi 1 e 2, D.P.R. 602/1973 purché l'importo complessivo del credito per cui si procede non sia inferiore complessivamente a 20.000 euro.

2. Se l'importo complessivo del credito per cui si procede non supera il 5% del valore dell'immobile da sottoporre a espropriazione determinato a norma dell'articolo 79, D.P.R. 602/1973 il concessionario, prima di procedere all'esecuzione, deve iscrivere ipoteca. Decorso 6 mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto, il concessionario procede all'espropriazione.

2-bis. L'agente della riscossione è tenuto a notificare al proprietario dell'immobile una comunicazione preventiva contenente l'avviso che, in mancanza del pagamento delle somme dovute entro il termine di 30 giorni, sarà iscritta l'ipoteca di cui al comma 1.

In epoca non recente, in realtà, l'Agenzia delle entrate aveva avuto modo di esprimersi al riguardo in termini radicali. Con una nota n. 15/10423 del 17 dicembre 1983 il Ministero delle finanze, aderendo all'impostazione suggerita dall'Avvocatura di Stato, affermava che l'articolo 170, cod. civ. non fosse applicabile nei confronti dei crediti fatti valere dall'Amministrazione, ritenendo, pertanto, in ogni caso possibile l'esecuzione su beni costituiti in fondo patrimoniale; e ciò poiché i debiti tributari sarebbero sempre da considerarsi contratti per scopi inerenti a bisogni familiari. L'adesione a tale impostazione, ovviamente, priverebbe di ogni rilevanza il dibattito accennato.

La soluzione della questione, tuttavia, non è così pacifica. Da un lato vi è la posizione, suffragata dalla prevalente giurisprudenza della Cassazione, di coloro che sostengono la necessità che, anche per l'iscrizione ipotecaria ex articolo 77, D.P.R. 602/1973, siano rispettati i requisiti di cui alla norma generale dettata in tema di fondo patrimoniale. Molteplici le pronunce in tal senso, tutte accomunate dalla considerazione che anche in tema di ipoteca non volontaria sarebbe scriminante l'interesse alla cui soddisfazione è sottesa l'assunzione dell'obbligo.

Cassazione n. 23876/2015	<i>"In tema di riscossione coattiva delle imposte, l'iscrizione ipotecaria di cui all'articolo 77, D.P.R. 602/1973 è ammissibile anche sui beni facenti parte di un fondo patrimoniale alle condizioni indicate dall'articolo 170, cod. civ., sicché è legittima solo se l'obbligazione tributaria sia strumentale ai bisogni della famiglia o se il titolare del credito non ne conosceva l'estraneità ai bisogni della famiglia, circostanze che non possono ritenersi dimostrate, né escluse, per il solo fatto dell'insorgenza del debito nell'esercizio dell'impresa<sup>1</sup>"</i>
-----------------------------	--

Di contrario avviso altra parte della dottrina e della giurisprudenza, che ritiene l'iscrizione ipotecaria ex articolo 77, D.P.R. 602/1973 sempre possibile, sostenendo l'irrilevanza della circostanza relativa all'impossibilità di esecuzione di cui all'articolo 170, cod. civ..

Cassazione n. 10794/2016	<p>La Suprema Corte in tale pronuncia si discosta dal diverso orientamento precedentemente assunto dagli Ermellini, espressamente richiamandolo in ottica critica: <i>"Non ignora il Collegio che questa Corte, anche di recente (n. 1652/2016, n. 3600/2016, n. 23876/2015), ha affermato l'applicabilità dell'articolo 170, cod. civ. anche all'iscrizione ipotecaria ex articolo 77, D.P.R. 602/1973 e lo ha fatto richiamando il precedente di n. 5385/2013, il quale a sua volta richiama n. 7880/2012. Entrambi i precedenti da ultimo citati però - e tralasciando anche quelli più recenti - argomentano sulla base della premessa che l'ipoteca ex articolo 77, D.P.R. cit. abbia natura di atto funzionale all'esecuzione forzata (premesse essenziali al ragionamento, posto che l'articolo 170, cod. civ., si riferisce espressamente, quale attività il cui compimento vieta sui beni del fondo e sui frutti di essi, alla "esecuzione")</i>.</p> <p><i>Sez. 5, n. 2880/2012, in particolare, evoca al riguardo "il tradizionale criterio secondo cui nel concetto di atti di esecuzione rientrano non soltanto gli atti del processo di esecuzione stricto sensu, ma tutti i possibili effetti dell'esecutività del titolo e, dunque, anche l'ipoteca iscritta sulla base dell'esecutività del titolo medesimo», con ciò dunque chiaramente postulando, sia pure alla stregua di tale lato criterio definitorio, la possibilità di definire l'iscrizione de qua quale "atto di esecuzione"</i>.</p> <p>L'organo giudicante, a questo punto, porta a sostegno del proprio nuovo orientamento la pronuncia a Sezioni Unite n. 19667/2014, ove si è escluso <i>"che l'iscrizione ipotecaria prevista dall'articolo 77, D.P.R. 602/1973, possa essere considerata un atto dell'espropriazione forzata, dovendosi piuttosto essa essere considerata "un atto riferito a una procedura alternativa all'esecuzione forzata vera e propria"</i>. Per concludere che <i>"tale affermazione di principio, dalla quale non si vede ragione per discostarsi, non può non riverberarsi nella materia qui trattata, nella quale, venuta meno la premessa ricostruttiva fondata come detto sulla qualificazione dell'iscrizione ipotecaria ex articolo 77, D.P.R. 602/1973 come "atto dell'esecuzione", viene meno anche l'applicabilità dell'articolo 170, cod. civ., non sembrando superabile il dato testuale sopra già evidenziato, tanto più ove si consideri che, ponendo la norma una eccezione alla regola della responsabilità patrimoniale ex articolo 2740, cod. civ., la stessa è da ritenersi soggetta a interpretazione tassativa"</i>.</p>
-----------------------------	--

Sebbene il ragionamento seguito dagli Ermellini possa apparire lineare, esso non ha trovato seguito nelle successive pronunce della medesima Corte, rinvenendosi, nei più recenti assunti, di nuovo la prevalente statuizione che anche in materia di debiti tributari trovi applicazione l'articolo 170, cod. civ. in ordine alla possibilità di iscrivere ipoteca<sup>2</sup>.

In particolare, in un recente pronunciato la Suprema Corte, dopo aver ribadito come *"l'articolo 170,*

<sup>1</sup> Conformi, tra le altre, Cassazione n. 1652/2016 e n. 5385/2013.

<sup>2</sup> Tra le altre, si vedano Cassazione n. 22761/2016 e n. 20998/2018.

cod. civ., nel disciplinare le condizioni di ammissibilità dell'esecuzione sui beni costituiti nel fondo patrimoniale, detta una regola applicabile anche all'iscrizione di ipoteca non volontaria, ivi compresa quella di cui all'articolo 77, D.P.R. 602/1973", ha avuto modo di formulare alcune precisazioni in merito ai rapporti tra ipoteca ed esecuzione che forniscono un interessante spunto a contestazione delle posizioni espresse nella sentenza n. 10794/2016.

Cassazione n. 7497/2019	<i>"è vero che l'ipoteca non è un atto di espropriazione forzata o atto esecutivo vero e proprio, rappresentando un atto preordinato e strumentale all'espropriazione immobiliare, tuttavia appare corretto ritenere in via interpretativa che l'ambito di applicazione del citato articolo 170, cod. civ., possa essere esteso anche all'iscrizione ipotecaria secondo la giurisprudenza di questa Corte che così ha ritenuto in casi analoghi in cui ha escluso la possibilità di iscrivere ipoteca su beni costituiti in fondo patrimoniale solo se derivante da debiti estranei alle esigenze familiari"</i>
----------------------------	--

## Conclusioni

Se, alla luce dei diversi aspetti esaminati, è vero che il conferimento di beni in fondo patrimoniale produce una segregazione patrimoniale dei beni stessi, che non possono essere aggrediti se non per debiti relativi agli scopi del fondo, non può tacersi che, forse a causa dell'utilizzo distorto che è stato fatto dell'istituto, si è assistito e si assiste al costante tentativo di scardinare la difesa innalzata con tale atto. E ciò avviene attraverso una sempre più larga individuazione di quali siano i "bisogni della famiglia", concetto ormai tale da comprendere la quasi totalità delle obbligazioni assunte dai coniugi (o, come visto nella riportata sentenza del Tribunale di Pavia, anche da un altro membro del nucleo familiare).

Anche le considerazioni svolte dalla giurisprudenza di legittimità nella sentenza n. 10794/2016, tese a ritenere sempre ammissibile l'iscrizione ipotecaria per debiti tributari si muovono nella divisata direzione. E non appare sufficiente a scongiurare il pericolo, il rilievo che la giurisprudenza prevalente ritenga applicabile l'articolo 170, cod. civ. anche a tali ipotesi, poiché, in ogni caso, il ricondurre quasi sempre il debito nella sfera di applicabilità di tale ultima norma porta al medesimo risultato finale: ritenere legittima l'iscrizione ipotecaria. Il fondo patrimoniale, dunque, lungi dall'essere il baluardo insormontabile che appariva all'alba della sua introduzione nel nostro codice civile, oggi si caratterizza per una sempre maggiore aggredibilità dei beni in esso contenuti; tanto che sempre minore è il ricorso a esso, considerato ormai strumento non rispondente alle esigenze dei privati.

## Riferimenti normativi

articoli da 167 a 171, cod. civ.

Cassazione n. 21658/2009

Cassazione n. 23876/2015

Cassazione n. 10794/2016

Cassazione 1652/2016

Cassazione n. 16176/2018

Cassazione n. 7497/2019

Tribunale di Pavia del 21 maggio 2015

Articolo 77, D.P.R. 602/1973

## Natura “sostanziale” della postergazione legale del finanziamento soci

**L**a sentenza della Corte di Cassazione n. 12994/2019 ha affermato alcuni importanti principi di diritto in tema di postergazione legale del finanziamento soci innescata al ricorrere delle condizioni di cui all'articolo 2467, cod. civ.. Tra esse, vi è l'affermazione della natura c.d. “sostanziale” di detta postergazione, ossia una situazione che può verificarsi anche durante la vita ordinaria della società, e perciò nient'affatto solo in presenza di un concorso “formale” con i creditori terzi, e inoltre non solo quando le condizioni che avrebbero reso ragionevole il conferimento in luogo del finanziamento sussistevano al momento in cui è stata eseguita la dazione di denaro da parte del socio, bensì anche quando tali condizioni si verificano all'atto della richiesta del rimborso del finanziamento promossa dal socio creditore.

### La postergazione “legale” del finanziamento soci nel quadro dell'articolo 2467, cod. civ.

L'articolo 2467, comma 2, cod. civ., prescrive che il rimborso dei finanziamenti dei soci a favore della società venga postergato rispetto alla soddisfazione degli altri creditori, quando tali finanziamenti siano stati concessi in un momento in cui, anche in considerazione del tipo di attività esercitata dalla società, risultava un eccessivo squilibrio dell'indebitamento rispetto al patrimonio netto della società stessa, oppure in una situazione finanziaria della società nella quale sarebbe stato ragionevole effettuare un conferimento al suo patrimonio (immissione di capitale di rischio)<sup>1</sup>. In merito alla individuazione delle condizioni di innesco della postergazione del credito da finanziamento soci, in giurisprudenza, argomentando anche rispetto al tema spinoso della compensabilità del debito del socio verso la società con il proprio credito da finanziamento – operazione rispetto a cui potrebbe infatti porsi con forza ostativa<sup>2</sup> la postergazione legale del finanziamento conseguente appunto all'applicazione dell'articolo 2467, cod. civ. – era stato evidenziato come le condizioni in grado di qualificare quale postergato il finanziamento richiederebbero una sorta di giudizio di “prognosi postuma”, ossia compiuta con riguardo al momento in cui il finanziamento è stato concesso, e per valutare se la situazione presentava già condizioni per le quali era altamente probabile che la società, al momento del rimborso del finanziamento, non sarebbe poi stata in grado di soddisfare regolarmente gli altri propri creditori.

Una condizione, questa, che deve sussistere tanto al momento dell'erogazione del finanziamento da parte del socio, quanto al momento della successiva restituzione delle somme<sup>3</sup>. In altre parole, si è osservato che un finanziamento eseguito dal socio in un periodo in cui la società si trova in condizioni di equilibrio finanziario non diventa postergato se poi la società vede deteriorarsi la sua situazione; anche in questo caso, però, laddove il finanziamento giungesse a scadenza e non fosse rimborsato, bensì prorogato, il comportamento del socio potrebbe effettivamente cadere in un momento in cui, invece, sarebbe stato ragionevole eseguire un conferimento e non rinnovare il finanziamento.

L'applicazione dell'articolo 2467, cod. civ., pone poi 2 questioni molto rilevanti:

1. la prima, è se la postergazione normata da tale articolo impedisca alla società, e per l'effetto ai suoi amministratori, di rimborsare il finanziamento erogato dal socio, anche nel corso della ordinaria attività dell'impresa, laddove ricorrano le condizioni prescritte dalla norma e sopra

<sup>1</sup> Per una trattazione generale della postergazione dei crediti dei soci, si veda: M. Grillo, “La postergazione dei crediti dei soci nelle società a responsabilità limitata”, in Bilancio, Vigilanza e Controlli n. 06/2012. V. Concari, “La postergazione dei finanziamenti dei soci: disciplina, ambito applicativo e modelli societari”, in Bilancio, Vigilanza e Controlli n. 8/2016.

<sup>2</sup> Si veda: Tribunale di Roma, 6 febbraio 2017 e massima n. 23/2011 del Consiglio Notarile di Firenze, Pistoia e Prato.

<sup>3</sup> Il Tribunale di Milano, sentenza n. 1658/2015, ha esteso l'effetto della postergazione anche al caso del socio che non è più tale al momento della richiesta in restituzione delle somme.

ricordate; quindi, la questione è se tale impedimento possa verificarsi solo in presenza di una procedura esecutiva, individuale o collettiva, o se invece in qualsiasi momento anche di ordinaria attività sociale;

2. la seconda, di natura propriamente procedimentale, è se nel corso di un giudizio intrapreso dal socio avverso la società e volto a far valere, contro l'opposizione della società stessa, il proprio diritto al rimborso del finanziamento precedentemente erogato, l'applicabilità dell'articolo 2467, cod. civ., debba costituire oggetto di un'eccezione in senso stretto e quindi debba essere necessariamente eccepita dalla società per poter essere efficacemente opposta al socio creditore. Di queste 2 questioni si è occupata la Corte di Cassazione nella sentenza n. 12994/2019, in cui sono stati affermati alcuni interessanti principi di diritto in questa intricata e complessa materia.

## **Natura "sostanziale" o "processuale" per la postergazione del finanziamento soci ex articolo 2467, cod. civ.?**

Prima di affrontare l'interessante arresto della Suprema Corte, è di rilievo ricordare almeno una decisione, molto commentata dalla dottrina, assunta dal Tribunale di Milano<sup>1</sup>. La pronuncia in questione attiene al tema del rimborso dei finanziamenti dei soci e all'applicazione della regola della postergazione anche al di fuori di una fase di formale liquidazione della società, ma sempre al verificarsi di uno stato di insolvenza il quale giustificherebbe perciò l'anticipazione, anche nel corso della ordinaria vita della società, di questo meccanismo di tutela dei terzi creditori rispetto ai soci finanziatori.

Ebbene, per i giudici milanesi si tratterebbe di una specifica eccezione di inesigibilità del credito dei soci che la società debitrice sarebbe tuttavia onerata di dover sollevare e di dover quindi provare in giudizio. E tale prova dovrebbe consistere nella dimostrazione dell'esistenza di un eccessivo squilibrio dell'indebitamento rispetto al patrimonio netto e, perciò, di una situazione finanziaria della società nella quale sarebbe stato ragionevole un conferimento già al momento in cui il socio ha invece erogato il finanziamento; inoltre, la società sarebbe anche tenuta a fornire la prova della persistenza di tale stato di crisi finanziaria, anche al momento in cui il socio ha domandato il rimborso delle somme concesse a mutuo.

È, infatti, noto che la ratio della norma risiede nella volontà di evitare che vi possa essere un utilizzo distorto dei vantaggi conoscitivi che i soci possono avere rispetto ai terzi nell'orientare le proprie decisioni di investimento, o di finanziamento, della società, alla ricerca perciò di una forma di tutela dei creditori terzi.

In dottrina vi è concordanza nell'affermare che in questo modo il Legislatore ha inteso reagire alla possibile traslazione del rischio d'impresa dalla società al mercato, ossia ha voluto arginare il rischio del finanziamento "anomalo" in quanto "sostitutivo del capitale", ovvero quel finanziamento che un terzo non avrebbe concesso, o non avrebbe concesso a quelle condizioni, se avesse conosciuto la situazione finanziaria della società.

Ciò premesso, la recente sentenza della Cassazione qui in commento pone la propria attenzione sulla definizione della natura c.d. "sostanziale" - in contrasto con la natura invece meramente "processuale" - della postergazione del finanziamento soci. Vediamo brevemente come i 2 approcci interpretativi si differenziano l'uno dall'altro:

1. aderendo alla tesi della natura "sostanziale", si ha che la disciplina della postergazione ex articolo 2467, cod. civ., può trovare applicazione già durante la vita della società, e quindi non esclusivamente in una fase liquidatoria o concorsuale, in quanto essa viene vista come parte integrante del rapporto stesso di mutuo che si realizza fra socio e società;
2. aderendo invece alla tesi della natura "processuale", si avrebbe che la postergazione assumerebbe rilievo solo in presenza del "concorso", inteso in senso tecnico, fra creditori i sociali; quindi, perché si inneschi la postergazione sarebbe al minimo richiesto che la società si trovasse in una fase quantomeno di liquidazione volontaria, oppure che sia in corso un'esecuzione indi-

<sup>1</sup> Tribunale di Milano, sezione specializzata in materia di imprese, 13 giugno 2016.

viduale, o infine una procedura concorsuale.

Ebbene, i giudici della Cassazione, dopo aver ricordato che non vi sono dubbi sul fatto che l'articolo 2467, cod. civ., trovi applicazione nell'ambito di una procedura concorsuale che investe la società debitrice<sup>1</sup>, proseguono affermando – e questa volta in modo assai più innovativo – la loro netta adesione all'attribuzione di natura "sostanziale" della postergazione legale di cui all'articolo 2467, cod. civ..

In particolare, come in parte già era stato riconosciuto dalla stessa Cassazione<sup>2</sup>, la postergazione opererebbe in modo da incidere "direttamente sugli effetti del negozio di finanziamento".

Il credito del socio, in presenza di un finanziamento concesso nelle condizioni di eccessivo squilibrio dell'indebitamento rispetto al patrimonio netto o laddove sarebbe stato ragionevole un conferimento, subisce una postergazione legale, la quale tuttavia non opera affatto una riqualificazione del prestito da finanziamento a conferimento con esclusione del diritto al rimborso, ma incide esclusivamente sull'ordine di soddisfazione dei crediti.

Come osservato dalla Corte di Cassazione, con questa norma il Legislatore non ha inteso affatto riqualificare il prestito in altro modo; ossia, la postergazione non modifica *ex lege* la causa della dazione del denaro che resta quella del mutuo, e non diventa certo una causa di conferimento.

Se è vero che detti crediti permangono tali, è però altrettanto vero che essi soggiacciono, al verificarsi della postergazione legale, a una condizione di temporanea inesigibilità allorché, al momento della richiesta di rimborso, sussistano altri crediti ordinari di terzi al cui pagamento è tenuta la società. Per questa ragione, sottolineano i giudici della Suprema Corte, l'effetto della postergazione è da ritenersi automatico; in altri termini, esso non dipende dalla conoscenza effettiva dello stato della società o dall'intenzione delle parti, bensì si tratta di una situazione che pone il giudice – una volta che questi sia investito della procedura – nella sola condizione di dover accertare, sulla base delle risultanze processuali e quindi atti alla mano, se la situazione sociale ricada in una delle fattispecie ex articolo 2467, cod. civ..

Tale prospettazione conduce perciò a fornire risposte molto precise ma anche molto rigide agli interrogativi sopra enunciati.

Infatti, si ricava che laddove si realizzino le condizioni di cui al comma 2, articolo 2467, cod. civ., ciò produce effetti diretti sul diritto del socio al rimborso del credito così che la postergazione di cui si tratta viene a operare come una condizione di inesigibilità temporanea del credito, ossia un impedimento (seppure solo temporaneo) alla restituzione della somma concessa a mutuo dal socio. E cosa si produce invece dal lato della società debitrice e del suo organo amministrativo? La conseguenza immediata di quanto sopra rappresentato è che l'organo amministrativo della società dovrà opporre il rifiuto al rimborso del prestito erogato dal socio, e ciò varrà sino a quando non sarà stato rimosso lo squilibrio patrimoniale e finanziario che pone i terzi nella posizione di essere esposti al rischio di non incassare il proprio credito dalla società; dall'istante in cui questa condizione viene rimossa, la società sarà tenuta al pagamento al socio di quanto dovutogli a titolo di rimborso del finanziamento. Infatti, risolta la situazione di innesco della postergazione, il credito del socio torna esigibile, e ciò anche qualora alcuni debiti sociali non siano soddisfatti, essendo sufficiente che il loro pagamento risulti ordinariamente assicurato dalla condizione di ritrovato equilibrio finanziario della società.

Quest'ultima considerazione produce poi un'ulteriore importante conseguenza.

Intendiamo riferirci al fatto che una volta venuta meno la situazione di squilibrio finanziario della società, tanto al momento in cui il socio richiede alla società il rimborso, quanto nel momento in cui il giudice investito del caso deve decidere, la società sarà tenuta a onorare il suo debito verso il socio; infatti, come detto, la postergazione non modifica la natura del rapporto fra socio e società che permane, in questo caso, caratterizzata dalla causa del mutuo, così che con il venir meno della

<sup>1</sup> In questo senso, sono ricordate: Cassazione n. 3017/2019, n. 16348/2018, nel concordato preventivo, n. 16291/2018, n. 25163/2017, n. 10509/2016, n. 14056/2015 e n. 1898/2014.

<sup>2</sup> Cassazione n. 12003/2012.

situazione di innesco, il credito torna immediatamente esigibile.

Quindi, precisa la Cassazione, nel giudizio che ha per oggetto la controversia fra socio e società circa la restituzione del prestito al socio, il giudice dovrà accertare *“se sussista, in concreto, una delle situazioni ex articolo 2467, comma 2, cod. civ.: non solo al momento del prestito (dies storico statico), ma anche al momento della richiesta di rimborso e sino alla pronuncia, trattandosi di una condizione di inesigibilità del credito”*. Ciò, anche in forza del principio generale secondo cui se la prestazione diviene esigibile nel corso del giudizio, è allora legittima la pronuncia di condanna del debitore inadempiente, dovendosi ritenere sopravvenuta una condizione dell'azione che, in quanto tale, è sufficiente sussista al momento del provvedere.

Infine, quanto alla rilevabilità d'ufficio della postergazione, viene osservato che l'eccessivo squilibrio nell'indebitamento o la situazione finanziaria in cui sarebbe stato ragionevole un conferimento, poiché, come visto, sono entrambe condizioni da verificare sia al momento del prestito e sia in quello della richiesta di rimborso oppure, in caso di controversia, della decisione giudiziale, costituiscono un fatto impeditivo dell'esercizio del diritto al rimborso del socio. La qualificazione del finanziamento soci come *“postergato”* discende però da oggettive circostanze previste dalla legge, e non dall'esercizio di un diritto potestativo della società e per essa dei suoi amministratori, con la conseguenza che secondo i giudici della Suprema Corte si deve escludere la sussistenza di *“un'eccezione in senso proprio”*.

Perciò, la sussistenza della condizione di sottocapitalizzazione al momento della concessione del prestito e della richiesta del suo rimborso costituisce un fatto impeditivo all'accoglimento della pretesa creditoria del socio, e la deduzione del fatto in questione non è qualificata come un'eccezione in senso stretto con la conseguenza che competerà al giudice adito il potere-dovere di rilevare d'ufficio detta situazione sulla base degli elementi presenti agli atti.

## **I 4 principi di diritto affermati dalla Corte di Cassazione**

La Corte di Cassazione, quindi, nel pronunciarsi nella sentenza qui in commento enuncia 4 importanti principi di diritto:

1. la postergazione disposta dall'articolo 2467, cod. civ., opera già durante la vita della società e non solo nel momento in cui si apra un concorso *“formale”* con gli altri creditori sociali; essa integra infatti una condizione di inesigibilità legale e solo temporanea del diritto del socio alla restituzione del finanziamento, operante sino a quando non viene superata la situazione prevista dalla norma;
2. la società è tenuta a rifiutare al socio il rimborso del finanziamento da questi erogato, laddove si sia in presenza di una situazione di difficoltà economico-finanziaria così come indicata dall'articolo 2467, cod. civ.; ciò vale sia quando detta condizione sussiste al momento della concessione del finanziamento, e sia quando essa ricorre al momento della richiesta di rimborso. È perciò dovere degli amministratori riscontrare, mediante l'adozione di un adeguato assetto organizzativo, amministrativo e contabile, la sussistenza o meno delle condizioni in oggetto;
3. in caso di azione giudiziale volta alla restituzione del finanziamento e proposta dal socio avverso l'opposizione della società, il giudice è chiamato a verificare se la situazione prevista dall'articolo 2467, comma 2, cod. civ., sussista, oltre che al momento della concessione del finanziamento, anche al momento della sua decisione;
4. lo stato di eccessivo squilibrio nell'indebitamento o di una situazione finanziaria in cui sarebbe stato ragionevole un conferimento, prevista dall'articolo 2467, comma 2, cod. civ. costituisce un fatto impeditivo del diritto alla restituzione del finanziamento del socio, il quale è rilevabile d'ufficio dal giudice, sempre che la situazione risulti provata secondo quanto dedotto e prodotto in giudizio.

### **Riferimenti normativi**

articolo 2467, cod. civ..

## Società di costruzione: imposta di registro più leggera per gli acquisti di fabbricati da demolire

**I** trasferimenti di immobili sono soggetti, ai fini delle imposte indirette (Iva e imposta di registro), a un trattamento impositivo differente a seconda:

- dalle tipologia di fabbricato oggetto di cessione (che può essere sia di tipo abitativo oppure strumentale);
- della tipologia del soggetto cedente e/o acquirente il fabbricato (che può essere sia un privato oppure un soggetto passivo Iva impresa).

### La definizione di fabbricato a uso abitativo

L'individuazione pratica degli immobili a uso abitativo è alquanto agevole, in quanto in tale categoria rientrano i fabbricati classificati o classificabili nella categoria "A", con esclusione di quelli classificati nella categoria "A/10" (circolare n. 27/E/2006). Sul punto, è importante ricordare che, a differenza di quanto previsto per le imposte sui redditi, ai fini Iva, non rileva l'utilizzo effettivo dell'immobile: ciò che rileva è, infatti, la classificazione catastale dello stesso<sup>1</sup>. Conseguentemente, se un immobile di categoria "A/3" è utilizzato effettivamente per lo svolgimento di un'attività d'impresa (sede legale o amministrativa di una società), ovvero di carattere professionale (studio), ai fini Iva tale immobile è comunque di tipo abitativo.

### La definizione di fabbricato strumentale

Analogamente a quanto detto per gli immobili abitativi, anche i fabbricati strumentali sono individuati in base alla loro classificazione catastale (a prescindere dal loro effettivo utilizzo) e, conseguentemente, rientrano in tale categoria gli immobili classificati nelle categorie "B", "C", "D", "E" e "A/10", ivi incluse:

- le aree attrezzate con sovrastante impianto di autolavaggio, classificate nella categoria D/7 o C/3, se dotate di attrezzature semplici (circolare n. 12/E/2007);
- le aree attrezzate per campeggio, classificate nella categoria D/8 (risoluzione n. 126/E/2008).

La definizione di fabbricato ai fini Iva	
<b>fabbricati a uso abitativo</b>	immobili classificati categoria A (esclusa A/10)
<b>fabbricato a uso strumentale</b>	immobili classificati categoria A/10 (Uffici), B, C (magazzini e negozi) D (opifici e impianti industriali, alberghi), E (stazioni per servizio di trasporto edifici a destinazione particolare)

### Il trattamento Iva della cessione dei fabbricati

Il regime Iva delle cessioni di fabbricati abitativi e strumentali è disciplinato dall'articolo 10, comma 1, n. 8-bis e 8-ter, D.P.R. 633/1972, a norma del quale le cessioni di tali fabbricati poste in essere da soggetti Iva possono risultare imponibili (per obbligo o per opzione) oppure esenti da imposta, al ricorrere di determinate condizioni. Sono escluse dal campo di applicazione dell'Iva, invece, le cessioni di fabbricati (abitativi o strumentali) poste in essere da un soggetto privato, trattandosi di operazioni naturalmente fuori campo Iva.

### La cessione di immobili abitativi

Ai sensi dell'articolo 10, n. 8-bis), D.P.R. 633/1972, le cessioni di immobili abitativi risultano im-

<sup>1</sup> Tale concetto è stato peraltro ribadito dalla medesima Agenzia delle entrate, la quale ha affermato che "la distinzione tra immobili a uso abitativo e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo" (circolare n. 18/E/2013).

nibili a Iva (in quanto escluse dal regime di esenzione):

- per "obbligo", se effettuate dalle imprese costruttrici o ristrutturatrici, entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori;
- per "opzione", se effettuate dalle stesse imprese costruttrici o ristrutturatrici, decorsi 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori.

Inoltre, nel caso in cui la cessione abbia a oggetto fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali, come definiti dal decreto del Ministro delle infrastrutture del 22 aprile 2008<sup>1</sup>, la cessione degli stessi potrebbe risultare imponibile Iva previa opzione espressamente manifestata in atto dal cedente il fabbricato.

Di converso, sono esenti da Iva:

- le cessioni di immobili abitativi, poste in essere dalle imprese che li hanno costruiti o ristrutturati, decorsi 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori (regime naturale in assenza di opzione);
- le cessioni di immobili abitativi, poste in essere da imprese diverse da quella di costruzione o ristrutturazione (e quindi da imprese di compravendita immobiliare o da imprese di mera gestione).

<b>Trattamento Iva riservato alle cessione degli immobili abitativi</b>	
<b>imponibilità per obbligo</b>	cessioni di fabbricati abitativi operate dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice, a condizione che i lavori di costruzione o ristrutturazione siano stati ultimati non oltre i 5 anni precedenti alla data di cessione
<b>imponibilità per opzione</b>	cessioni di fabbricati abitativi operate dall'impresa di costruzione o ristrutturazione oltre 5 anni dopo la conclusione dell'intervento o della costruzione, in presenza di opzione per l'imponibilità espressamente manifestata in atto dal cedente
	cessioni di alloggi sociali effettuate da qualsiasi soggetto Iva, in presenza di opzione per l'imponibilità espressamente manifestata in atto dal cedente
<b>operazioni esenti da Iva</b>	cessione di immobili abitativi operate da qualsiasi cedente (soggetti Iva) diverse da imprese di costruzione o ristrutturazione
	cessione di immobili abitativi operate, in veste di cedente, da imprese di costruzione o ristrutturazione, oltre 5 anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento, in assenza di opzione per l'imponibilità espressa in atto dal cedente
<b>operazioni escluse</b>	cessione di immobili abitativi effettuate da soggetti privati

## **La cessione di immobili strumentali**

Ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8-ter), D.P.R. 633/1972, le cessioni di immobili strumentali risultano imponibili a Iva (in quanto escluse dal regime di esenzione):

- per "obbligo", se effettuate dalle imprese costruttrici o ristrutturatrici, entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori;
- per "opzione", se effettuate dalle stesse imprese costruttrici o ristrutturatrici, decorsi 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori, oppure se effettuate da qualsiasi cedente (soggetto Iva) diverso dalle imprese di costruzioni e ristrutturazioni.

Di converso, sono esenti da Iva:

- le cessioni di immobili strumentali, poste in essere dalle imprese che li hanno costruiti o ristrutturati, decorsi 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori (regime naturale in assenza di opzione);
- le cessioni di immobili strumentali, poste in essere da imprese diverse da quella di costruzione

<sup>1</sup> È definito "alloggio sociale", ai sensi del predetto Decreto del 22 aprile 2008: "l'unità immobiliare adibita a uso residenziale in locazione permanente che svolge la funzione di interesse generale, nella salvaguardia della coesione sociale, di ridurre il disagio abitativo di individui e nuclei familiari svantaggiati, che non sono in grado di accedere alla locazione di alloggi nel libero mercato. L'alloggio sociale si configura come elemento essenziale del sistema di edilizia residenziale sociale costituito dall'insieme dei servizi abitativi finalizzati al soddisfacimento delle esigenze primarie. Rientrano nella predetta definizione gli alloggi realizzati o recuperati da operatori pubblici e privati, con il ricorso a contributi o agevolazioni pubbliche - quali esenzioni fiscali, assegnazione di aree o immobili, fondi di garanzia, agevolazioni di tipo urbanistico - destinati alla locazione temporanea per almeno 8 anni e anche alla proprietà".

o ristrutturazione (e quindi da imprese di compravendita immobiliare o da imprese di mera gestione), in assenza di opzione per l'imponibilità espressamente manifestata in atto dal cedente.

<b>Trattamento Iva riservato alle cessioni degli immobili strumentali</b>	
<b>imponibilità per obbligo</b>	cessioni di fabbricati strumentali operate dall'impresa costruttrice o ristrutturatrice, a condizione che i lavori di costruzione o ristrutturazione siano stati ultimati non oltre i 5 anni precedenti alla data di cessione
<b>imponibilità per opzione</b>	cessioni di fabbricati strumentali operate dall'impresa di costruzione o ristrutturazione oltre 5 anni dopo la conclusione dell'intervento o della costruzione, in presenza di opzione per l'imponibilità espressamente manifestata in atto dal cedente
	cessione di immobili strumentali operate da qualsiasi cedente (soggetti Iva) diverse da imprese di costruzione o ristrutturazione, in presenza di opzione per l'imponibilità espressamente manifestata in atto dal cedente
<b>operazioni esenti da Iva</b>	cessione di immobili strumentali operate, in veste di cedente, da imprese di costruzione o ristrutturazione, oltre 5 anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento, in assenza di opzione per l'imponibilità espressa in atto dal cedente
	cessione di immobili strumentali operate da qualsiasi cedente (soggetti Iva) diverse da imprese di costruzione o ristrutturazione, in assenza di opzione per l'imponibilità espressamente manifestata in atto dal cedente
<b>operazioni escluse da Iva</b>	cessioni di fabbricati strumentali posti in essere da soggetti privati

### **Le aliquote Iva previste per le cessioni di fabbricati (abitativi o strumentali)**

Quando imponibile, per obbligo o per opzione, la cessione di fabbricati sconta le seguenti aliquote Iva:

- 4%, in caso di cessione di fabbricati abitativi diversi da A/1, A/8, A/9, ceduti a soggetti in possesso dei requisiti "prima casa";
- 4% in caso di cessione di costruzioni rurali, destinate a uso abitativo del proprietario del terreno o di altri addetti alle coltivazioni o all'allevamento del bestiame, cedute da parte del costruttore;
- 10% in caso di cessione di case di abitazione diverse da A/1, A/8, A/9, cedute a soggetti privi dei requisiti "prima casa";
- 10% in caso di cessione di Fabbricati "Tupini" e assimilati diversi da case di abitazione, ceduti da parte del costruttore;
- 10% in caso di cessione di fabbricati oggetto di interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia e ristrutturazione urbanistica;
- 22% in caso di cessione di fabbricati strumentali;
- 22% in caso di cessione di fabbricati abitativi di categoria catastale A/1, A/8 e A/9;
- 22% in caso di cessione di Fabbricati non "Tupini", diversi dalle case di abitazione.

### **Reverse charge e cessione di immobili abitativi e strumentali**

La cessione di fabbricati, sia abitativi sia strumentali, in regime di imponibilità Iva su opzione, è operata con il meccanismo del "reverse charge" nei confronti di soggetti passivi d'imposta. A norma dell'articolo 17, comma 6, lettera a-bis), D.P.R. 633/1972, il reverse charge riguarda le sole cessioni di fabbricati "per le quali nel relativo atto il cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione". Conseguentemente, l'impresa costruttrice (o ristrutturatrice) che ceda (a un soggetto Iva o a un privato) un fabbricato (strumentale o abitativo) entro i 5 anni dal completamento dei lavori, essendo tenuta ad applicare l'imposta (senza alcuna opzione) dovrà:

- esporre l'Iva in fattura (esercitando la rivalsa nei modi ordinari);
- incassare il tributo dal cessionario;
- provvedere al versamento dell'imposta facendola concorrere alla propria liquidazione Iva.

Diversamente, quando la cessione del fabbricato (abitativo o strumentale) è imponibile Iva per

opzione, l'applicazione dell'inversione contabile sarà l'unica soluzione praticabile, qualora il cessionario sia un altro soggetto passivo Iva. Resta inteso che, se il cessionario è un "soggetto privato", rimane applicabile l'ordinario meccanismo dell'addebito con rivalsa in fattura, anche se la cessione del fabbricato strumentale e/o abitativo è imponibile ai fini Iva (sia per obbligo o per opzione esercitata nell'atto di compravendita).

Tipologia di fabbricato	Cedente	Condizioni	Iva
abitativo	imprese costruttrici o di ripristino	entro 5 anni dall'ultimazione	imponibile per obbligo di legge
		oltre 5 anni dall'ultimazione	esente
	qualsiasi cedente	Fabbricati abitativi destinati ad "alloggi sociali" di cui al D.M. 22 aprile 2008	imponibile per opzione espressa in atto (in <i>reverse charge</i> se il cessionario è un soggetto passivo d'imposta)
			esente
		altri fabbricati abitativi non destinati ad "alloggi Sociali"	esente
strumentale	imprese costruttrici o di ripristino	entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori	imponibile per obbligo di legge
		oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori	imponibile per opzione espressa in atto (in <i>reverse-charge</i> se il cessionario è un soggetto passivo d'imposta)
			esente
	qualsiasi cedente		imponibile per opzione espressa in atto (in <i>reverse-charge</i> se il cessionario è un soggetto passivo d'imposta)
			esente

## Le cessioni di fabbricati abitativi e strumentali ai fini dell'imposta di registro

Per le cessioni di immobili abitativi poste in essere da soggetti passivi Iva resta applicabile il principio di alternatività Iva/registro, con la conseguenza che (fermo restando l'obbligo di registrazione in termine fisso):

- se la cessione è esente Iva, sono dovute rispettivamente:
  - l'imposta di registro in misura proporzionale, con le aliquote individuate dall'articolo 1, della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986<sup>1</sup>.
  - l'imposta ipotecaria e catastale nella misura di 50 euro cadauna;
- se la cessione è imponibile Iva, le imposte indirette citate (registro, ipotecaria e catastale) sono dovute tutte e 3 nella misura fissa di 200 euro cadauna.

Per quanto riguarda, invece, le cessioni di fabbricati strumentali (imponibili o esenti Iva) resta ferma la deroga al principio di alternatività Iva/registro, ragion per cui le altre imposte indirette sono dovute nelle seguenti misure (a prescindere dal trattamento Iva della cessione):

- imposta di registro di 200 euro;
- imposta ipotecaria del 3% (con un minimo di 200 euro);

<sup>1</sup> Tale norma prevede la possibilità di applicare l'aliquota del 2%, in presenza delle condizioni per l'applicazione dell'agevolazione "prima casa", ovvero l'aliquota del 9%, in assenza delle condizioni per l'applicazione delle agevolazioni prima casa (l'imposta proporzionale applicata a tali atti non può essere inferiore alla misura minima di 1.000 euro).

- imposta catastale dell'1% (con un minimo di 200 euro).

Tipologia di fabbricato	Regime Iva	Imposte d'atto
abitativo	imponibile (per obbligo o per opzione)	imposta di registro: 200 euro imposta ipotecaria 200 euro imposta catastale 200 euro
	esente	imposta di registro 9% in assenza dei requisiti prima casa (con un minimo di 1.000 euro) oppure imposta di registro 2% in presenza dei requisiti prima casa (con un minimo di 1.000 euro) imposta ipotecaria 50 euro imposta catastale 50 euro
strumentale	imponibili Iva (per obbligo o per opzione)	imposta di registro 200 euro imposta ipotecaria 3% (con un minimo di 200 euro) imposta catastale 1% (con un minimo di 200 euro)
	esenti	

La cessione di un fabbricato abitativo o strumentale effettuata da un privato, essendo un'operazione fuori campo Iva, è soggetta, ai fini dell'imposizione indiretta, al seguente trattamento impositivo:

- imposta di registro in misura pari al 9% o 2% (se il cessionario possiede i requisiti per l'agevolazione prima casa) con il minimo di 1.000 euro;
- imposta ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro ciascuna.

## Le novità per le imprese di costruzioni introdotte dall'articolo 7, D.L. 34/2019 (c.d. decreto "crescita")

In tale contesto impositivo interviene, ora, l'articolo 7, D.L. 34/2019 (c.d. decreto "crescita") che, con l'intento di promuovere le operazioni di demolizione e ricostruzione di immobili fatiscenti, ha previsto che, dallo scorso 1° maggio 2019 e sino al prossimo 31 dicembre 2021, i trasferimenti di interi fabbricati (anche in permuta), a favore di imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare, scontano le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa (200 euro ciascuna) purché, nei 10 anni successivi all'acquisto, le imprese acquirenti provvedano alla demolizione, ricostruzione (nel rispetto di specifici parametri tecnici) e alla successiva alienazione di tali fabbricati.

### Requisiti soggettivi

Dal punto di vista soggettivo, la norma fa riferimento ai trasferimenti di fabbricati da demolire a favore di "imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare". Conseguentemente, sono interessate dall'agevolazione in argomento le imprese che, per attività statutaria, costruiscono fabbricati per la vendita e per le quali tali fabbricati costituiscono tipicamente beni merce tassati a costi e ricavi (c.d. "immobiliari di costruzione"). Più precisamente, si definisce immobiliare di costruzione, l'impresa che, con organizzazione e mezzi propri, ovvero mediante appalto dei lavori a terzi, ha effettivamente edificato l'immobile<sup>1</sup>. Si definisce, inoltre, "immobiliare di costruzione", la società che svolge, anche occasionalmente, attività di costruzione di immobili per la successiva rivendita<sup>2</sup>, ovvero quella che ha fatto costruire l'immobile, ma normalmente svolge altra attività<sup>3</sup>. La definizione di società immobiliare di costruzione comprende anche le seguenti fattispecie:

<sup>1</sup> Rientrano nella definizione di impresa costruttrice anche i soggetti ai quali è intestato il provvedimento amministrativo in forza del quale avviene la costruzione dell'immobile di riferimento (circolare n. 22/E/2013).

<sup>2</sup> A questo proposito, risulta influente la modalità di esecuzione dei lavori, nel senso che gli stessi possono essere affidati, in tutto o in parte, anche ad altre imprese (circolare n. 45/E/1973 e circolare n. 27/E/2006).

<sup>3</sup> L'impresa di costruzione è tale anche qualora il soggetto svolga abitualmente un'altra attività, ma occasionalmente realizzi un edificio, direttamente o tramite appalto a imprese terze (risoluzione n. 430065/E/1990 e risoluzione n. 93/E/2003). Pertanto, posto che la norma non richiede espressamente che l'impresa costruttrice abbia come oggetto dell'attività propria la costruzione di fabbricati, consegue che l'esclusione da Imu possa essere usufruita da qualsiasi impresa che abbia costruito i fabbricati per la vendita anche come attività secondaria.

- le società cooperative edilizie (in tal caso, la costruzione avviene sia direttamente, sia tramite imprese terze, e gli alloggi sono successivamente assegnati ai soci);
- l'impresa che, anche tramite appalto, esegue gli interventi di recupero prescritti alle lettere c), d) ed f), articolo 3, D.P.R. 380/2001.

## ***Gli interventi di restauro e risanamento conservativo (articolo 3, lettera c), D.P.R. 380/2001)***

Gli interventi di restauro e di risanamento conservativo di cui all'articolo 3, lettera c), D.P.R. 380/2001:

- riguardano la conservazione dell'organismo edilizio e la sua funzionalità mediante un insieme sistematico di opere che, nel rispetto degli elementi tipologici, formali e strutturali dell'organismo stesso, ne consentano destinazioni d'uso con essi compatibili;
- comprendono il consolidamento, il ripristino e il rinnovo degli elementi costitutivi dell'edificio, l'inserimento degli elementi accessori e degli impianti richiesti dalle esigenze dell'uso, l'eliminazione degli elementi estranei all'organismo edilizio.

	<b>Definizioni</b>	<b>Esempi</b>
<b>interventi di restauro</b>	tali interventi consistono nella restituzione di un immobile di particolare valore architettonico, storico o artistico a una configurazione conforme ai valori che si intendono tutelare e si concretizzano nella conservazione degli originari elementi, ovvero nella sostituzione degli elementi stessi ricorrendo a tecnologie e materiali simili a quelli originari di impianto dell'edificio stesso	<ul style="list-style-type: none"><li>• apertura di finestre per esigenze di aerazione dei locali</li><li>• adeguamento delle altezze dei solai, con il rispetto delle volumetrie esistenti</li><li>• ripristino dell'aspetto storico-architettonico di un edificio, anche attraverso demolizioni</li><li>• innovazione delle strutture verticali e orizzontali</li></ul>
<b>interventi di risanamento conservativo</b>	tali interventi consistono nell'adeguare a una migliore esigenza d'uso attuale un edificio esistente, sotto gli aspetti tipologici, formali, strutturali e funzionali	<ul style="list-style-type: none"><li>• modifiche tipologiche delle singole unità immobiliari, per una loro più funzionale distribuzione</li></ul>

## ***Gli interventi di ristrutturazione edilizia (articolo 3, lettera d), D.P.R. 380/2001)***

Gli interventi di ristrutturazione edilizia sono finalizzati a modificare la struttura dell'immobile, che va a costituire un'entità ontologicamente e qualitativamente diversa dalla precedente. In conseguenza di interventi di ristrutturazione edilizia è possibile incrementare la superficie utile, ma non il volume preesistente<sup>1</sup>. Sono riconducibili alla nozione di ristrutturazione edilizia anche gli interventi consistenti nella demolizione e successiva fedele ricostruzione di un fabbricato identico, quanto a volumetria e sagoma, a quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l'adeguamento alla normativa antisismica, prima ricompresi nelle nuove costruzioni. Sul punto, l'articolo 30, D.L. 69/2013 ha ridefinito la fattispecie degli interventi di ristrutturazione edilizia contemplati dall'articolo 3, D.P.R. 380/2001, eliminando il riferimento al rispetto della sagoma per gli interventi di demolizione e ricostruzione e imponendo il solo rispetto della volumetria preesistente<sup>2</sup>, qualora si tratti di immobili non vincolati. Analogamente, rientrano nel novero delle ristrutturazioni anche gli interventi edilizi volti al ripristino di edifici, o parti di essi, eventualmente crollati o demoliti, attraverso la loro ricostruzione, purché sia possibile accertarne la preesistente consistenza<sup>3</sup>. Rientra, infine, nella nuova nozione di ristrutturazione edilizia, attuata mediante demolizione e fedele ricostruzione, anche lo spostamento di lieve entità del nuovo edificio rispetto al sedime originario:

<sup>1</sup> In linea generale, le ristrutturazioni edilizie comprendono il ripristino o la sostituzione di alcuni elementi costitutivi dell'edificio, nonché l'eliminazione, la modifica e l'inserimento di nuovi elementi ed impianti.

<sup>2</sup> In buona sostanza, tramite la suddetta modifica, il legislatore ha voluto includere, nell'alveo degli interventi di ristrutturazioni edilizia, anche quelli relativi alla ricostruzione di un edificio con lo stesso volume di quello demolito, ma con sagoma differente

<sup>3</sup> Fanno eccezione a tale nuova disciplina, gli immobili di particolare interesse storico artistico (D.Lgs. 42/2004) per i quali sia gli interventi di demolizione e ricostruzione che gli interventi di ripristino di edifici crollati o demoliti costituiscono interventi di ristrutturazione edilizia laddove sia rispettata la medesima sagoma dell'edificio preesistente.

"considerato che la nozione di sagoma edilizia è intimamente legata anche all'area di sedime del fabbricato, avendo il Legislatore eliminato il riferimento al rispetto della sagoma, il Ministero delle infrastrutture e dei trasporti ritiene che, per gli immobili non vincolati, negli interventi di ristrutturazione edilizia consistenti nella demolizione e ricostruzione, possa consentirsi lo spostamento di lieve entità rispetto al sedime originario" (risposta a interrogazione parlamentare 5-01866/2014).

## Esempi di interventi di ristrutturazione edilizia

- ampliamenti di superficie
- trasformazione di locali accessori in locali residenziali
- mutamento di destinazione d'uso degli edifici
- costruzione di servizi igienici in ampliamento delle superfici e dei volumi esistenti
- riorganizzazione distributiva degli edifici e delle unità immobiliari, del loro numero e delle loro dimensioni

## **Gli interventi di ristrutturazione urbanistica (articolo 3, lettera f), D.P.R. 380/2001)**

Gli interventi di ristrutturazione urbanistica sono quelli rivolti a sostituire l'esistente tessuto urbanistico con altro diverso, mediante un insieme sistematico di interventi edilizi, anche con la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale<sup>1</sup>. Sempre con riferimento agli interventi di ristrutturazione urbanistica, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che:

"l'elemento caratterizzante tale tipologia di interventi, consiste nella sostituzione dell'esistente tessuto urbanistico edilizio, ovvero nell'eliminazione di alcune strutture edilizie esistenti (mediante demolizione di strutture fatiscenti) e nella realizzazione di altre diverse, mediante un insieme sistematico di interventi edilizi, che comprende la modificazione del disegno dei lotti, degli isolati e della rete stradale" (risoluzione n. 41/E/2009).

## Esempi di interventi di ristrutturazione urbanistica

- demolizione di un fabbricato degradato e costruzione sull'area di risulta un parcheggio multipiano e di un fabbricato a uso abitativo (risoluzione n. 430395/1991)
- consolidamento o trasferimento di un intero abitato mediante la costruzione di un nuovo centro cittadino (risoluzione n. 501044/1991)
- ampliamento di uno stabilimento in un'area con problemi sotto il profilo paesaggistico (risoluzione n. 501157/E/1991)
- sistemazione della superficie viaria e del tessuto urbano (risoluzione n. 430607/1993)
- ripavimentazione e ampliamento della rampa di accesso al centro storico e rifacimento dell'impianto di pubblica illuminazione (risoluzione n. 61/E/1999)

## **Condizioni per poter beneficiare dell'agevolazione**

Per poter beneficiare delle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa di 200 euro ciascuna sull'atto di cessione degli immobili da demolire, è necessario che:

- nei 10 anni successivi all'acquisto agevolato, le imprese di costruzioni acquirenti provvedano alla demolizione, ricostruzione e all'alienazione degli immobili acquistati con l'agevolazione;
- la ricostruzione avvenga conformemente alla normativa antisismica e con il conseguimento della classe energetica A o B, anche con variazione volumetrica rispetto al fabbricato preesistente ove consentita dalle vigenti norme urbanistiche.

Classe energetica	Dispendio di energia
<b>A</b>	< 30 Kwh/mq annuo = < 3 litri gasolio/mq annuo
<b>B</b>	tra 31-50 Kwh/mq annuo = 3,1-5 litri gasolio/mq annuo

## **Decadenza dell'agevolazione**

Ove non siano soddisfatte le richiamate condizioni agevolative (demolizione, ricostruzione e alie-

<sup>1</sup> Come chiarito dall'Amministrazione finanziaria (risoluzione n. 41/E/1997), l'elemento che caratterizza tali interventi è la sostituzione dell'esistente tessuto urbanistico-edilizio, che implica la necessità di eliminare alcune strutture edilizie esistenti, mediante demolizione di strutture fatiscenti, per realizzarne altre anche di diversa figura e tipologia.

nazione entro 10 anni dell'acquisto del fabbricato), si realizza la decadenza dal beneficio e sono dovuti:

- le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura ordinaria;
- una sanzione del 30% delle suddette imposte;
- gli interessi di mora dalla data dell'acquisto dell'immobile destinato alla demolizione.
- Dovrà essere necessariamente chiarito se:
- il riferimento alle 3 fasi di "demolizione, ricostruzione e alienazione" degli immobili acquistati con l'agevolazione, debba intendersi nel senso che nel termine di 10 anni debbano essere eseguite tutte e 3 le fasi per evitare la decadenza dell'agevolazione;
- tutti gli immobili eventualmente ricavati dalla ricostruzione del fabbricato demolito debbano essere alienati per mantenere l'agevolazione, ovvero se la decadenza possa realizzarsi limitatamente alla quota parte di fabbricati non alienata.

## Vantaggi dell'agevolazione

La norma può comportare un importante vantaggio fiscale con riferimento alle cessioni immobiliari operate da soggetti privati a favore di imprese di costruzione o ristrutturazione, le quali scontano, come argomentato in precedenza, l'imposta di registro nella misura del 9% (con il minimo di 1.000 euro) e le imposte ipotecarie e catastali nella misura di 50 euro cadauna.

Come sostenuto in dottrina, sebbene la relazione illustrativa al D.L. 34/2019 sembrerebbe limitare il campo dell'agevolazione alle sole cessioni operate da privati, la lettera dell'articolo 7, D.L. 34/2019 non pare escludere l'applicazione della disciplina anche per le cessioni operate da soggetti Iva, con conseguenti risparmi di imposta al ricorrere di particolari fattispecie. Si pensi, ad esempio, alla cessione in esenzione Iva di fabbricati abitativi da demolire, la quale sconta l'imposta di registro nella misura del 9% (con il minimo di 1.000 euro) e le imposte ipotecarie e catastali nella misura di 50 euro cadauna. Con la nuova agevolazione le cessioni di tali fabbricati, a favore di imprese di costruzione che si impegnano a ricostruirli e ad alienarli nei successivi 10 anni, saranno assoggettati, invece, a imposte d'atto in misura fissa (pari a complessivi 600 euro). Altri importanti risparmi di imposta possono verificarsi in caso di acquisto di fabbricati strumentali da demolire, sia esenti sia imponibili Iva, i quali generalmente scontano l'imposta di registro in misura fissa (200 euro) e le imposte ipotecaria e catastale rispettivamente del 3% e 1%. Anche per tali trasferimenti immobiliari, l'agevolazione contemplata dall'articolo 7, D.L. 34/2019 risulterebbe vantaggiosa per l'impresa di costruzione, la quale potrebbe risparmiare il 4% di imposte ipo-catastali sull'atto di compravendita, versando un'imposta di ipotecaria e catastale pari a complessivi 400 euro.

Nessun risparmio d'imposta è previsto, invece, per il trasferimento di fabbricati abitativi da demolire imponibili a Iva (per obbligo o per opzione), in quanto la cessione di detti fabbricati, a favore di qualsiasi soggetto passivo Iva o privato, già sconta le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa di 200 euro ciascuna.

Tipologia di fabbricato da demolire	Cedente	Cessionario	Trattamento ordinario Iva	Trattamento ordinario registro	Agevolazione articolo 7, D.L. 34/2019 (c.d. decreto "crescita")
immobili abitativi	soggetto Iva (no impresa di costruzione o ristrutturazione)	imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare	esente Iva	registro: 9% (con il limite minimo di 1.000 euro) ipotecaria: 50 euro catastale: 50 euro	registro: 200 euro ipotecaria: 200 euro catastale: 200 euro

# Schede operative

immobili abitativi ultimati da oltre 5 anni	imprese di costruzione o ristrutturazione	imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare	esente Iva (no opzione per l'imponibilità espressa in atto)	registro: 9% (con il limite minimo di 1.000 euro) ipotecaria: 50 euro catastale: 50 euro	registro: 200 euro ipotecaria: 200 euro catastale: 200 euro
immobili abitativi ultimati da oltre 5 anni	imprese di costruzione o ristrutturazione	imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare	imponibilità Iva per opzione con aliquota al 10% (o 22% se di lusso) reverse charge	registro: 200 euro ipotecaria: 200 euro catastale: 200 euro	registro: 200 euro ipotecaria: 200 euro catastale: 200 euro
immobili abitativi ultimati da meno di 5 anni	imprese di costruzione o ristrutturazione	imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare	imponibilità Iva per obbligo con aliquota al 10% (o 22% se di lusso) no reverse charge	registro: 200 euro Ipotecaria: 200 euro catastale: 200 euro	registro: 200 euro ipotecaria: 200 euro catastale: 200 euro
immobili abitativi	privato	imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare	operazioni fuori campo Iva	registro: 9% (con il limite minimo di 1.000 euro) ipotecaria: 50 euro catastale: 50 euro	registro: 200 euro ipotecaria: 200 euro catastale: 200 euro
immobili strumentali ultimati da meno di 5 anni	imprese di costruzione o ristrutturazione	imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare	imponibile Iva per obbligo con Iva 22% (o 10% se oggetto di ristrutturazione o restauro) no reverse charge	registro: 200 euro ipotecaria: 3% (minimo 200 euro) catastale: 1% (minimo 200 euro)	registro: 200 euro ipotecaria: 200 euro catastale: 200 euro
immobili strumentali ultimati da oltre 5 anni	imprese di costruzione o ristrutturazione	imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare	imponibile Iva per opzione Iva 22% (o 10% se oggetto di ristrutturazione o restauro) reverse charge	registro: 200 euro ipotecaria: 3% (minimo 200 euro) catastale: 1% (minimo 200 euro)	registro: 200 euro ipotecaria: 200 euro catastale: 200 euro
immobili strumentali	soggetto Iva (no impresa di costruzione o ristrutturazione)	imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare	esente Iva	registro: 200 euro ipotecaria: 3% (minimo 200 euro) catastale: 1% (minimo 200 euro)	registro: 200 euro ipotecaria: 200 euro catastale: 200 euro
immobili strumentali ultimati da oltre 5 anni	imprese di costruzione o ristrutturazione	imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare	esente Iva (no opzione per l'imponibilità espressa in atto)	registro: 200 euro ipotecaria: 3% (minimo 200 euro) catastale: 1% (minimo 200 euro)	registro: 200 euro ipotecaria: 200 euro catastale: 200 euro

immobili abitativi	privato	imprese di costruzione o di ristrutturazione immobiliare	operazioni fuori campo Iva	registro: 9% (con il limite minimo di 1.000 euro) ipotecaria: 50 euro catastale: 50 euro	registro: 200 euro ipotecaria: 200 euro catastale: 200 euro
--------------------	---------	--	----------------------------	--	---

## **Agevolazione e acquisti immobili all'asta**

L'agevolazione in parola si ritiene invocabile anche nell'ambito dei trasferimenti di immobili (abitativi e/o strumentali) che si perfezionano nell'ambito dei procedimenti di espropriazione forzata e, in generale, per i trasferimenti coattivi. Conseguentemente, le imprese di costruzione interessate ad avvalersi dell'agevolazione in discorso, anche nell'ambito delle procedure esecutive immobiliari, devono comunicare tale decisione al professionista delegato alla vendita, anticipando tale volontà in sede di presentazione dell'offerta oppure, al più tardi, successivamente all'aggiudicazione dell'immobile, ma prima che il professionista delegato:

- provveda alla quantificazione delle spese di trasferimento a carico della società di costruzione aggiudicataria, ovvero;
- richieda, all'Agenzia delle entrate territorialmente competente, un parere preventivo in merito alla corretta tassazione del decreto di trasferimento.

Anche nel decreto di trasferimento a firma del giudice dell'esecuzione, ma redatto in bozza dal professionista delegato, occorre dare informativa circa l'agevolazione invocata dalla società aggiudicataria (entro i termini sopra indicati).

## **Riferimenti normativi**

articolo 10, D.P.R. 633/1972

articolo 17, D.P.R. 633/1972

articolo 7, D.L. 34/2019

articolo 3, D.P.R. 380/2001

articolo 30, D.L. 69/2013

## La rivalsa dell'Iva da accertamento

**L'**articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, nel testo riformulato dall'articolo 93, D.L. 1/2012, prevede che "il contribuente ha diritto di rivalersi dell'imposta o della maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi soltanto a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi. In tal caso, il cessionario o il committente può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa e alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione".

Tale disposizione, nella versione previgente, impediva al contribuente di rivalersi nei confronti del cessionario/committente dell'imposta o della maggiore imposta pagata in conseguenza dell'accertamento, ponendosi così in contrasto con il principio della neutralità e, proprio per questa ragione, la Commissione Europea aveva avviato nei confronti dello Stato italiano una procedura di infrazione (n. 2011/4081 del 24 novembre 2011). Nella precedente disciplina, il divieto di rivalsa era stato giustificato, oltre che da intenti sanzionatori, da valutazioni pratiche in ordine alla inopportunità della riapertura dei rapporti contrattuali allo scopo di recuperare, a posteriori, l'imposta non addebitata al momento di effettuazione dell'operazione.

La modifica normativa introdotta dal D.L. 1/2012, se dal lato della rivalsa dell'Iva consente di adeguare il sistema nazionale alla normativa comunitaria, dal lato della detrazione introduce un nuovo elemento di contrasto con le regole dettate dalla Direttiva 2006/112/CE, in quanto subordina la detrazione da parte del soggetto passivo destinatario della rivalsa al pagamento dell'imposta al soggetto accertato. La detrazione da parte del soggetto che subisce la rivalsa è, infatti, condizionata alla preventiva corresponsione dell'Iva al cedente/prestatore, ponendo così il pagamento e la detrazione in un rapporto di causa-effetto che, al di fuori di specifiche eccezioni (ad esempio "cash accounting", ex articolo 167-bis, Direttiva 2006/112/CE), non è contemplato dal sistema comunitario<sup>1</sup>.

### Rivalsa dell'Iva accertata

La rivalsa dell'Iva accertata può essere esercitata nel caso di operazione soggetta o non soggetta all'obbligo di fatturazione.

Se la fattura non è stata emessa nel momento di effettuazione dell'operazione, non essendo obbligatoria la sua emissione, in linea con l'articolo 18, comma 2, D.P.R. 633/1972, in base al quale il corrispettivo s'intende comprensivo dell'imposta, la maggiore imposta dovuta a seguito di accertamento deve essere determinata mediante scorporo dell'Iva dal maggiore corrispettivo accertato; in caso contrario, infatti, si farebbe gravare sul fornitore un'imposta che esso non ha percepito, con la conseguente violazione del principio secondo cui l'Iva è un'imposta sul consumo che deve essere sopportata dal consumatore finale.

Nel caso, invece, in cui la fattura sia emessa, la rivalsa ha per oggetto:

- il corrispettivo concordato fra le parti, nel caso di:
  - un'operazione originariamente considerata esente o non imponibile, documentata come tale dalla fattura emessa dal fornitore;
  - un'operazione considerata non soggetta a Iva, in quanto sottoposta alla tassazione alternativa dell'imposta di registro, che sia successivamente accertata come soggetta a Iva e imponibile,

<sup>1</sup> L'Aidc, con la denuncia n. 10 del 1° dicembre 2013, ha rilevato l'incompatibilità, sul piano comunitario, della procedura di detrazione per il soggetto passivo destinatario della rivalsa.

- un'operazione assoggettata ad un'aliquota inferiore a quella successivamente accertata;
- il maggiore corrispettivo accertato, nel caso di un'operazione originariamente considerata imponibile, per la quale successivamente venga accertato un maggiore imponibile a seguito, ad esempio, della contestazione di sottofatturazione.

## **Modalità di esercizio della rivalsa**

- L'addebito a valle della maggiore imposta accertata avviene mediante emissione di:
  - una nota di variazione, ai sensi dell'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972, nel caso in cui l'accertamento si riferisca a operazioni originariamente fatturate;
  - una fattura, ai sensi dell'articolo 21, comma 1, D.P.R. 633/1972, ove l'operazione accertata non sia stata originariamente fatturata.
- La fattura integrativa o la nota di variazione ha per oggetto l'imponibile e l'imposta quando:
  - l'operazione originaria, ancorché effettuata, non sia stata fatturata o sia stata fatturata solo in parte;
  - l'operazione originaria sia stata considerata come irrilevante ai fini Iva per carenza di uno dei requisiti d'imposta (soggettivo, oggettivo o temporale), come, ad esempio, nel caso in cui siano state corrisposte somme a titolo di contributo, considerate irrilevanti ai fini dell'Iva per carenza del presupposto oggettivo, e ritenute, in sede accertativa, imponibili in quanto corrispettive di un'operazione economica;
  - l'operazione originaria sia stata assoggettata a un regime di tassazione alternativo, ad esempio, all'imposta di registro, come nel caso di cessione di beni immobili sottoposta ad imposta di registro e riqualficata, in sede accertativa, come soggetta a Iva.
- La fattura integrativa o la nota di variazione ha per oggetto la sola imposta quando l'operazione sia stata originariamente fatturata e trattata come imponibile, ma detassata:
  - parzialmente, mediante applicazione di un'aliquota inferiore a quella oggetto dell'accertamento definito, come, ad esempio, nel caso di cessione di un bene immobile o di prodotti energetici, originariamente assoggettata ad aliquota ridotta e successivamente accertata come soggetta ad aliquota superiore;
  - totalmente, come operazione non imponibile o esente da imposta, come, ad esempio, nel caso di cessione di beni in regime di non applicazione dell'imposta, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972 (cessioni ad esportatori abituali), che vengono poi ritenute soggette a Iva, o le forniture di beni o servizi considerate esenti ex articolo 10, D.P.R. 633/1972, successivamente accertate come imponibili a Iva.

## **Ambito di applicazione della rivalsa**

La maggiore imposta accertata può essere addebitata in via di rivalsa, a seguito del relativo pagamento, anche quando sia stata calcolata su una base imponibile determinata in via forfetaria, laddove sia comunque riferibile a specifiche operazioni effettuate nei confronti di determinati cessionari/committenti. È il caso, ad esempio, in cui, in sede di accertamento, le operazioni effettuate nei confronti di un soggetto - considerate esenti da Iva - siano ripartite forfetariamente tra operazioni imponibili e operazioni esenti.

Diversamente, va esclusa l'applicazione della rivalsa laddove l'imposta recuperata non sia riferibile a specifiche operazioni effettuate nei confronti di determinati soggetti. Si pensi, ad esempio, all'Iva dovuta a seguito di accertamento induttivo.

## **Iva pagata all'Erario a titolo provvisorio**

È vietato l'esercizio del diritto di rivalsa dell'Iva versata in pendenza del giudizio avverso l'avviso di accertamento che ne contiene la liquidazione, in quanto la stessa risulta pagata all'Erario a titolo provvisorio. La rivalsa, nei confronti del cessionario/committente, di quanto già versato può essere esercitata se, in esito al giudizio, l'accertamento si consolida, con conseguente acquisizione a titolo definitivo, da parte dell'Erario, delle somme pagate nel corso del contenzioso.

## **Rateazione**

Nel caso di pagamento rateale dell'imposta definitivamente accertata, il diritto alla rivalsa può essere esercitato in relazione al pagamento delle singole rate. La procedura di rateazione si perfeziona con il versamento della prima rata che rende definitivo l'accertamento.

## **Rivalsa della quota di debito Iva estinto per compensazione con un credito Iva riconosciuto in sede di accertamento**

La compensazione, costituendo una modalità di estinzione delle obbligazioni diversa dall'adempimento, è ugualmente soddisfattiva delle ragioni creditorie dell'Erario. Di conseguenza, nell'ipotesi in cui l'Iva accertata sia assolta in parte mediante versamento, in parte mediante compensazione con un credito Iva riconosciuto in sede definizione dell'accertamento, l'ammontare di imposta oggetto di rivalsa non sarà limitato al minore importo dell'Iva pagata a mezzo F24, ma sarà pari all'ammontare complessivamente dovuto, ivi compresa la quota di debito estinta per compensazione.

## **Assenza di partita Iva al momento della commissione della violazione oggetto di accertamento**

La circostanza che, nel momento di effettuazione delle operazioni, di cui venga successivamente contestata l'omessa fatturazione, il soggetto accertato non fosse titolare di partita Iva nel presupposto che ricorressero le condizioni per non avere una posizione Iva, non osta né all'addebito dell'Iva accertata in via di rivalsa, né all'esercizio della detrazione da parte del cessionario/committente, laddove in sede di controllo sia successivamente constatato che il cedente/commissionario avrebbe dovuto assoggettare a Iva le operazioni effettuate e, conseguentemente, il cessionario/committente avrebbe avuto diritto alla detrazione dell'Iva relativa alle suddette operazioni.

L'omessa apertura della partita Iva non può essere sanzionata con la preclusione della rivalsa, pena la violazione del principio di neutralità, in ossequio al quale – come precedentemente sottolineato – è stato eliminato il divieto del diritto di rivalersi dell'imposta o maggiore imposta pagata in conseguenza di accertamento o rettifica nei confronti del cessionario/committente. In tale evenienza il soggetto accertato potrà esercitare la rivalsa utilizzando la partita Iva attribuitagli d'ufficio in sede di accertamento.

## **Preclusione della rivalsa in caso di estinzione del cliente**

Nel caso affrontato dall'Agenzia delle entrate con la risposta a interpello n. 84/2018, si è trattato di stabilire se, in virtù del principio di neutralità dell'imposta, la cessazione dell'attività d'impresa e la perdita dello *status* di soggetto passivo Iva del cessionario/committente, pur rendendo tecnicamente impossibile, dal lato attivo, l'esercizio del diritto di rivalsa da parte del cedente/prestatore e, dal lato passivo, l'esercizio del diritto di detrazione da parte del cessionario/committente, consentano comunque al cedente/prestatore che abbia versato all'Erario la maggiore imposta accertata di recuperarla in detrazione mediante l'emissione di una nota di variazione in diminuzione.

A prima vista potrebbe ritenersi che al cedente/prestatore debba essere riconosciuto il diritto alla detrazione alla luce delle indicazioni contenute nella circolare n. 35/E/2013 (§ 3.5), riguardante l'esercizio della rivalsa e della detrazione, a seguito di fusione per incorporazione, dell'Iva accertata nei confronti della società incorporata e relativa a prestazioni di servizi rese alla società incorporante.

Il dubbio si riferisce all'ipotesi in cui la società incorporante che abbia versato l'Iva accertata nei confronti della società incorporata, relativa ad operazioni rese nei suoi stessi confronti, possa esercitare il diritto alla detrazione.

Nel citato documento di prassi viene precisato che "la coincidenza, per effetto della fusione, del soggetto che ha titolo ad effettuare la rivalsa con quello che la dovrebbe subire rende tecnicamente impossibile il suddetto adempimento. Tuttavia, in ossequio al principio di neutralità dell'imposta, si

*ritiene che l'incorporante/committente che ha provveduto al versamento all'Erario dell'Iva accertata possa comunque esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972".*

Tale impostazione non è estendibile alla fattispecie oggetto della risposta a interpello n. 84/2019, in cui si è verificata l'estinzione del cessionario/committente, in quanto – come già specificato dalla circolare n. 35/E/2013 – è possibile esercitare il diritto di rivalsa a condizione che l'accertamento abbia consentito l'individuazione esatta del cessionario/committente e la riferibilità dell'Iva accertata alle operazioni di cessione/prestazione effettuate.

Dopodiché, l'Agenzia delle entrate rammenta che, in via generale, in caso di mancato pagamento dell'Iva da parte dell'acquirente del bene/servizio, l'unica possibilità consentita al cedente/prestatore per il recupero dell'Iva pagata all'Erario, ma non incassata, è quella di adire l'ordinaria giurisdizione civilistica.

Nel caso di specie, tuttavia, tale via resta preclusa a decorrere dalla cancellazione della società cessionaria/committente dal Registro Imprese che, a sua volta, comporta l'estinzione definitiva della società stessa e la conseguente perdita della titolarità del rapporto giuridico dedotto in giudizio. In pratica, il diritto di rivalsa, pur astrattamente riconosciuto, non è più giuridicamente esercitabile dal cedente/prestatore.

Nella risposta all'interpello, l'Agenzia delle entrate afferma, inoltre, che quest'ultimo ha posto in essere comportamenti incompatibili con la volontà di esercitare la rivalsa facoltativa di cui all'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, tali da pregiudicarle definitivamente l'esercizio del predetto diritto. In proposito, si fa riferimento a una duplice circostanza:

- da un lato, l'identità della compagine societaria tra la società cedente/prestatrice e quella cessionaria/committente implica che la scelta di chiudere definitivamente quest'ultima, con preclusione della futura rivalsa, sia imputabile alla volontà manifestata dagli stessi soci della società cedente/committente successivamente all'inizio del controllo fiscale;
- dall'altro, l'inerzia della società cedente/prestatrice nei confronti della società cessionaria/committente, nel periodo compreso tra la data in cui la prima società ha versato l'Iva accertata e la data degli eventi successivi che hanno condotto alla chiusura della partita Iva e alla cancellazione definitiva della società cessionaria/committente dal Registro Imprese, è un ulteriore indice dell'assenza di volontà di esercitare la rivalsa.

Nella risposta a interpello n. 176/2019, l'Agenzia delle entrate ha confermato che l'estinzione del cessionario/committente esclude il diritto del cedente/prestatore di portare in detrazione la maggiore imposta accertata, allorché la stessa verrà versata, a titolo definitivo, all'Erario.

L'Agenzia delle entrate ha considerato di per sé sufficiente l'intervenuta estinzione del cessionario/committente, che "fa sì che il diritto di rivalsa, pur astrattamente riconosciuto, debba ritenersi in tale ipotesi non esercitabile". Di conseguenza, l'unica possibilità consentita al cedente/prestatore per il recupero dell'Iva pagata all'Erario ma non incassata è quella di adire l'ordinaria giurisdizione civilistica.

## **Mancato incasso della maggiore Iva accertata e addebitata al cliente a titolo di rivalsa**

Come rilevato dalla norma di comportamento Aidc n. 195, l'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 non prevede espressamente l'obbligo del cliente di corrispondere l'ammontare oggetto di rivalsa, ma si limita a stabilire che il diritto di detrazione del cliente è subordinato al previo pagamento al fornitore delle somme addebitategli a posteriori.

Nell'ipotesi in cui il cliente, rinunciando alla detrazione, non proceda al pagamento al fornitore della maggiore imposta oggetto di rivalsa successiva, deve ritenersi che il fornitore, per non rimanere inciso da quanto versato all'Erario, deve poter operare la rettifica in diminuzione della maggiore imposta accertata e addebitata al cliente stesso.

La variazione in diminuzione, ammessa in caso sia di emissione della fattura integrativa dell'imponibile e dell'imposta, sia di emissione della fattura integrativa della sola imposta, è consentita al

ricorrere delle condizioni previste dall'articolo 26, commi 2 e ss., D.P.R. 633/1972.

L'importo addebitato al cliente a seguito dell'atto di accertamento, anche se riferito all'Iva, deve essere trattato come un'integrazione del corrispettivo originariamente pattuito, in quanto la riqualificazione dell'operazione a seguito dell'accertamento ha effetto retroattivo al momento della sua effettuazione.

## **ESEMPIO**

A titolo di esempio, ipotizzando un'operazione originariamente effettuata in esenzione da Iva per 100.000 euro, per la quale il fornitore addebita al proprio cliente 22.000 euro a seguito della riqualifica operata dall'Agenzia delle entrate, nel corrispettivo iniziale di 100.000 euro deve intendersi compresa l'Iva di 18.033 euro.

Di conseguenza, se il cliente non provvede al pagamento, la rettifica in diminuzione che il fornitore può praticare è pari a 3.967 euro, mentre l'importo di 18.033 euro – corrispondente alla differenza tra l'ammontare versato all'Erario (22.000 euro) e quello oggetto di rettifica ex articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972 (3.967 euro) – resta a carico del fornitore, ma è deducibile ai fini delle imposte sui redditi come perdita su crediti.

Nell'ipotesi in cui la mancata rivalsa della maggiore Iva definitivamente accertata e corrisposta sia volontaria, per rinuncia all'esercizio del relativo diritto, in ragione di meditate valutazioni comparative di convenienza dell'azione di recupero, la norma di comportamento considera impossibile procedere alla variazione in diminuzione ai sensi dell'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972.

Di conseguenza, l'importo dell'Iva imputata a conto economico risulta fiscalmente indeducibile ai fini reddituali ai sensi dell'articolo 99, comma 1, Tuir.

Una diversa conclusione, rispetto a quella sostenuta dalla norma di comportamento Aidc n. 195, è stata fornita dalla DRE della Toscana con la risposta a interpello n. 911-67/2019 del 31 gennaio 2019, secondo cui, innanzi tutto, il fornitore, se il cliente non paga l'imposta addebitata in via di rivalsa ex articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, può promuovere l'azione di indebito di cui all'articolo 2033, cod. civ..

La procedura di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta, di cui all'articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972, ha, infatti, come presupposto l'infruttuosità della procedura esecutiva individuale, che si considera tale al ricorrere delle situazioni elencate nel comma 12 dello stesso articolo 26, D.P.R. 633/1972 vale a dire:

- 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;
- 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;
- nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

Laddove, pertanto, il cliente non versi al fornitore l'importo addebitato a titolo di imposta neppure a seguito di un'azione esecutiva, la nota di variazione ha ad oggetto l'intera imposta e non, in proporzione, l'imposta e il relativo imponibile, come invece sostenuto dall'Aidc.

Diversamente, osserva la DRE della Toscana, il fornitore resterebbe inciso per una parte dell'Iva e, correlativamente, l'Erario incamererebbe un'Iva superiore a quella dovuta in relazione all'operazione contestata, in violazione al principio di neutralità che contraddistingue il funzionamento del tributo.

## **Detrazione dell'Iva accertata**

Come anticipato, l'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 prevede che l'esercizio del diritto di detrazione da parte del cessionario/committente sia subordinato, in deroga agli ordinari principi, all'avvenuto pagamento dell'Iva addebitatagli in via di rivalsa dal cedente/prestatore. In tal modo, ha chiarito la circolare n. 35/E/2013, viene scongiurato l'ingiusto arricchimento che il cessionario/committente conseguirebbe se detraesse l'imposta senza provvedere al suo effettivo pagamento.

È stato chiarito che la norma in esame è dotata di un carattere di "specialità", per cui – nonostante la modifica dell'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972 a opera dell'articolo 2, comma 1, D.L. 50/2017 – non mutano i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'Iva addebitata in via di rivalsa in seguito ad accertamento divenuto definitivo<sup>1</sup>. Il cliente, pertanto, può esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa e alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della originaria operazione.

A ben vedere, anche la norma che condiziona l'esercizio della rivalsa della maggiore imposta accertata al suo preventivo pagamento a favore dell'Erario si pone in deroga al principio generale secondo cui il diritto di rivalsa sorge in concomitanza con l'esigibilità dell'imposta a favore dell'Erario, che si manifesta, di regola, con il "fatto generatore", cioè, nel caso ordinario, all'effettuazione dell'operazione, ex articolo 63, Direttiva 2006/112/CE.

Se il differimento temporale della nascita del diritto di rivalsa rispetto all'esigibilità dell'imposta appare giustificato considerando la sua collocazione in una fase patologica dell'applicazione dell'imposta, che diventa dovuta per effetto dell'atto di accertamento o degli atti definitivi da esso dipendenti, non altrettanto giustificata appare la previsione che condiziona la detrazione dell'Iva da parte del destinatario della rivalsa al preventivo pagamento dell'imposta accertata al cedente/prestatore.

L'Aidc, con la denuncia n. 10 del 1° dicembre 2013, ha osservato che la condizione prevista dalla norma si pone in violazione del principio di neutralità dell'Iva, il quale esclude che i soggetti passivi debbano sopportare l'onere dell'Iva se non nel caso in cui l'imposta riguardi beni o servizi utilizzati dalla stessa persona per consumi privati. Considerando, poi, che per espressa previsione normativa, l'esercizio della rivalsa è condizionato dal preventivo pagamento a favore dell'Erario, non esistono neppure motivi di cautela fiscale che autorizzino a subordinare la detrazione, in capo al destinatario della rivalsa, al pagamento dell'Iva a favore del proprio dante causa. Tale previsione, quindi, non solo eccede, ma soverchia la necessità di tutelare gli interessi dell'Erario, in quanto già interamente soddisfatti e, dunque, si pone in contrasto anche con il principio di proporzionalità.

## **Nomina del rappresentante fiscale successiva all'addebito in via di rivalsa dell'Iva accertata**

L'articolo 17, comma 3, D.P.R. 633/1972, riguardante le modalità di esercizio dei diritti e degli obblighi dei soggetti non residenti, dispone che la nomina del rappresentante fiscale sia comunicata alla controparte economica anteriormente all'effettuazione delle operazioni territorialmente rilevanti in Italia.

Nonostante questa previsione, a tutela del principio di neutralità dell'imposta, è possibile procedere alla nomina del rappresentante fiscale anche successivamente al perfezionamento dell'operazione originaria, sino al pagamento dell'Iva addebitata in via di rivalsa ai sensi dell'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972, purché si tratti di adempimento cui il soggetto non residente non fosse già tenuto.

Non osta a tale interpretazione sistematica la previsione dell'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 che riconosce il diritto di detrazione "alle condizioni esistenti al momento di effettuazione della

<sup>1</sup> Cfr. circolare n. 1/E/2018 (§ 1.6).

originaria operazione”, da considerarsi riferito alla disciplina sostanziale applicabile all’operazione posta in essere tra le parti, successivamente oggetto di accertamento.

## **Detrazione dell’Iva liquidata in sede di accertamento di revisione dell’ufficio doganale**

Dato che il meccanismo della rivalsa e della detrazione è diretto a garantire la neutralità dell’Iva nei rapporti tra operatori economici, questo principio deve intendersi salvaguardato anche nelle ipotesi in cui l’imposta relativa agli acquisti non sia addebitata al cessionario/committente in via di rivalsa, ma versata direttamente da quest’ultimo, come si verifica con le importazioni.

Di conseguenza, la facoltà di detrarre l’Iva pagata in sede di accertamento è riconosciuta anche nell’ipotesi in cui debitore d’imposta sia l’importatore, per cui il diritto di detrazione deve essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui l’importatore ha provveduto al pagamento dell’imposta, della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi<sup>1</sup>.

La stessa conclusione vale nell’ipotesi in cui l’Iva sia liquidata in sede di revisione dell’accertamento doganale, nel qual caso il termine per esercitare la detrazione decorre dal pagamento della maggiore imposta accertata dall’Agenzia delle dogane in capo all’importatore in sede di revisione; una soluzione diversa da quella prospettata avrebbe come effetto che il termine per l’esercizio del diritto alla detrazione (di cui all’articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972) risulterebbe di frequente già scaduto al momento della revisione.

## **Detrazione dell’Iva pagata dall’esportatore abituale a seguito di splafonamento**

La responsabilità dell’esportatore abituale, prevista dall’articolo 8, comma 2, D.P.R. 633/1972 e dall’articolo 7, comma 3, D.Lgs. 471/1997, costituisce una deroga al principio in base al quale l’Iva è dovuta dal cedente/prestatore previo addebito dell’imposta alla controparte a titolo di rivalsa ed è detraibile dal cessionario/committente.

Pertanto, sebbene l’articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972 preveda l’esercizio della detrazione da parte del cessionario/committente a seguito della rivalsa operata in fattura dal cedente/prestatore, la tutela del principio di neutralità impone che la facoltà di detrarre l’Iva pagata in sede di accertamento sia riconosciuta anche nelle ipotesi in cui, in deroga alle comuni regole di funzionamento del tributo, sia debitore d’imposta il cessionario/committente in luogo del cedente/prestatore.

Ne discende che l’esportatore abituale cui sia stato contestato lo splafonamento potrà esercitare il diritto alla detrazione, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il medesimo ha provveduto al pagamento dell’imposta, della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi.

## **Violazione del regime dell’inversione contabile**

Come in precedenza esposto, il principio di neutralità dell’Iva deve essere rispettato anche quando il soggetto tenuto al versamento dell’imposta sia - in luogo del cedente/prestatore - il cessionario/committente, sicché deve essere riconosciuto il diritto di detrazione dell’imposta a debito versata a seguito di accertamento.

In linea con la risoluzione n. 56/E/2009, nel caso in cui sia constatata la violazione del regime contabile che comporti, in quella sede, l’assolvimento del tributo da parte del contribuente, contestualmente all’accertamento del debito deve essere riconosciuto il diritto alla detrazione della medesima imposta; pertanto, il contribuente non sarà tenuto a versare alcun ammonta-

<sup>1</sup> A seguito della modifica del settimo comma dell’articolo 60, D.P.R. 633/1972 risultano superati i chiarimenti contenuti nella risoluzione n. 228/E/2007 che, con riguardo alle ipotesi di rettifica della bolletta doganale a seguito della revisione dell’accertamento, ha ammesso la detrazione dell’imposta accertata al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo al momento di effettuazione dell’operazione originaria, e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo (ossia nel rispetto dei termini ordinariamente previsti dall’articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972).

re a titolo di imposta all'Erario, qualora sia riconosciuta la spettanza integrale della detrazione. In altre parole, in considerazione dei criteri che regolano il regime dell'inversione contabile, la compensazione dell'imposta a debito e dell'imposta a credito è operata direttamente in sede di accertamento, senza che sia necessario procedere al pagamento dell'imposta accertata e alla sua successiva detrazione.

## **Riferimenti normativi**

articoli 8, 10, 17, 19, 21, 26, 60 D.P.R. 633/1972

articolo 17, D.P.R. 633/1972

articolo 7, D.L. 34/2019

articolo 2033, cod. civ.

interpello n. 176/2019

interpello n. 84/2018

## Le novità in tema di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi

**S**ono numerose le novità che riguardano l'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi che decorre:  
- dal 1° luglio di 2019 per gli esercenti attività di commercio al minuto e assimilate con volume d'affari superiore a 400.000 euro, e  
- dal 1° gennaio 2020 per tutti gli altri.

Con il decreto 10 maggio 2019 sono stati fissati gli esoneri dall'obbligo, che tuttavia hanno natura temporanea.

Il "Decreto Crescita" contiene alcune importanti novità in materia di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi, prima fra tutte la possibilità di trasmettere i dati nel termine di 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione, in analogia con quanto stabilito in materia di fatturazione elettronica.

Inoltre, per venire incontro alle esigenze degli operatori non ancora dotati di registratore telematico (RT) o che non lo hanno ancora messo in uso, il Decreto Crescita ha previsto un periodo transitorio nel quale i dati possono essere trasmessi entro la fine del mese successivo rispetto a quello di effettuazione dell'operazione, ferma restando la liquidazione dell'Iva con riferimento al mese di effettuazione. Il provvedimento 4 luglio 2019 ha definito le modalità che gli esercenti non ancora dotati di RT potranno seguire, in tale periodo transitorio, per adempiere temporaneamente all'obbligo di memorizzazione giornaliera dei corrispettivi.

Infine, con numerosi documenti di prassi, l'Agenzia delle entrate e Assonime hanno fornito chiarimenti su molti aspetti della normativa in commento.

### Breve inquadramento normativo

Per meglio apprezzare le recenti novità è utile una breve sintesi del contesto normativo di riferimento.

Fondamentale è l'articolo 2, D.Lgs. 127/2015, più volte modificato e integrato, soprattutto a opera del D.L. 119/2018 ("Decreto fiscale") e del D.L. 34/2019 ("Decreto Crescita").

Tale articolo prevede, in particolare, che:

- a decorrere dal 1° gennaio 2020 i soggetti che effettuano le operazioni di cui all'articolo 22, D.P.R. 633/1972, memorizzano elettronicamente e trasmettono telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati relativi ai corrispettivi giornalieri;
- tali disposizioni si applicano a decorrere dal 1° luglio 2019 ai soggetti che hanno raggiunto nel 2018 un volume d'affari superiore a 400.000 euro;
- la memorizzazione elettronica e la connessa trasmissione dei dati dei corrispettivi sostituiscono gli obblighi di registrazione di cui all'articolo 24, comma 1, D.P.R. 633/1972 (Registro dei corrispettivi);
- la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica sostituiscono la modalità di assolvimento dell'obbligo di certificazione fiscale dei corrispettivi di cui all'articolo 12, comma 1, L. 413/1991 (emissione dello scontrino fiscale), e al D.P.R. 696/1996 (emissione della ricevuta fiscale);
- infine, con decreto del Mef, possono essere previsti specifici esoneri dagli adempimenti in ragione della tipologia di attività esercitata: la previsione è stata attuata con l'emanazione del D.M. del 10 maggio 2019.

## Operazioni di cui all'articolo 22, D.P.R. 633/1972

- cessioni di beni effettuate da commercianti al minuto autorizzati in locali aperti al pubblico, in spacci interni, mediante apparecchi di distribuzione automatica, per corrispondenza, a domicilio o in forma ambulante
- prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande effettuate dai pubblici esercizi, nelle mense aziendali o mediante apparecchi di distribuzione automatica
- prestazioni di trasporto di persone nonché di veicoli e bagagli al seguito
- prestazioni di servizi rese nell'esercizio di imprese in locali aperti al pubblico, in forma ambulante o nell'abitazione dei clienti
- operazioni esenti dell'articolo 10, comma 1, rientranti nell'attività propria delle imprese che le effettuano, indicate ai numeri:
  1. Credito e finanziamento
  2. Assicurazione
  3. Valute estere; relative alle operazioni dal n. 1) al n. 7)
  4. Azioni, obbligazioni e titoli
  5. Riscossione tributi
  7. Scommesse e giochi
  8. Locazioni e affitti
  9. Prestazioni di intermediazione
  16. Servizi postali
  22. Biblioteche e musei
- attività di organizzazione di escursioni, visite alle città, giri turistici ed eventi similari, effettuata da agenzie di viaggio turismo
- prestazioni di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione, elettronici, resi a committenti che agiscono al di fuori dell'esercizio di impresa, arte o professione<sup>1</sup>

## Decorrenza dell'obbligo: la determinazione del volume d'affari

Poiché gli obblighi si applicano a decorrere dal 1° luglio 2019 ai soggetti con un volume d'affari superiore a 400.000 euro, si è posta l'esigenza di individuare tali soggetti, soprattutto nelle ipotesi di svolgimento di più attività di cui solo una o alcune riconducibili a quelle di cui all'articolo 22, D.P.R. 633/1972.

Detto altrimenti, si era posto il dubbio se l'ammontare di 400.000 euro fosse da riferire al complesso delle attività svolte dal soggetto oppure solo a quelle riconducibili all'articolo 22, D.P.R. 633/1972.

Sul punto è intervenuta l'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 47/E/2019, confermando che, in assenza di specifiche indicazioni contenute nell'articolo 2, D.Lgs. 127/2015, per "volume d'affari" non può che intendersi quello di cui all'articolo 20, D.P.R. 633/1972<sup>2</sup>.

Ne deriva che il volume d'affari è quello complessivo del soggetto passivo d'imposta e non quello relativo a una o più tra le varie attività svolte dallo stesso, come potrebbe avvenire, in ipotesi, per coloro che svolgono sia attività di cui all'articolo 22, D.P.R. 633/1972, sia altre attività soggette a fatturazione.

Come osservato da Assonime<sup>3</sup>, da questa interpretazione deriva che l'anticipo al 1° luglio della decorrenza dell'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi potrebbe operare anche con riferimento a soggetti che non svolgono in via prevalente attività rientranti nell'ambito dell'articolo 22, D.P.R. 633/1972.

Peraltro, ciò è evitato – prosegue Assonime – "quantomeno nelle ipotesi in cui le operazioni di cui all'articolo 22, D.P.R. 633/1972 assumono carattere "marginale", posto che in questo caso è stato

<sup>1</sup> Tale esonero è stato previsto dall'articolo 7, D.Lgs. 42/2015, che ha inserito il n. 6-ter, articolo 22, comma 1, D.P.R. 633/1972. A far data dal 1° gennaio 2015 tale disposizione esclude l'obbligo di fatturazione e di certificazione dei corrispettivi per i descritti servizi e prestazioni, sia per i fornitori nazionali sia per quelli UE ed extra UE. Chiarimenti su tale esonero sono stati forniti dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 22/E/2016.

<sup>2</sup> Articolo 20, D.P.R. n. 633/1972: "Per volume d'affari del contribuente s'intende l'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dallo stesso effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento a un anno solare a norma degli articoli 23 e 24, tenendo conto delle variazioni di cui all'articolo 26 ...".

<sup>3</sup> Circolare n. 14/2019.

disposto l'esonero dagli obblighi di cui si tratta, fino al 31 dicembre 2019, dal decreto ministeriale del 10 maggio 2019<sup>1</sup>. Infatti, tale decreto – come si vedrà in seguito – ha disposto, tra l'altro, l'esonero (per il 2019) per le attività "marginali", vale a dire quelle i cui ricavi o compensi non sono superiori all'1% del volume d'affari dell'anno 2018.

Infine, dal riferimento contenuto nell'articolo 20, D.P.R. 633/1972 al computo su base annuale deriva che:

- per individuare i soggetti tenuti alla memorizzazione elettronica e alla trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri occorre fare riferimento al volume d'affari relativo al 2018;
- le attività iniziate nel corso del 2019 sono automaticamente escluse dall'obbligo per il 2019.

## **Profili soggettivi**

Destinatari degli obblighi sono, in generale, gli esercenti le attività di commercio al minuto e le attività assimilate, individuati dall'articolo 22, D.P.R. 633/1972, per i quali l'emissione della fattura non è obbligatoria, se non a richiesta del cliente<sup>2</sup>.

## **Obbligati anche i soggetti non residenti**

A differenza di quanto previsto in relazione all'obbligo generalizzato di fatturazione elettronica dall'articolo 1 dello stesso decreto legislativo, l'adempimento relativo ai corrispettivi non riguarda i soli soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato. Devono, dunque, provvedere alla trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi anche i soggetti non residenti che si sono identificati in Italia a norma dell'articolo 35-ter, D.P.R. 633/1972, o che hanno nominato un rappresentante fiscale ai sensi dell'articolo 17, D.P.R. 633/1972, purché si tratti di esercenti le attività di commercio al minuto o assimilate rientranti nell'ambito applicativo dell'articolo 22, D.P.R. 633/1972<sup>3</sup>.

## **Esonerati i soggetti che svolgono e-commerce indiretto**

Come confermato dall'Agenzia delle entrate nella risposta a interpello n. 9/2019, i soggetti che svolgono attività di commercio elettronico indiretto non sono tenuti agli obblighi di memorizzazione e di trasmissione telematica dei corrispettivi.

L'Agenzia delle entrate è pervenuta a tale conclusione ricordando che le disposizioni in tema di invio telematico dei corrispettivi non inficiano le regole generali in tema di Iva e i chiarimenti già forniti in passato, secondo cui se l'operazione di vendita si configura come commercio elettronico indiretto – in quanto la transazione commerciale avviene in via telematica, ma il cliente riceve la consegna fisica della merce a domicilio – la stessa è assimilabile alle vendite per corrispondenza e, pertanto, non soggetta all'obbligo di emissione della fattura (se non richiesta dal cliente non oltre il momento di effettuazione dell'operazione), come previsto dall'articolo 22, D.P.R. 633/1972, né all'obbligo di certificazione mediante emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale ai sensi dell'articolo 2, lettera oo), D.P.R. 696/1996.

I corrispettivi delle vendite dovranno, tuttavia, essere annotati nel registro previsto dall'articolo 24, D.P.R. 633/1972, ferma l'istituzione, insieme allo stesso, di quello di cui al precedente articolo 23 per le fatture eventualmente emesse<sup>4</sup>.

Le conclusioni circa l'esclusione del commercio indiretto dall'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi sono state oggetto di ulteriore conferma contenuta nella risposta a interpello n. 198/2019.

La risposta è intervenuta, infatti, dopo il decreto del Mef del 10 maggio 2019 che ha disposto l'esonero dall'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica, tra l'altro, per le operazioni non

<sup>1</sup> Sul quale infra par. 4.

<sup>2</sup> Occorre rammentare, tuttavia, che la fattura deve essere emessa non solo quando il cliente ne fa richiesta non oltre il momento di effettuazione dell'operazione, ma anche quando il cliente è un imprenditore che acquista beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa: "Gli imprenditori che acquistano beni che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa da commercianti al minuto ai quali è consentita l'emissione della fattura sono obbligati a richiederla" (articolo 22, ultimo comma, D.P.R. 633/1972).

<sup>3</sup> Assonime, circolare n. 14/2019.

<sup>4</sup> In proposito, una novità molto rilevante per questi operatori è quella contenuta nel comma 1-bis, articolo 17, D.L. 119/2018, vale a dire la dispensa dalla tenuta cartacea del registro dei corrispettivi, che si potrà essere considerato regolarmente tenuto anche su sistemi elettronici, purché sia assicurata la possibilità di effettuarne la stampa in sede di eventuale verifica.

soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi, ai sensi dell'articolo 2, D.P.R. n. 696/1996, tra le quali vi sono "le cessioni di beni poste in essere da soggetti che effettuano vendite per corrispondenza, limitatamente a dette cessioni"<sup>1</sup>.

## **Soggetti che procedono all'emissione volontaria della fattura**

Un esonero dall'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi può essere riconosciuto ai soggetti che decidono per l'emissione volontaria della fattura.

In questo senso si è espressa l'Agenzia delle entrate nella risposta a interpello n. 149/2019, precisando ulteriormente che tale fattura deve essere emessa in formato elettronico.

Ne deriva che, poiché dal 2019 vige l'obbligo generalizzato di emissione della fattura in formato elettronico, l'obbligo della trasmissione telematica dei corrispettivi stabilito dall'articolo 2, D.Lgs. 127/2015 potrebbe, dunque, in base a quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate, essere sostituito dall'emissione di fatture elettroniche su base volontaria.

Assonime, tuttavia, ha espresso alcune perplessità su questa conclusione, ritenendo piuttosto che, in sostituzione della trasmissione telematica dei corrispettivi, dovrebbe essere consentita la fatturazione cartacea ai soggetti esonerati dall'obbligo di fatturazione elettronica<sup>2</sup>.

## **Esonero dagli obblighi per alcune tipologie di operazioni: il decreto 10 maggio 2019**

L'articolo 2, D.Lgs. 127/2015 prevede, al comma 1, che con decreto del Mef possano essere individuati specifici esoneri dall'adempimento di cui si tratta, giustificati dalla tipologia di attività esercitata. La disposizione è stata attuata con il decreto del Mef del 10 maggio 2019 che ha stabilito specifici esoneri dagli adempimenti di cui all'articolo 2, D.Lgs. 127/2015.

Occorre subito segnalare, tuttavia, che il riconoscimento di esoneri dalla memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi è prevista solo in via temporanea. L'articolo 3, D.M. 10 maggio 2019, infatti, intitolato "Estensione dell'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri", prevede che "con successivi decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, sentite le associazioni di categoria, sono individuate le date a partire dalle quali vengono meno gli esoneri dall'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri previsti dall'articolo 1 (del decreto 10 maggio 2019)".

Ne deriva che tutte le operazioni indicate al comma 1, articolo 1, D.M. 10 maggio 2019 saranno, a regime, soggette alla memorizzazione elettronica e alla trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri.

In altre parole, saranno obbligate a questi adempimenti anche categorie di soggetti fino a ora esonerate in modo assoluto dal rilascio di scontrino o ricevuta fiscale.

La Relazione illustrativa al decreto spiega che la progressiva eliminazione degli esoneri si pone in linea con l'obiettivo di superare in via graduale il ricorso ai documenti fiscali attualmente in uso, sostitutivi della fattura (scontrini e ricevute fiscali), al fine di attuare una uniforme modalità digitale di certificazione dei ricavi/compensi.

Nel dettaglio, le operazioni esonerate dal decreto si possono suddividere in operazioni esonerate senza la previsione di un termine e quelle che invece hanno un termine stabilito.

## **Operazioni esonerate senza la previsione di un termine**

In fase di prima applicazione, l'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri non si applica:

- alle operazioni non soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi, ai sensi dell'articolo 2, D.P.R. 696/1996;
- alle prestazioni di trasporto pubblico collettivo di persone e di veicoli e bagagli al seguito, con qualunque mezzo esercitato, per le quali i biglietti di trasporto, compresi quelli emessi da bi-

<sup>1</sup> Articolo 2, comma 1, lettera oo), D.P.R. 696/1996.

<sup>2</sup> Assonime, circolare n. 14/2019, pag. 14.

glierie automatiche, assolvono la funzione di certificazione fiscale;

- alle operazioni effettuate a bordo di una nave, di un aereo o di un treno nel corso di un trasporto internazionale.

Con riferimento alla lettera a), il richiamo all'articolo 2, D.P.R. 696/1996 comporta che siano esonerate dall'obbligo numerose attività, rilevanti per la loro frequenza e diffusione, quali ad esempio:

- le cessioni di tabacchi e di altri beni commercializzati esclusivamente dall'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato;
- le cessioni di giornali quotidiani, di periodici, di supporti integrativi, di libri, con esclusione di quelli d'antiquariato;
- le cessioni e le prestazioni effettuate mediante distributori automatici;
- le somministrazioni di alimenti e bevande rese in mense aziendali, interaziendali, scolastiche e universitarie nonché in mense popolari gestite direttamente da enti pubblici e da enti di assistenza e di beneficenza;
- le somministrazioni di alimenti e bevande effettuate in forma itinerante negli stadi, stazioni ferroviarie e simili, nei cinema, teatri e altri luoghi pubblici e in occasione di manifestazioni in genere;
- le prestazioni rese dalle agenzie di viaggio e turismo concernenti la prenotazione di servizi in nome e per conto del cliente;
- le vendite per corrispondenza.

Come anticipato, questi settori di attività, oggi non soggetti alla certificazione dei corrispettivi, sono esonerati dalla memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi, ma destinati a rientrare nell'obbligo, una volta che saranno emanati gli attesi decreti.

## **Operazioni esonerate con la previsione di un termine (31 dicembre 2019)**

Secondo quanto stabilito dal decreto del 10 maggio 2019, fino al 31 dicembre 2019, l'obbligo non si applica:

- alle operazioni collegate e connesse a quelle di cui alle lettere a) e b), nonché
- alle operazioni di cui all'articolo 22, D.P.R. 633/1972, effettuate in via marginale rispetto a quelle di cui alle lettere a) e b) o rispetto a quelle soggette agli obblighi di fatturazione ai sensi dell'articolo 21, D.P.R. 633/1972.

La prima tipologia è costituita dalle operazioni "collegate e connesse" a quelle di cui alle precedenti lettere a) e b), vale a dire collegate e connesse alle operazioni esonerate dagli obblighi di certificazione dei corrispettivi ai sensi del D.P.R. 696/1996 e alle prestazioni di trasporto pubblico collettivo di persone e veicoli e bagaglio al seguito certificati dai biglietti di trasporto.

Il concetto di operazioni "collegate e connesse", peraltro, non viene precisato ed è quindi auspicabile che l'Amministrazione finanziaria fornisca chiarimenti su questo aspetto.

Secondo Assonime<sup>1</sup> è da ritenere, comunque, che si tratti di operazioni per le quali non sussiste un carattere di accessorietà ai sensi dell'articolo 12, D.P.R. 633/1972 rispetto a quelle individuate alle lettere a) e b), comma 1, articolo 1, D.M. 10 maggio 2019, in quanto le operazioni accessorie non assumono per definizione un rilievo autonomo ai fini Iva rispetto a quelle principali.

La seconda tipologia è rappresentata da operazioni di commercio al minuto o assimilate, effettuate in via "marginale" rispetto a quelle di cui alle precedenti lettere a) e b) oppure rispetto a operazioni soggette all'obbligo di fatturazione di cui all'articolo 21, D.P.R. 633/1972.

Il medesimo decreto specifica cosa debba intendersi per operazioni "marginali" *"sono considerate effettuate in via marginale le operazioni i cui ricavi o compensi non sono superiori all'1% del volume d'affari dell'anno 2018"*.

Un esempio di attività "marginali" si ritrova nella fattispecie oggetto di risposta a interpello n. 159/2019.

In quella sede, l'Agenzia delle entrate, ha esaminato il caso di una società che fornisce ai propri

<sup>1</sup> Assonime, circolare n. 14/2019, pag. 14.

dipendenti sia il servizio di mensa sia quello di trasporto fino al luogo di lavoro. Entrambe le attività sono inferiori all'1% del volume d'affari del 2018 che, cumulativamente (vale a dire comprendendo sia i servizi appena citati, sia le altre attività svolte), è superiore ai 400.000 euro annui.

L'Agenzia delle entrate ha confermato che per il 2019:

- sia il servizio mensa offerto ai dipendenti – quantitativamente marginale e comunque rientrante nella previsione dell'articolo 2, comma 1, D.P.R. 696/1996<sup>1</sup>;
- sia quello di trasporto – marginale, in base all'articolo 1, comma 1, lettera c), D.M. 10 maggio 2019, rispetto alle operazioni da documentare con fattura ai sensi dell'articolo 21, D.P.R. 633/1972,

non è soggetto all'obbligo di memorizzazione e invio telematico dei corrispettivi giornalieri ex articolo 2, comma 1, D.Lgs. 127/2015.

L'Agenzia delle entrate conclude che, nell'attuale quadro normativo, la marginalità consente di escludere la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi solo "fino al 31 dicembre 2019".

## **Registro dei corrispettivi e certificazione**

Il decreto prevede, inoltre che le operazioni oggetto di esonero dalla memorizzazione e trasmissione telematica continuano a essere annotate nel registro dei corrispettivi di cui all'articolo 24, D.P.R. 633/1972.

Per le operazioni collegate o connesse e marginali resta fermo l'obbligo di documentazione mediante il rilascio della ricevuta fiscale ovvero scontrino fiscale.

## **Esercenti impianti di distribuzione del carburante**

Gli esercenti impianti di distribuzione del carburante sono attualmente destinatari dell'obbligo di memorizzazione elettronica e alla trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi, rispettivamente, delle cessioni di benzina o di gasolio destinati a essere utilizzati come carburanti per motori e delle cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate tramite distributori automatici.

Fino al 31 dicembre 2019, il decreto in commento esonera tali soggetti dall'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri:

- per le operazioni di cui all'articolo 22, D.P.R. 633/1972, diverse dalle cessioni di benzina o di gasolio destinati a essere utilizzati come carburanti per motori;
- i cui ricavi o compensi non sono superiori all'1% del volume d'affari dell'anno 2018.

Tali operazioni continuano a essere assoggettate all'obbligo di certificazione e registrazione dei corrispettivi, salva la facoltà di scegliere comunque di effettuare la memorizzazione e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi.

## **Le novità del Decreto Crescita**

In questo contesto si inserisce il Decreto Crescita (D.L. 34/2019, convertito dalla L. 58/2019<sup>2</sup>) che ha introdotto alcune importanti novità, dettate soprattutto dall'esigenza di rispondere a potenziali difficoltà in sede di prima applicazione degli obblighi di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi.

Con una prima disposizione si prevede che i dati relativi ai corrispettivi giornalieri sono trasmessi telematicamente all'Agenzia delle entrate entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione, determinata ai sensi dell'articolo 6, D.P.R. 633/1972.

Viene precisato che, nel caso ci si avvalga della facoltà di differimento della trasmissione dei dati, restano fermi gli obblighi di memorizzazione giornaliera dei dati relativi ai corrispettivi nonché i termini di effettuazione delle liquidazioni periodiche Iva.

Con una seconda disposizione, di natura temporanea, viene introdotto un periodo transitorio nel quale, a certe condizioni, è riconosciuta una moratoria per l'applicazione delle sanzioni a eventuali

<sup>1</sup> Secondo il quale "Non sono soggette all'obbligo di certificazione di cui all'articolo 1 le seguenti operazioni: ... 1) le somministrazioni di alimenti e bevande rese in mense aziendali, interaziendali, scolastiche e universitarie nonché in mense popolari gestite direttamente da enti pubblici e da enti di assistenza e di beneficenza".

<sup>2</sup> Il riferimento è l'articolo 12-quinquies, comma 1, D.L. 34/2019.

violazioni degli obblighi.

In particolare, si prevede che nel primo semestre di vigenza degli obblighi di memorizzazione e trasmissione, decorrente dal 1° luglio 2019 per i soggetti con volume di affari superiore a 400.000 euro e dal 1° gennaio 2020 per gli altri soggetti, le sanzioni previste non si applicano in caso di trasmissione telematica dei dati relativi ai corrispettivi giornalieri entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, fermi restando i termini di liquidazione dell'Iva.

Il riferimento è alle sanzioni previste dall'articolo 2, comma 6, D.Lgs. 127/2015 in caso di mancata memorizzazione o di omissione della trasmissione, ovvero nel caso di memorizzazione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri.

Con la circolare n. 15/E/2019, l'Agenzia delle entrate ha avuto modo di fornire alcuni chiarimenti riguardo a tale periodo transitorio.

In particolare, è stato chiarito che la facoltà di trasmissione telematica dei dati relativi ai corrispettivi giornalieri entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, è riconosciuta:

- ai soggetti che si sono già dotati di RT;
- ai soggetti non si sono ancora dotati di RT.

Questi ultimi, qualora non abbiano ancora la disponibilità di un RT, potranno adempiere temporaneamente all'obbligo di memorizzazione giornaliera dei corrispettivi:

- mediante i registratori di cassa già in uso, ovvero
- tramite ricevute fiscali (di cui all'articolo 12, comma 1, L. 413/1991 e al D.P.R. 696/1996).

Tale facoltà – precisa l'Agenzia delle entrate – è ammessa fino al momento di attivazione del registratore telematico e, in ogni caso, non oltre la scadenza del semestre transitorio.

Restano fermi, in ogni caso, l'obbligo di rilascio al cliente dello scontrino e della ricevuta fiscale e l'obbligo di tenuta del registro dei corrispettivi di cui all'articolo 24, D.P.R. 633/1972 fino alla messa in uso del registratore telematico, nonché l'obbligo di liquidazione dell'Iva periodica nei termini ordinari.

Infine, con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 236086/2019, sono state definite le modalità per la trasmissione dei dati, utilizzabili nel periodo transitorio.

La trasmissione può essere effettuata mediante i seguenti servizi *online messi a disposizione gratuitamente dall'Agenzia delle entrate all'interno dell'area riservata del portale "Fatture e Corrispettivi"*:

- servizio di *upload di un file contenente i dati dei corrispettivi complessivi di una singola giornata, distinti per aliquota Iva o con indicazione del regime di "ventilazione", ovvero di un file compresso contenente i file dei dati dei corrispettivi delle singole giornate, in conformità alle specifiche tecniche allegate al presente provvedimento;*
- *servizio web di compilazione dei dati dei corrispettivi complessivi giornalieri distinti per aliquota Iva o con indicazione del regime di "ventilazione"*<sup>1</sup>.

La trasmissione del *file contenente i dati dei corrispettivi giornalieri può essere effettuata direttamente dal contribuente ovvero da un intermediario.*

*Da sottolineare però che i predetti servizi, utilizzabili esclusivamente nel semestre transitorio, saranno messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate entro il 29 luglio 2019.*

## Riferimenti normativi

articolo 2, D.Lgs. 127/2015

articolo 22, D.P.R. 633/1972

articolo 20, D.P.R. 633/1972

risoluzione n. 47/E/2019

<sup>1</sup> Il provvedimento prevede, inoltre, che "la trasmissione dei dati dei corrispettivi giornalieri può essere effettuata anche mediante un sistema di cooperazione applicativa, su rete Internet con servizio esposto tramite modello "web service" fruibile attraverso protocollo HTTPS (su canale cifrato TLS in versione 1.2 esclusiva) ovvero un sistema di trasmissione dati tra terminali remoti basato su protocollo SFTP, secondo le regole contenute nelle specifiche tecniche allegate al presente provvedimento" (punto 1.2 del provvedimento).

## Scadenze del mese di agosto - settembre

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° al 31 agosto 2019 e dal 1° al 30 settembre 2019, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.

<b>VERSAMENTO SALDO IMPOSTE 2018 E PRIMO ACCONTO 2019</b>	
<b>Persone fisiche non titolari di partita Iva – UNICA RATA</b>	
Senza maggiorazione	1 luglio
Con maggiorazione dello 0,4%	31 luglio
<b>Persone fisiche non titolari di partita Iva – PAGAMENTO RATEALE a partire dal 1 luglio</b>	
1° rata	1 luglio
2° rata	31 luglio
3° rata	2 settembre
4° rata	30 settembre
5° rata	31 ottobre
6° rata	2 dicembre
<b>Persone fisiche titolari di partita Iva – UNICA RATA</b>	
Senza maggiorazione	30 settembre
<b>Persone fisiche titolari di partita Iva – PAGAMENTO RATEALE</b>	
1° rata	30 settembre
2° rata	16 ottobre
3° rata	16 novembre
<b>Persone fisiche non titolari di partita Iva collegate a soggetti Isa – PAGAMENTO RATEALE</b>	
1° rata	30 settembre
2° rata	31 ottobre
3° rata	2 dicembre
<b>Società di persone e associazioni di cui all'articolo 5, Tuir</b>	
senza maggiorazione	30 settembre
<b>Società di capitale – senza maggiorazione</b>	
Bilancio approvato entro 120/180 giorni dalla chiusura del bilancio	30 settembre
<b>VERSAMENTO SECONDO ACCONTO IMPOSTE 2018</b>	
Per tutti	2 dicembre

## martedì 20 agosto

### Versamento delle ritenute alla fonte

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

## **Versamenti Iva mensili e trimestrali**

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di luglio 2019 o per il secondo trimestre 2019.

## **Versamento saldo Iva 2019 (\* Termine prorogato al 30 settembre 2019 per i soggetti Isa)**

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2018, risultante dalla dichiarazione annuale 2019 e che hanno scelto il versamento rateale a partire dal 16 marzo, devono versare la sesta rata.

## **lunedì 26 agosto**

### **Presentazione elenchi Intrastat mensili**

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare gli elenchi riepilogativi (Intrastat) delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese nel mese precedente nei confronti di soggetti UE.

## **lunedì 2 settembre**

### **Esterometro**

Scade oggi il termine per la comunicazione delle cessioni di beni e prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato relative al mese di luglio 2019.

## **lunedì 16 settembre**

### **Versamenti Iva mensili**

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di agosto (codice tributo 6008).

I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

### **Comunicazioni iva periodiche**

Scade oggi il termine per l'invio delle liquidazioni iva periodiche relativamente al mese di aprile maggio e giugno per i soggetti mensili e per il secondo trimestre per i soggetti trimestrali.

### **Versamento dei contributi Inps**

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di agosto, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

### **Versamento delle ritenute alla fonte**

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

## **Versamento ritenute da parte condomini**

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

## **ACCISE - Versamento imposta**

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

## **Versamento saldo Iva 2019**

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2018, risultante dalla dichiarazione annuale, e che hanno scelto di pagare il saldo Iva ratealmente, devono versare la settima rata con applicazione degli interessi, codice tributo 6099.

Presentazione dichiarazione periodica Conai

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di agosto, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

## **giovedì 19 settembre**

### **Ravvedimento versamenti entro 30 giorni**

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 20 agosto.

## **mercoledì 25 settembre**

### **Presentazione elenchi Intrastat mensili**

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti (soli fini statistici) e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente.

## **lunedì 30 settembre**

### **Presentazione elenchi Intra 12 mensili**

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di luglio.

### **Presentazione del modello Uniemens Individuale**

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di agosto.

### **Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione**

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° settembre 2019.

### **Esterometro**

Scade oggi il termine per l'invio della comunicazione delle fatture emesse e ricevute nel mese di agosto da soggetti UE e extra UE non emesse in formato elettronico o non documentate da bolletta doganale.

**Bonus Librerie**

Scade oggi il termine per la presentazione dell'istanza per richiedere il *bonus* librerie.

**Bonus edicole**

Scade oggi il termine per richiedere il *bonus* edicole relativamente al 2018.

# Perché rendere cartaceo ciò che nasce digitale?

Da oggi c'è **TeamSystem Digital Sign**, la soluzione per firmare elettronicamente i documenti, in piena conformità con le norme eIDAS e in completa sicurezza (Banking Security Level).

Gestisce la **firma qualificata** per documenti come bilanci e contratti e la **firma avanzata** per le dichiarazioni. È prevista inoltre la **firma automatica** qualificata per sottoscrivere documenti come il LUL e la **firma grafometrica**.

TeamSystem Digital Sign è integrata con TeamSystem Studio per l'invio in sottoscrizione dei documenti elaborati dal gestionale di Studio.

Per maggiori informazioni:

[www.teamsystem.com/digital-sign](http://www.teamsystem.com/digital-sign)