SMAF BROKER
INSURANCE CONSULTING

Associazione Nazionale Commercialisti

FiscoNotizie24

Newsletter di aggiornamento

GRUPPO 24 ORE

SOMMARIO

SMAF BROKER – Insurance Consulting

Soluzioni studiate per tutte le vostre esigenze

3

IL CONSIGLIO DELL'ESPERTO

Clausole claims made: come funzionano

4

NEWS

6

APPROFONDIMENTO

Edifici «Tupini»

Gli edifici cd. «Tupini» costituiscono fabbricati con meno del 25% della superficie totale del piano sopra terra destinato a negozi e almeno il 50% più uno di tale superficie destinato ad abitazioni.

(Pietro Sacchetta, Il Sole 24 ORE – Estratto da "La Settimana Fiscale", Edizione n. 20 del 17 maggio 2019, pag. 38-42)

22

SENTENZE TRIBUTARIE

Il primo ricorso detta tempi e modalità della condotta processuale della parte resistente

Commissione tributaria regionale – Salerno - IX Sezione - Sentenza 28 marzo 2019, n. 2726

(Ferruccio Bogetti e Filippo Cannizzaro, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Quotidiano del Fisco", 30 aprile 2019)

31

L'ESPERTO RISPONDE

33

Chiusa in redazione il 21 maggio 2019

Soluzioni studiate per tutte le vostre esigenze



POLIZZA STAND ALONE VISTO DI CONFORMITA':

- Massimale assicurativo per sinistro **€ 3.000.000,00**
- Compensazione **CREDITO IVA**
- Compensazione di **CREDITI IRPEF E IRES E IRAP** superiori a € 5.000,00
- Copertura "**VISTO INFEDELE**" apposto sul modello 730
- Copertura **RIMBORSO IVA** fino e superiori a € 5.000,00
- **Risarcimento** completo di eventuali danni arrecati all'**Erario**

ALCUNE GARANZIE GRATUITE A VOI RISERVATE NUOVA POLIZZA RC PROFESSIONALE:

- ***Visto di Conformità***
- **Estensione Legge n. 190** - Legge di stabilità 2015 (Credito di imposta attività ricerca e sviluppo)
- **Estensione D. Lgs. 148/2017** - Voluntary disclosure
- **Estensione D.P.R. 137** del 07/08/2012 (Smarrimento/danneggiamento documenti, titoli e denaro)
- **Fatturazione** elettronica – Legge di bilancio 2018
- Delegato alle **esecuzioni** immobiliari
- **C.T.U.**
- **Conduzione** dello Studio

Proteggi la tua professione e i tuoi clienti! RC Professionale e Visto di Conformità

Richieda senza impegno un preventivo per la Sua Polizza di RC Professionale in convenzione

IL CONSIGLIO DELL'ESPERTO

Per inoltrare richieste e quesiti specifici relativi all'assicurazione RC professionale:

l.mangano@smafbroker.it

Clausole claims made: come funzionano

Con la pronuncia del 24 Settembre 2018 n. 22437, la Cassazione, Sezioni unite, è tornata ad escludere l'invalidità della clausola claims made nel contratto di assicurazione.

Cosa prevede, la clausola claims made? Nella clausola "loss occurrence", il "sinistro" oggetto di assicurazione coincide con l'evento dannoso verificatosi durante la vigenza del contratto, mentre la clausola "claims made" ("a richiesta fatta") considera come "sinistro" la richiesta di risarcimento effettuata entro il termine di durata del contratto. Questo avvantaggia l'impresa assicuratrice grazie ad una più precisa cognizione del termine finale di escussione della garanzia, e una maggiore efficienza nell'apporre in bilancio le somme necessarie per la copertura dei rischi nonché nel calcolo del premio.



Nel contratto claims made bisogna fare una distinzione tra clausole pure e impure. La clausola claims made pura prevede, infatti che gli incidenti coperti dalla polizza siano quelli denunciati sotto la vigenza della medesima a prescindere dal momento del verificarsi del fatto lesivo; la clausola impura prevede invece che fatto lesivo e denuncia debbano avvenire sotto la vigenza del contratto.

I principali rilievi critici della clausola claims made pura riguardano la limitazione del rischio rispetto al all'art. 1917 c.c.. Il rischio garantito sarebbe infatti la responsabilità reclamata e non la responsabilità civile che non devono coincidere (ad un fatto lesivo potrebbe non fare seguito alcuna richiesta). La Corte di Cassazione ha escluso, con una precedente pronuncia del 2016, il carattere vessatorio di tale clausola: lo scopo dell'assicurazione per la responsabilità civile e quello di tenere indenne il patrimonio dell'assicurato da risarcimenti e da richieste di risarcimenti. La clausola claims made indica il tipo di rischio coperto, non determinando nessuno squilibrio normativo tra assicuratore e assicurato.

Ritornando sulle claims made miste o impure, la giurisprudenza ha escluso la vessatorietà delle stesse perché non si incide sul tipo di rischio garantito, venendo delimitato l'oggetto del contratto con l'indicazione dei sinistri indennizzabili. Il problema casomai riguarda l'esiguo numero dei sinistri risarcibili con conseguente censurabilità sotto il profilo della meritevolezza degli interessi perseguiti ai sensi dell'articolo 1322 del c.c.. L'inserimento di una clausola claims made, potrebbe portare ad una copertura del rischio troppo limitata, in modo particolare per le professioni mediche (dove spesso non vi è uno sfasamento temporale con l'insorgere di patologie successivamente alle terapie/interventi mediche), considerando che richiesta del terzo e denuncia dell'assicurato devono avvenire durante la vigenza della polizza.

Con la pronuncia della Corte di Cassazione, l'inserimento di una clausola claims made rientra nel gioco dell'autonomia delle parti, essendo compatibile con la piena validità del contratto. La soluzione quindi sarà una valutazione del merito caso per caso: valutare se il contratto assicurativo nel suo complesso fornisce copertura anche in relazione all'importo del premio ad altre clausole inserite nel contratto

SMAF BROKER INSURANCE CONSULTING

Richieda senza impegno un preventivo per la Sua Polizza di RC Professionale in convenzione

News

- **ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO**
  - **No a condono errori formali se c'è frode nel reverse charge**

Le violazioni relative all'inversione contabile non rientrano nella sanatoria delle irregolarità formali quando vi è stata una finalità di evasione o di frode di cui sia stata provata la consapevolezza da parte della controparte. Tali violazioni rientrano, invece, nella definizione dei processi verbali di constatazione (articolo 1 del Dl 119/2018). Risulta questo il contenuto della risposta all'interpello 144 di ieri. A cui è seguita la risposta 145, sempre in tema di inversione contabile.

La risposta 144/2019

La questione della risposta all'interpello n. 144 attiene alla constatazione della violazione con la quale è stata rilevata l'errata applicazione del regime ordinario Iva in luogo dell'inversione contabile sugli acquisti effettuati, violazione per la quale è stato ipotizzato che il cessionario risultava essere consapevole. A tal fine, va rilevato che l'articolo 6, comma 9-bis1, del Dlgs 471/1997 prevede la sanzione fissa compresa tra 250 e 10mila euro quando l'operazione doveva essere assoggettata al meccanismo dell'inversione contabile, mentre è stata oggetto di applicazione dell'Iva in via ordinaria. La norma fa salvo anche il diritto alla detrazione dell'imposta da parte del cessionario/committente. Tuttavia, tale sanzione fissa non trova applicazione – ma viene irrogata quella dal 90 al 180 per cento dell'imposta – quando l'operazione è stata determinata da una finalità di frode o di evasione di cui sia provata la consapevolezza del cessionario o del committente (articolo 6, comma 9-bis1, terzo periodo). Poiché nel caso dell'istanza di interpello la violazione constatata risulta quest'ultima, la stessa non può rientrare (per l'Agenzia, e comunque giustamente) nel novero delle violazioni formali di cui alla sanatoria di dette irregolarità, ai sensi dell'articolo 9 del Dl 119/2018. A tal fine, il documento cita la circolare 11/E/2019 con la quale è stato affermato che le violazioni sull'inversione contabile risultano contemplate dalla sanatoria disciplinata dall'articolo 9 del Dl 119/2018 solamente quando l'imposta risulta assolta e non anche quando la violazione ha avuto effetti sulla determinazione e sul pagamento dell'imposta.

La violazione oggetto dell'interpello rientra così nella definizione del contenuto dei processi verbali di constatazione all'articolo 1 del Dl 119/2018.

La risposta 145/2019

Anche la risposta all'interpello n. 145, sempre di ieri, riguarda un caso in cui risultava applicato il regime ordinario Iva, in luogo del reverse charge. Anche in questo caso si trattava di una frode Iva. Questa aveva consentito al cessionario – secondo i verificatori – di maturare un notevole credito Iva che, per effetto all'adesione al regime di liquidazione dell'Iva di gruppo, è stato trasferito alla

capogruppo. La società cessionaria intende pertanto aderire alla definizione agevolata dei processi verbali di constatazione di cui all'articolo 1 del Dl 119/2018, versando l'Iva indebitamente detratta. Secondo l'Agenzia, l'integrale versamento di quanto indicato nel Pvc, consente di ripristinare la capienza del credito trasferito alla controllante una volta perfezionatesi la definizione.

(Dario Deotto, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Norme & Tributi", 21 maggio 2019)

- **Sui confini degli errori formali anche l'Agenzia va in confusione**

C'è davvero qualcosa che non torna nella circolare 11/E/2019 delle Entrate sulla sanatoria delle irregolarità formali.

Si è già riportato (…) che non si può affermare che violazioni come quelle relative allo spesometro e alla comunicazione della liquidazione periodica Iva siano da considerarsi «formali» solamente quando l'imposta è stata assolta regolarmente. Che cosa vuol dire? Se, ad esempio, un contribuente in sede di liquidazione periodica non versa l'imposta dovuta, risulta sanzionato in base all'articolo 13 del decreto legislativo 471/1997, con una penalità (ordinariamente 30%) relativa certamente ad una violazione di tipo sostanziale. Ma il fatto che la comunicazione di sintesi della liquidazione sia stata presentata regolarmente o meno non ha proprio alcun nesso con il fatto che l'imposta non sia stata versata.

Lo stesso principio vale se il contribuente non ha emesso una fattura e magari non ha riportato correttamente nella comunicazione di sintesi della liquidazione periodica tutti i dati richiesti (certamente non quelli della fattura non emessa). Che nesso hanno le due cose?

L'insostenibilità delle tesi dell'agenzia delle Entrate risulta acuita dai chiarimenti forniti in relazione alla violazione per l'omessa regolarizzazione da parte del cessionario/committente della fattura non ricevuta (o ricevuta irregolarmente), in base all'articolo 6, comma 8 del Dlgs 471/1997. Nella circolare 11/E si afferma che, sebbene il responsabile del debito d'imposta risulti il cedente/prestatore, la mancata regolarizzazione da parte del cessionario/committente non può essere considerata violazione di tipo formale. Il fatto è che nelle risposte della videoconferenza del 7 maggio è stato invece espressamente affermato che «la violazione di cui si tratta rientra nell'ambito di applicazione della definizione agevolata delle violazioni formali».

Ma non solo. Nella circolare 10/E sempre dell'altro ieri – relativa alle risposte sulla definizione delle liti pendenti di cui all'articolo 6 del Dl 119/2018 – viene precisato che la sanzione di cui all'articolo 6, comma 8 del Dlgs 471/1997, relativa, appunto, all'omessa regolarizzazione della fattura da parte del cessionario/committente, è da considerarsi «sanzione non collegata al tributo». Quindi definibile in base alla previsione del comma 3 dell'articolo 6 del Dl 119/2018.

Se una sanzione è «collegata al tributo» è da ricondursi inevitabilmente a una violazione di tipo sostanziale, come è stato riportato anche nella circolare 6/E/2019 sulla stessa definizione delle liti pendenti (paragrafo 5.1.6). Tuttavia, se «non è collegata al tributo» la penalità è da considerarsi certamente riconducibile a una violazione di carattere formale, se non addirittura di carattere meramente formale. Premesso che dopo la circolare 11/E – perlomeno secondo l'orientamento delle Entrate – le violazioni meramente formali, cioè quelle che non sono sanzionate, sono state di fatto azzerate, è evidente che una violazione non può essere considerata formale per una sanatoria e sostanziale per un'altra.

In altri termini, da due circolari emanate lo stesso giorno si arguisce che per le Entrate la medesima violazione – la mancata regolarizzazione di fatture da parte del cessionario/committente – è formale per la definizione delle liti pendenti, mentre è di tipo sostanziale per la sanatoria delle irregolarità formali. Chiaramente, c'è qualcosa che non va.

Come altrettanto dubbia è l'affermazione secondo la quale la tardiva trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari abilitati risulta violazione di tipo formale, mentre risulta di tipo sostanziale l'omessa trasmissione delle dichiarazioni sempre da parte degli intermediari stessi.

Premesso che queste ultime fattispecie si realizzano quando l'intermediario ha assunto l'impegno alla trasmissione della dichiarazione e poi non vi adempie (o vi adempie tardivamente), non si comprende il distinguo tra tardiva trasmissione e omessa, posto che la sanzione – in base all'articolo 7-bis del Dlgs 241/1997 – è la medesima.

IL QUADRO DELLE IRREGOLARITÀ PER L'AGENZIA

A cura di **Dario Deotto** e **Maurizio Nadalutti**

VIOLAZIONI DI NATURA FORMALE

- Presentazione di dichiarazioni annuali irregolari (articolo 8, comma 1, del Dlgs 471/1997)
- Omessa o irregolare presentazione delle comunicazioni dei dati delle fatture emesse e ricevute e delle liquidazioni periodiche Iva, nelle ipotesi in cui l'imposta risulta regolarmente assolta (articolo 11, commi 2-bis e 2-ter, del Dlgs 471/1997)
- Omessa, irregolare o incompleta presentazione degli elenchi Intrastat (articolo 11, comma 4, del Dlgs 471/1997)
- Irregolare tenuta e conservazione delle scritture contabili (articolo 9 del Dlgs 471/1997)
- Omessa restituzione dei questionari inviati dall'Agenzia o da altri soggetti autorizzati, ovvero la restituzione dei questionari con risposte incomplete o non veritiere (articolo 11, comma 1, lettera b), del Dlgs 471/1997)
- Omissione, incompletezza o inesattezza delle dichiarazioni d'inizio o variazione dell'attività di cui all'articolo 35 del Dpr 633/1972, ovvero delle dichiarazioni di cui all'articolo 35-ter e all'articolo 74-quinquies dello stesso decreto (articolo 5, comma 6, del Dlgs 471/1997)
- Erronea compilazione della dichiarazione d'intento di cui all'articolo 8, comma 1, lettera c), del Dpr 633/1972 che abbia determinato l'annullamento della dichiarazione precedentemente trasmessa invece della sua integrazione (articolo 11, comma 1, del Dlgs 471/1997)
- Violazione del principio di competenza reddituale a condizione che la violazione non abbia inciso sull'imposta complessivamente dovuta (articolo 1, comma 4, del Dlgs 471/1997)
- Tardiva trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari che hanno assunto l'impegno a trasmetterle (articolo 7-bis del Dlgs 241/1997)
- Irregolarità od omissioni compiute dagli operatori finanziari (articolo 10 del Dlgs 471/1997)
- Omessa o tardiva comunicazione dei dati al sistema tessera sanitaria (articolo 3, comma 5-bis, del Dlgs 175/2014)
- Omessa comunicazione della proroga o della risoluzione del contratto di locazione soggetto a cedolare secca (articolo 3, comma 3, ultimo periodo, del Dlgs 23/2011)
- Violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e registrazione delle operazioni imponibili ai fini Iva, quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo (articolo 6, comma 1, del Dlgs 471/1997)
- Violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione delle operazioni non imponibili, esenti o non soggette ad Iva, quando la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito (articolo 6, comma 2, del Dlgs 471/1997)
- Detrazione dell'Iva, erroneamente applicata in misura superiore a quella dovuta e assolta dal cedente o prestatore, in assenza di frode e limitatamente alle violazioni commesse a partire dal 1° gennaio 2018 (articolo 6, comma 6, del Dlgs 471/1997)
- Irregolare applicazione delle disposizioni concernenti l'inversione contabile, in assenza di frode, nell'ipotesi in cui l'imposta risulta assolta, ancorché irregolarmente (articolo 6, commi 9-bis, 9-bis1 e 9-bis2 del Dlgs 471/1997)
- Omessa o irregolare indicazione dei «costi black list» in dichiarazione (articolo 8, comma 3-bis, del Dlgs 471/1997)
- Omesso esercizio dell'opzione nella dichiarazione annuale, sempre che si sia tenuto un comportamento concludente conforme al regime contabile o fiscale scelto in conformità al Dpr 442/1997
- Mancata iscrizione al Vies (articolo 11 del Dlgs 471/1997)

VIOLAZIONI DI NATURA SOSTANZIALE

- Omessa presentazione del modello F24 a saldo zero
- Tardiva presentazione della garanzia fideiussoria nell'ambito della liquidazione Iva di gruppo (articoli 11, comma 7-bis, e 13, comma 6, del Dlgs 471/1997)
- Acquisto di beni o servizi da parte del cessionario/committente senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte del cedente/prestatore, con mancata regolarizzazione dell'operazione (articolo 6, comma 8, del Dlgs 471/1997)
- Omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali, anche senza debito d'imposta (articolo 1, comma 1, del Dlgs 471/1997)
- Omessa presentazione dei modelli per la comunicazione degli studi di settore, ovvero la dichiarazione di cause di inapplicabilità o esclusione insussistenti (articolo 8, comma 1, del Dlgs 471/1997)
- Indicazione di componenti negativi indeducibili (articolo 1 del Dlgs 471/1997)
- Irregolarità consistenti nella mancata emissione di fatture, ricevute e scontrini fiscali, quando hanno inciso sulla corretta determinazione e liquidazione del tributo (articolo 6, commi 1 e 3, del Dlgs 471/1997)
- Omesso esercizio delle opzioni che devono essere comunicate con la dichiarazione dei redditi da presentare nel corso del primo periodo di applicazione del regime opzionale, sanabile mediante l'istituto della remissione in bonis, come ad esempio l'opzione per il consolidato nazionale ovvero l'opzione per la cedolare secca (articolo 8, comma 1, del Dlgs 471/1997)
- Omessa o irregolare presentazione della comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva quando la violazione ha inciso sul debito d'imposta (articolo 11, comma 2-ter, del Dlgs 471/1997)
- Omessa trasmissione delle certificazioni uniche da parte dei sostituti d'imposta (articolo 4, comma 6-quinquies, del Dpr 322/1998)
- Omessa trasmissione della dichiarazione da parte degli intermediari abilitati che hanno assunto l'impegno a trasmetterle (articolo 7-bis del Dlgs 241/1997)
- Errori collegati al visto di conformità

(Dario Deotto, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Norme & Tributi", 17 maggio 2019)

- **Il rinvio della Cassazione è un punto per il Fisco**

Se, dopo due giudizi favorevoli al contribuente, la Cassazione accoglie il ricorso dell'ufficio rinviando alla Ctr – che ribadisce le ragioni del contribuente – la definizione non può usufruire del pagamento ridotto al 5% perché l'Agenzia ha comunque incassato un giudizio favorevole. È questo uno dei chiarimenti contenuti nella circolare 10/E. Nella specie era stato chiesto se dopo una doppia decisione di merito favorevole al contribuente, cassata dalla Cassazione con rinvio, e successiva sentenza favorevole al contribuente della Ctr in sede di riassunzione, ma nuovamente impugnata dall'Ufficio (e pendente presso la Suprema corte), fosse possibile la definizione al 5%. Secondo la circolare la controversia è definibile con il pagamento del 15% in quanto il giudizio di impugnazione della pronuncia di secondo grado favorevole al contribuente, instaurato dall'Agenzia, si è concluso con una sentenza di cassazione con rinvio, da considerarsi favorevole all'ufficio.

La circolare affronta poi l'ipotesi di un accertamento contenente imposta e sanzioni collegate, per il quale la Cassazione ha accolto il ricorso dell'Agenzia, dichiarando la debenza dell'imposta e rinviando alla Ctr per la sola rideterminazione delle sanzioni. Secondo il documento di prassi, la lite risulta

pendente solo per le sanzioni ed è definibile, senza il pagamento di alcun importo, in quanto il tributo risulta definito.

Da ultimo va segnalato il caso, non raro, di contenzioso pendente in Cassazione (al 19 dicembre 2018) per una contestazione in cui nei due gradi di merito il contribuente è risultato vincitore. Originariamente, però, vi erano altri rilievi su cui si è formato il giudicato interno e quindi non più oggetto di lite. Secondo la circolare, la definizione della lite può avvenire con il 15% e non con il pagamento del 5 % in quanto quest'ultima misura trova applicazione solo con riferimento alle soccombenze integrali in tutti i precedenti gradi di giudizio dell'ufficio. La soccombenza va determinata dal raffronto tra quanto chiesto dal contribuente e quanto deciso dall'organo giurisdizionale adito e si considera «integrale» quando la domanda del contribuente sia stata accolta in toto.

Nella specie poiché l'Amministrazione era risultata parzialmente vittoriosa nei precedenti gradi, è possibile fare la definizione con il 15 % per la parte ancora in contestazione alla data della domanda. A questo proposito si ritiene che poteva essere assunta la differente interpretazione più favorevole al contribuente. In realtà, la norma di riferimento per la definizione al 5% (comma 2 ter dell'articolo 6) si limita a citare le controversie pendenti in Cassazione al 19 dicembre 2018 per le quali l'Agenzia sia risultata soccombente in entrambi i gradi. A ben vedere, a quella data, era pendente non l'iniziale pretesa contenuta nell'accertamento, ma soltanto quella oggetto di giudizio (favorevole al contribuente). A conferma che occorra aver riguardo alla sola parte ancora in contestazione c'è anche la circostanza che la percentuale da versare (15 o 5%) è commisurata alla pretesa pendente e non a quella iniziale, per cui non si comprende perché solo per l'applicazione del 5% si debba far riferimento all'intero importo inizialmente preteso anche se non più in contestazione.
(Antonio Iorio, Laura Ambrosi, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Norme & Tributi", 17 maggio 2019)

- **BILANCIO E CONTABILITA'**
  - **Due indici per monitorare i ritardi nei pagamenti**

Il decreto Crescita (Dl 34/2019) punta a modificare la disciplina in materia di ritardi dei pagamenti nelle transazioni commerciali. L'articolo 22 – modificando il decreto legislativo 231/2002 (emanato in attuazione della direttiva 2000/35/Ce) – introduce l'obbligo di indicare nel bilancio sociale i tempi medi di pagamento nell'ambito delle transazioni commerciali avvenute nell'esercizio. Ma le novità non finiscono qui: dovranno inoltre essere indicate le differenze tra i tempi di pagamento pattuiti e quelli effettivamente posti in essere dall'impresa. E tra le altre disposizioni del decreto c'è anche l'obbligo di evidenziare le politiche commerciali poste in essere rispetto ai tempi di pagamento e le eventuali azioni correttive predisposte per colmare o ridurre la differenza tra quanto pattuito e ciò che effettivamente è avvenuto.

Come misurare i tempi La relazione illustrativa al decreto aggiunge ulteriori dettagli. Ad esempio, si specifica che il tempo medio di pagamento rappresenta un indice costruito «ponderando il tempo di pagamento di ciascuna transazione per il suo valore». Inoltre, tale dato complessivo dev'essere scisso in tre diversi indicatori che abbiano come elemento di distinzione l'appartenenza del fornitore alle categorie delle grandi imprese, medie e piccole imprese oppure alle micro imprese. Infine, sempre nella relazione viene precisato che nel bilancio sociale deve essere riportato anche un ulteriore dato ricollegabile all'articolo 4 del Dlgs 231/2002: più precisamente, il decreto ha previsto che debbano essere indicati distintamente sia il numero sia l'ammontare dei debiti verso fornitori per i quali non siano stati rispettati i termini di pagamento previsti come «accettabili» proprio dalla norma de qua (ad esempio, nell'ipotesi "standard" prevista dal comma 2, lettera a «trenta giorni dalla data di ricevimento da parte del debitore della fattura o di una richiesta di pagamento di contenuto equivalente», con l'avvertenza che «non hanno effetto sulla decorrenza del termine le richieste di integrazione o modifica formali della fattura o di altra richiesta equivalente di pagamento). Prima di addentrarci nelle modalità di calcolo, è necessario evidenziare come – dal punto di vista sociale e delle ricadute sul tessuto economico – un'impresa profit non debba solo considerare l'utilità economica ottenuta dalla propria attività, ma anche il "comportamento finanziario" tenuto nei confronti dei propri fornitori commerciali. È evidente come tutte le imprese, specie quelle di maggiori dimensioni, debbano rispettare i termini commerciali pattuiti con i propri partner commerciali, prendendo spunto dalle tempistiche indicate a livello di legge proprio nell'articolo 4 del Dlgs appena citato.

La costruzione dell'indice Passando alla costruzione dell'indice che permetta di individuare i giorni di dilazione media ottenuta dai fornitori, si possono delineare i seguenti passaggi. È necessario dapprima individuare in sede di bilancio civilistico quali siano i debiti di natura commerciale a cui aggiungere l'importo delle fatture da ricevere annotate in contabilità. Il valore così ottenuto dev'essere posto al numeratore mentre al denominatore avremo il totale degli acquisti commerciali risultanti nel conto economico, che dev'essere moltiplicato per l'aliquota media Iva relativa agli acquisti. È evidente che per ottenere un indice omogeneo – ai fini Iva – in valore assoluto tra quanto indicato al numeratore e quanto rappresentato al denominatore richieda che al valore degli acquisti sia aggiunta l'Iva media scontata su questo valore. Il risultato derivante dalla frazione dovrà poi essere moltiplicato per 365, ottenendo così i giorni medi di dilazione.

I punti deboli e le alternative L'indice appena presentato soffre tuttavia di una certa approssimazione del dato. Al riguardo, tra le maggiori criticità si riscontra l'impossibilità di comprendere quale sia il mix tra i singoli importi non pagati e i rispettivi giorni di dilazione. Una diversa modalità di rilevazione del ritardo medio è invece rappresentata da un ulteriore indice, che prevede al numeratore il valore dato dalla sommatoria dei giorni trascorsi tra le singole date di registrazione delle fatture passive commerciali e la data di pagamento, mentre al denominatore la quantità delle fatture pagate. Tale parametro di riferimento è impiegato anche nel settore pubblico,

dove invece si utilizza principalmente l'indicatore sulla tempestività dei pagamenti. L'indicatore – come meglio rappresentato nella circolare del Mef 22 del 22 luglio 2015 – ha al numeratore la somma di ciascuna fattura moltiplicato per i giorni di ritardo mentre, al denominatore la somma degli importi pagati nel periodo di riferimento.

(Stefano Mazzocchi, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Norme & Tributi", 13 maggio 2019)

DICHIARAZIONI

- **Partita Iva e residenza estera non consentono il modello 730**

Il modello Redditi Persone fisiche è una scelta obbligata per diverse tipologie di contribuenti che non possono presentare il 730. Proviamo a vedere nel dettaglio chi è tenuto a passare dall'ex Unico per la dichiarazione dei redditi. Tra i soggetti interessati ci sono quanti:

-hanno redditi derivanti da produzione di «agroenergie» oltre i limiti previsti dal Dl 66/2014;

-hanno redditi d'impresa (anche di partecipazione) e redditi di lavoro autonomo per i quali è richiesta la partita Iva;

-hanno redditi «diversi» non compresi tra quelli indicati nel quadro D, righi D4 e D5 del modello 730;

-hanno plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate o derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate in società residenti in Paesi o territori a fiscalità privilegiata, i cui titoli non sono negoziati in mercati regolamentati;

-hanno redditi provenienti da «trust», in qualità di beneficiario;

-nel 2018 e/o nel 2019 non sono residenti in Italia.

Sono altresì vincolati alla presentazione del modello Redditi coloro che:
-devono presentare anche una tra le dichiarazioni Iva, Irap, modello 770 (sostituti d'imposta);

-utilizzano crediti d'imposta per redditi prodotti all'estero diversi da quelli di cui al rigo G4 del modello 730;

-devono presentare la dichiarazione per conto di contribuenti deceduti.

IN AGGIUNTA AL 730

Vi sono però alcune situazioni che consentono comunque la presentazione del modello 730/2019 pur in presenza di fattispecie che devono essere dichiarate esclusivamente col modello Redditi. In pratica

costoro oltre a presentare il modello 730/2019 sono tenuti a presentare anche alcuni quadri (quindi non l'intera dichiarazione) del modello Redditi 2019.

In queste situazioni potrebbe essere conveniente procedere all'inoltro di due modelli (il 730 e uno o più quadri del modello Redditi), anziché inviare integralmente il modello Redditi per sfruttare al meglio la possibilità di poter veder conguagliato l'eventuale rimborso Irpef direttamente in busta paga.

In pratica costoro devono inviare in aggiunta al 730 anche il quadro RM, RT o RW a seconda dei casi (unitamente al frontespizio del modello Redditi).

In particolare devono presentare il quadro RM i possessori di:

-redditi di capitale di fonte estera sui quali non siano state applicate le ritenute a titolo d'imposta nei casi previsti dalla normativa italiana;

-interessi, premi e altri proventi delle obbligazioni e titoli similari, pubblici e privati, per i quali non sia stata applicata l'imposta sostitutiva;

-indennità di fine rapporto da soggetti che non rivestono la qualifica di sostituto d'imposta e proventi derivanti da depositi a garanzia per i quali è dovuta un'imposta sostitutiva pari al 20 per cento;

-redditi derivanti dall'attività di noleggio occasionale di imbarcazioni e navi da diporto assoggettati a imposta sostitutiva del 20 per cento.

Il quadro RM va presentato anche per indicare i dati della rivalutazione del valore dei terreni operata nel 2018. Devono presentare il modulo RW (anche per la liquidazione di Ivie ed Ivafe) del modello Redditi le persone fisiche che nel 2018 hanno detenuto investimenti all'estero o attività estere di natura finanziaria.

Il quadro RT va compilato da chi nel 2018 ha realizzato plusvalenze derivanti da partecipazioni non qualificate, escluse quelle derivanti dalla cessione di partecipazioni in società residenti in paesi o territori a fiscalità privilegiata, i cui titoli non sono negoziati in mercati regolamentati e altri redditi diversi di natura finanziaria, qualora non abbiano optato per il regime amministrato o gestito.

IL RIEPILOGO DEGLI INTERESSATI

Le situazioni per Redditi Pf

-Redditi derivanti da produzione di «agroenergie» oltre i limiti previsti dal Dl 66/2014;

-Redditi d'impresa (anche di partecipazione) e redditi di lavoro autonomo per i quali è richiesta la partita Iva;

-Redditi «diversi» non compresi tra quelli indicati nel quadro D, righi D4 e D5 del modello 730;

-Plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate o derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate in società residenti in Paesi o territori a fiscalità privilegiata, i cui titoli non sono negoziati in mercati regolamentati;

-Redditi provenienti da «trust», in qualità di beneficiario;

-Nel 2018 e/o nel 2019 non sono residenti in Italia;

Gli altri casi obbligatori

-Chi deve presentare anche una tra le dichiarazioni Iva, Irap, modello 770 (sostituti d'imposta);

-Chi utilizza crediti d'imposta per redditi prodotti all'estero diversi da quelli al rigo G4 del modello 730;

-Chi deve presentare la dichiarazione per conto di contribuenti deceduti.

(Mario Cerofolini, Lorenzo Pegorin, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Focus Norme & Tributi", 15 maggio 2019)

- **INDICI AFFIDABILITA'**
  - **Isa, non basta la sufficienza per evitare i controlli**

La sufficienza Isa non basterà per scongiurare l'inserimento nelle liste selettive ai fini della definizione delle specifiche strategie di controllo da parte di agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza.

È questa l'altra faccia della medaglia del regime premiale di cui al provvedimento di venerdì scorso (Prot. N. 126200/2019) che attua quanto previsto dall'articolo 9 bis del Dl 50/2017 (comma 14) in tema di Isa che prevede l'utilizzo degli indicatori di affidabilità fiscale da parte di Agenzia e Guardia di Finanza al fine di selezionare i contribuenti oggetto di possibile verifica fiscale.

Il comma 6.1 del provvedimento, infatti, stabilisce che per le Entrate i livelli minimi di affidabilità vanno individuati per punteggi minori o uguali a 6.

Va tuttavia riferito che il voto in pagella da solo non basta; per cui un infelice posizionamento al di sotto dei valori previsti non significa automaticamente l'inserimento nelle liste selettive. Gli organi

competenti, infatti, dovranno utilizzare i dati emergenti dagli Isa unitamente a quelli che si ricavano dalle altre informazioni presenti nell'apposita sezione dell'anagrafe tributaria di cui all' articolo 7, comma 6, del Dpr 29 settembre 1973, n. 605. Solo se congiuntamente i dati presenti andranno nella medesima direzione ed emergeranno così indizi significativi di presunta evasione, allora il contribuente rischierà davvero di entrare nella "black list" del fisco con serie probabilità di essere sorteggiato al fine dell'attività di controllo.

Quindi per raggiungere la promozione fiscale non basterà il 6 come a scuola, ma si dovrà superare la soglia per scansare le liste di controllo.

Delineate le linee applicative della procedura non ci resta che attendere la pubblicazione del software per verificare sul campo quale sarà il voto attribuito dal fisco ai singoli contribuenti, tenendo presente che alcuni esiti potrebbero essere tutt'altro che scontati anche in presenza di situazioni fiscalmente affidabili.

Si ricorda inoltre che per l'applicazione degli Isa è necessario che il contribuente, ma più facilmente il suo intermediario delegato, abbia accesso anche a ulteriori dati presenti nella banche dati fiscali dell'Agenzia (provvedimento del 30 gennaio 2019 prot. 23721/2019 paragrafo 5.1).

Questi dati vengono automaticamente reperiti dal software e contribuiscono alla determinazione degli indici Isa solo previa apposita richiesta da parte dell'intermediario.

Quest'ultimo potrà avvalersi anche delle procedure previste per l'acquisizione massiva dei dati necessari per cui coloro che sono già in possesso della delega alla consultazione del cassetto fiscale del contribuente, devono trasmettere all'Agenzia, attraverso il servizio Entratel, un file contenente l'elenco dei contribuenti per cui risultano delegati. Gli intermediari non delegati alla consultazione del cassetto fiscale del contribuente, invece, devono acquisire una specifica delega, valida solo per l'acquisizione dei dati necessari per l'applicazione degli Isa.

I VANTAGGI DEL REGIME PREMIALE PER GLI ISA	**VOTO ALMENO PARI A 8** Esonero dal visto di conformità per la compensazione: 1 - dei crediti fino a 50mila euro all'anno, maturati sulla dichiarazione annuale Iva relativa al periodo d'imposta 2019 2 - del credito Iva infrannuale fino a 50mila euro all'anno, maturato nei primi tre trimestri del periodo d'imposta 2020; 3 - dei crediti fino a 20mila euro all'anno, maturati sulle dichiarazioni dei redditi e Irap per il periodo d'imposta 2018

	-Esonero dal visto di conformità o dalla prestazione della garanzia per il rimborso del credito Iva maturato sulla dichiarazione annuale per il periodo d'imposta 2019 o del credito Iva infrannuale dei primi tre trimestri del periodo di imposta 2020 per un importo fino a 50mila euro all'anno -Anticipazione di un anno dei termini di accertamento per reddito di impresa e di lavoro autonomo e per l'Iva **VOTO ALMENO PARI A 8,5** Stessi vantaggi per chi ha riportato un voto almeno pari a 8 Esclusione dagli accertamenti basati sulle presunzioni semplici **VOTO ALMENO PARI A 9** Stessi vantaggi per chi ha riportato un voto almeno pari a 8,5 Esclusione dal regime delle società di comodo Esclusione da determinazione sintetica del reddito complessivo (il reddito complessivo accertabile non deve eccedere di due terzi quello dichiarato)

(Lorenzo Pegorin, Gian Paolo Ranocchi, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Norme & Tributi", 14 maggio 2019)

- **Isa, premi al contribuente con almeno l'8 in pagella**

Premi solo per i contribuenti con voti almeno pari all'8. Viene confermato anche nei fatti che più alto sarà il punteggio attribuito e maggiori saranno i premi accordabili ai contribuenti affidabili. Faranno il pieno (di premi) solo coloro che arriveranno (anche per adeguamento) al punteggio almeno pari a 9. Per costoro, infatti, potrebbe spettare l'intera batteria di benefici previsti dall'articolo 9 bis comma 11 (lettera da a ad f) del decreto legge 50/2017.

Cattive notizie invece per chi non raggiungerà almeno i livelli minimi di affidabilità fiscale individuati su valori minori o uguali a 6; questi ultimi potrebbero, infatti, finire nelle liste delle quali l'agenzia delle Entrate terrà conto, ai fini della definizione delle specifiche strategie di controllo basate su analisi del rischio di evasione fiscale.

Il provvedimento È questo in sintesi il contenuto del provvedimento pubblicato nella tarda serata di ieri sul sito delle Entrate riguardante il regime premiale per i contribuenti soggetti agli Isa dal periodo d'imposta 2018, con il quale vengono stabiliti, oltre ai punteggi e ai relativi vantaggi premiali anche le modalità di gestione delle deleghe di consultazione per gli intermediari, con riferimento ai dati che l'Agenzia mette a disposizione dei contribuenti per l'applicazione degli Isa.

Per completare il quadro però manca all'appello proprio il sistema applicativo per poter fare i conteggi e attribuire i voti ai contribuenti, sulla cui pubblicazione bisognerà, invece, ancora attendere fino ai primi giorni di giugno, motivo per cui si vocifera fin da ora di una presunta proroga dei termini di versamento delle imposte se non altro per i contribuenti soggetti agli Isa (…).

I premi La posta in palio consiste nei premi annunciati per decreto. Si parte da quelli meno stuzzicanti, per i quali basta il raggiungimento dell'8 in "pagella fiscale" consistenti nell'esonero dal visto di conformità in caso di utilizzo dei crediti fiscali (20mila euro per il comparto imposte dirette, 50mila per l'Iva a cui si estende anche il rimborso dell'imposta) e con l'anticipazione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento (articolo 43, comma 1, del Dpr 600/73 per imposte dirette, e articolo 57, comma 1 del Dpr 633/72 per l'Iva).

Per essere esclusi dagli accertamenti basati sulle presunzioni semplici (articolo 39, comma 1, lettera d), secondo periodo del Dpr 600/73, e articolo 54, comma 2, secondo periodo del Dpr 633/72) bisognerà invece aver guadagnato almeno il punteggio di 8,5.

Infine, per ambire ai premi più allettanti consistenti nell'esonero dall'applicazione della disciplina sulle società di comodo (anche per quelle in perdita sistemica) e dalla determinazione sintetica del reddito complessivo (a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di due terzi il reddito dichiarato) bisognerà raggiungere almeno un punteggio pari a 9.

In questa sede si ricorda che, per migliorare il proprio profilo di affidabilità fiscale, nonché per accedere al regime premiale, sarà possibile per il contribuente indicare nella propria dichiarazione dei redditi anche ulteriori componenti positivi non risultanti dalle scritture contabili. Tali maggiori compensi avranno rilevanza ai fini delle imposte sui redditi, dell'Iva e dell'Irap, come avveniva nel caso di adeguamento per gli studi di settore.

La novità sta però nel fatto che, ora, sarà il contribuente a decidere a che livello adeguarsi; con gli Isa, infatti, quest'ultimo non dovrà per forza inseguire il valore massimo (10) come avveniva per gli studi di settore (ricavo congruo), ma potrà assestarsi anche ad un valore intermedio (es. voto 7).

Il codice tributo Con risoluzione 48/E, pubblicata ieri, l'agenzia delle Entrate ha inoltre ridenonominato il codice tributo «6494» per effettuare il versamento integrativo dell'Iva, tramite modello F24, dovuto per l'adeguamento del volume d'affari a seguito dell'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale.

Per i periodi d'imposta per i quali trovano applicazione gli Isa, i contribuenti possono infatti indicare nelle dichiarazioni fiscali ulteriori componenti positivi, per migliorare il proprio profilo di affidabilità, nonché per accedere al regime premiale. Tali ulteriori componenti positivi determinano, tra l'altro, un corrispondente maggior volume di affari ai fini Iva. Per effettuare tramite modello F24 il versamento integrativo dell'Iva dovuta in relazione all'adeguamento del volume d'affari, è dunque utilizzato il codice tributo «6494» già esistente.

(Lorenzo Pegorin, Gian Paolo Ranocchi, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Norme & Tributi", 11 maggio 2019)

- **TRIBUTI LOCALI**

  - **Affitti, cedolare secca al bivio quando l'inquilino è una società**

In questi ultimi mesi risultano notificati, da parte delle Entrate, numerosi atti di rettifica sulle locazioni abitative quando i locatori hanno optato per la cedolare secca e i conduttori sono esercenti attività d'impresa. Linea confermata dalla risoluzione 50/E di venerdì scorso, con cui l'Agenzia – nonostante la norma "base" sia identica – apre alla possibilità che l'inquilino sia un'impresa, ma solo per la cedolare prevista per le locazioni commerciali della legge 145/2018.

Occorre invece rilevare che la norma "base" – l'articolo 3 del Dlgs 23/2011 – nulla dispone circa il requisito soggettivo del conduttore. La norma lo individua, infatti, solamente per il locatore, prevedendo che il regime della cedolare secca trovi applicazione per le persone fisiche in alternativa rispetto alla tassazione del reddito fondiario, il quale non riguarda gli immobili delle imprese e dei professionisti (articolo 43, comma 1, Tuir). Inoltre, il comma 6 dell'articolo 3 dispone che le disposizioni sulla cedolare secca «non si applicano alle locazioni … effettuate nell'esercizio di una attività d'impresa o di arti e professioni».

Il riferimento alle «locazione effettuate», oltre al «reddito derivante dai contratti», contenuto nel periodo successivo dello stesso comma 6, non può che riguardare il locatore.

L'Agenzia invece ritiene (circolari 26/E/2011 e 12/E/2016) che la norma ponga anche la medesima condizione soggettiva in capo al conduttore, e cioè che egli non agisca nell'esercizio di imprese o di arti e professioni. Secondo, in particolare, la circolare 12/E appena citata, la conferma deriverebbe dal comma 6-bis dell'articolo 3 (aggiunto dalla legge di conversione del decreto casa, il Dl 47/2014), il quale dispone che la scelta per la cedolare «può essere esercitata anche per le unità immobiliari abitative locate nei confronti di cooperative edilizie per la locazione o enti senza scopo di lucro … purché sublocate a studenti universitari e date a disposizione dei Comuni».

Secondo l'Agenzia, tale previsione sarebbe una sorta di deroga al regime ordinario della cedolare secca, confermando indirettamente che il conduttore della locazione deve possedere lo status di soggetto che non opera nell'esercizio di imprese o di arti e professioni.

Tale lettura non appare condivisibile. Non si tiene conto, infatti, che la norma fissa il requisito soggettivo solamente in capo al locatore, senza contare che la recente estensione ai contratti relativi ai negozi, che richiama la disposizioni sulla cedolare, conferma indirettamente la tesi che il conduttore può essere un'impresa (nonostante la tesi contraria della risoluzione 50/E). Inoltre, non si considera che il comma 1 dell'articolo 3 subordina l'applicazione della cedolare ai contratti che hanno ad oggetto «unità immobiliari abitative locate ad uso abitativo». In pratica, la norma contempla una condizione "oggettiva catastale", cioè devono risultare oggetto della locazione immobili censiti nel catasto dei fabbricati nella tipologia abitativa, ma anche (richiede la norma) una condizione "oggettiva effettiva",

poiché viene richiesto che le unità immobiliari vengano effettivamente «locate per uso abitativo». Qualora il conduttore non utilizzi l'immobile direttamente per un fine abitativo, ma a sua volta provveda a sublocarlo, non si realizza così la condizione "oggettiva effettiva abitativa" e, quindi, non compete in capo al locatore la possibilità di applicazione della cedolare secca. Questo perché, anche se il subconduttore dovesse effettivamente utilizzarlo per fini abitativi, si imporrebbero al proprietario degli oneri di indagine circa l'effettiva destinazione dell'immobile.

Ecco spiegata la "latitudine" del comma 6-bis, che si coglie anche dalla relazione al Ddl 1413 (di conversione del Dl 47 citato) nella quale si fa riferimento ad una modifica «in senso additivo» della previsione dell'articolo 3 del Dlgs 23/2011. La modifica in senso additivo non può che riguardare il requisito oggettivo, visto che la norma prevede la fruibilità del regime a condizione che l'immobile classificato catastalmente come abitativo venga effettivamente utilizzato (direttamente) dal conduttore per un uso abitativo. Poiché quando lo stesso immobile è sublocato a terzi tale condizione non si realizza, la previsione del comma 6-bis intende ampliare la condizione oggettiva, estendendola a quando il conduttore è una cooperativa edilizia o un ente senza scopo di lucro che, a loro volta, lo sublocano a studenti universitari o lo mettono a disposizione dei Comuni.

LA GIURISPRUDENZA	*Trend di merito pro contribuente La giurisprudenza di merito (tra le ultime la sentenza 825/1/2019 della Ctp di Bari), con orientamento ormai consolidato, ha stabilito che i presupposti per la legittima applicazione della cedolare sono che la locazione dell'unità immobiliare abitativa avvenga per un reale uso abitativo (condizione oggettiva) e che il solo locatore sia una persona fisica non esercente attività d'impresa, arte o professione (condizione soggettiva), mentre non assume rilievo la natura del conduttore.*
LA NORMATIVA	*Nessun requisito richiesto dal decreto 23/2011 La norma non individua alcuna condizione di tipo soggettivo per il conduttore, ma solo per il locatore (che non deve effettuare la locazione nell'attività d'impresa o lavoro autonomo). La norma fissa anche una condizione oggettiva: si deve trattare di unità abitative locate ad uso abitativo. Il comma 6-bis dell'articolo 3 del Dlgs 23/2011 che, secondo l'Agenzia, conferma indirettamente la necessità che il conduttore non sia un'impresa o professionista, ha ampliato solo la condizione oggettiva.*
LA CONTESTAZIONE	*No alla cedolare con inquilini società Negli ultimi tempi si registrano numerosi atti emessi dall'agenzia delle Entrate volti a rettificare il trattamento impositivo delle locazioni abitative nelle ipotesi in cui i locatori hanno optato per il regime della cedolare secca e i conduttori risultano esercenti attività d'impresa, in quanto, secondo gli uffici (in linea con le circolari 26/E/2011 e 12/E/2016), la condizione soggettiva del conduttore è rilevante ai fini dell'applicazione della cedolare secca alla pari di quella del locatore.*

(Dario Deotto, Stefano Zanardi, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Norme & Tributi", 20 maggio 2019)

- **Le sentenze aprono all'opzione**

L'applicazione della cedolare secca, anche ai contratti di locazione in cui il conduttore risulta un esercente attività d'impresa o un professionista, è stata oggetto di numerose pronunce da parte dei

giudici di merito. La giurisprudenza risulta concorde nel ritenere applicabile tale regime anche alle locazioni in cui il conduttore agisce come imprenditore o professionista.

I precedenti Tra le ultime, si registra la 825/1 del 5 aprile scorso, con la quale la Ctp di Bari (…) ha stabilito che i presupposti per la legittima applicazione della cedolare secca sono fondamentalmente due: che la locazione dell'unità immobiliare abitativa avvenga per un reale uso abitativo e che il (solo) locatore sia una persona fisica non esercente attività d'impresa, arte o professione. I giudici della Ctp di Bari hanno espressamente rappresentato di non condividere le prese di posizione delle Entrate – riportate nelle circolari 26/E/2011 e 11/E/2016 – con le quali sono stati equiparati (in maniera illogica, secondo la Ctp) i locatori, che non devono agire nell'esercizio di un'impresa, di un'arte o di una professione, ai conduttori per i quali, invece, nessuna disposizione prevede una simile preclusione. La pronuncia si pone nel solco di un orientamento consolidato (in tal senso, tra le altre, le sentenze 754/19 del 27 febbraio 2017 della Ctr Lombardia, la 800/1 del 31 maggio 2017 della Ctr Liguria e la 117/3 del 16 febbraio 2018 della Ctr Umbria).

Pur fondandosi su un ragionamento diverso, la sentenza 370/1 del 24 ottobre 2017 della Ctr Umbria ha confermato la possibilità di optare per la cedolare secca nel caso di conduttori esercenti attività d'impresa, arte e lavoro autonomo. Il ragionamento della Ctr Umbria si fonda sul fatto che il comma 6-bis dell'articolo 3 del Dlgs 23/2011, unico riferimento alla natura del conduttore, sarebbe applicabile solo nei confronti di cooperative edilizie o enti senza scopo di lucro che provvedono a sublocare a studenti universitari o a mettere a disposizione dei Comuni le unità immobiliari abitative. Tale disposizione normativa, che potrebbe far pensare a una volontà del legislatore di escludere dalla cedolare secca le locazioni ove i conduttori risultino esercenti attività d'impresa, arte o lavoro autonomo, deve essere piuttosto ricondotta – per i giudici umbri - alla volontà di chiarire che, anche nelle ipotesi di sublocazioni effettuate nei confronti di studenti, con carattere transitorio e a canone agevolato, è comunque concessa la possibilità di optare per la cedolare secca.

L'opzione «unilaterale» Infine, nella sentenza 7/2 del 20 gennaio 2016, la Ctp di Terni, è stato altresì affermato che, essendo l'opzione per l'applicazione della cedolare secca rimessa soltanto alla figura del locatore, ciò risulta una conferma sul fatto che la condizione dell'assenza dell'esercizio d'impresa o di arti e professioni va verificata solamente in capo al locatore stesso e non certo anche in capo al conduttore, che di fatto subisce la scelta del locatore.

(Maurizio Nadalutti, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Norme & Tributi", 20 maggio 2019)

Approfondimento

Edifici «Tupini»

Gli **edifici** cd. «**Tupini**» costituiscono fabbricati con **meno** del **25**% della **superficie** totale del **piano sopra terra destinato** a **negozi** e almeno il 50% più uno di tale superficie destinato ad abitazioni. Ai fini dell'individuazione dei fabbricati in questione, inoltre, rileva, soltanto la **classificazione catastale** dell'immobile. In presenza di tali condizioni, sono assoggettati alle **aliquota Iva** del **4-10%** i **trasferimenti** di **fabbricati** o porzioni di fabbricato, diversi dalle case di abitazione, ceduti da imprese costruttrici, le operazioni di costruzione degli stessi nonché le cessioni di beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per realizzare tali fabbricati. Per l'applicazione degli elencati **benefici fiscali**, il Legislatore tributario ha dato rilevanza esclusivamente ai riportati requisiti relativi alla tipologia delle costruzioni, senza richiedere invece l'osservanza delle diverse ed ulteriori condizioni previste dalla stessa L. 408/1949 o da altre leggi speciali.

Requisiti

Nel Decreto Iva (D.P.R. 633/1972) sono previste **disposizioni agevolative** in tema di **aliquote ridotte** che hanno ad oggetto i **fabbricati** cd. «**Tupini**», per la cui definizione si deve far riferimento all'art. 13, L. 2.7.1949, n. 408.

Per edifici «Tupini», in particolare, s'intendono i fabbricati «non di lusso», contenenti uffici e negozi, che hanno i seguenti **requisiti**:

- **meno** del **25**% della superficie totale del piano sopra terra destinato a negozi (requisito introdotto dall'art. 1, L. 1493/1962);
- **almeno** il **50% più uno** della superficie totale del piano sopra terra destinato ad abitazioni (parametro introdotto dall'articolo unico, L. 1212/1967).

Tali requisiti devono essere presenti al **momento** della **cessione**, non rappresentando, quindi, un ostacolo la circostanza che gli stessi, presenti in origine, siano poi venuti a mancare per fatti estranei agli attuali contraenti (Corte di Cassazione n. 2004/2003).

L'**accertamento** dei **citati criteri** di **proporzionalità**, inoltre, deve essere fatto con riferimento ai **singoli edifici** e non, invece, all'intero complesso immobiliare considerato nel suo insieme e costituito da più edifici, senza che rilevi il fatto che i vari edifici si trovano su un'unica grande platea e che la loro suddivisione non si prolunga nel sottosuolo (R.M. 550647/1990).

Esempio

Nell'ipotesi di cessione di un fabbricato adibito esclusivamente ad uffici ma facente parte di un complesso edilizio in cui, invece, sussistono i menzionati requisiti, non sarà comunque applicabile il beneficio fiscale ai fini Iva.

Quanto alle caratteristiche dei fabbricati, occorre premettere che con il D.Lgs. 175/2014, che ha modificato il D.P.R. 633/1972, è stato previsto che anche per l'Iva è possibile usufruire dell'**agevolazione** «**prima casa**» laddove l'immobile interessato **non** risulti **accatastato** nelle **categorie A/1** - abitazioni di tipo signorile, **A/8** - abitazioni in ville, **A/9** - castelli e palazzi di eminenti pregi artistici e storici.

Il menzionato intervento legislativo non ha, tuttavia, interessato il n. 39) della Tabella A - parte II, allegata al Decreto Iva, disposizione che consente l'applicazione dell'aliquota **Iva** del **4%** alle **prestazioni** di **servizi** dipendenti da **contratti** di **appalto** relativi alla costruzione dei fabbricati di cui all'art. 13, L. 408/1949 effettuate nei confronti dei soggetti che svolgono attività di costruzione di immobili per la successiva vendita o di coloro per i quali ricorrono le condizioni richiamate nel n. 21) della predetta Tabella A - parte II, allegata al Decreto Iva (condizioni agevolazione «prima casa»).

Tuttavia, a seguito di tale intervento normativo, l'Agenzia delle Entrate, con la C.M. 30.12.2014, n. 31/E, ha precisato che, per effetto di una «**interpretazione sistematica**» delle disposizioni in materia di **trasferimenti immobiliari**, per l'identificazione delle abitazioni la cui costruzione può fruire dell'aliquota agevolata prevista per la «prima casa», nonché ai fini dell'individuazione dei fabbricati Tupini, rileva, in luogo delle caratteristiche non di lusso di cui al D.M. 2.8.1969, la circostanza che i fabbricati non siano accatastati nelle categorie A/1, A/8 A/9.

Tale principio interpretativo deve estendersi, in particolare, a tutte le disposizioni in materia di Iva (C.M. 30.12.2014, n. 31/E).

Pertanto, ai fini dell'**individuazione** dei **fabbricati Tupini** rileva, in luogo delle caratteristiche dell'abitazione (natura di lusso ai sensi del Decreto del ministero dei lavori pubblici 2.8.1969), soltanto la classificazione catastale dell'immobile.

Per quanto concerne, poi, l'applicazione concreta dei **criteri** di **proporzionalità** sopra riportati, nel computo della superficie totale dei piani sopra terra deve essere inclusa, in conformità anche all'orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione (sentenza 8.1.1974, n. 40), la superficie delle terrazze e dei balconi che costituiscono delle «pertinenze» delle unità immobiliari medesime (R.M. 186282/1982).
Sono, altresì, da considerare sopra terra anche i piani a livello dell'ingresso dell'edificio dalla strada inferiore, pur se gli stessi vani sono interrati rispetto alla strada superiore.

Analogamente, bisognerà a tal fine tener conto di tutta la **superficie** relativa al **fabbricato**, compresi i muri perimetrali e i muri interni, nonché dei locali accessori strutturalmente e funzionalmente collegati con le abitazioni, quali scale, locali per gli ascensori, ecc. (Corte di Cassazione n. 3169/1977).

Stesso discorso per quanto concerne i **locali adibiti** a **pertinenza** (es. box, autorimessa), per la rilevanza dei quali non è di ostacolo la circostanza che gli stessi, per le loro caratteristiche strutturali, siano idonei ad essere utilizzati anche autonomamente.

Il descritto **criterio** di **determinazione** della **superficie** dell'immobile non si applica, tuttavia, laddove le pertinenze presentino caratteristiche tali da far ritenere con certezza che esse abbiano esclusivamente destinazione autonoma e che la loro assegnazione al servizio dell'abitazione sia stata meramente formale.

Va evidenziato, al riguardo, che per l'applicazione dei benefici fiscali il legislatore tributario ha dato rilevanza solo ai suddetti requisiti relativi alla tipologia delle costruzioni, senza richiedere, invece, l'osservanza delle diverse ed ulteriori condizioni previste dalla stessa L. 408/1949 o da altre leggi speciali.

Quanto, infine, alle **nozioni** di «**negozio**» ed «**ufficio**», occorre tener presente che (Corte di Cassazione n. 4317/1994):

- il **negozio** costituisce il luogo deputato allo svolgimento di un'attività imprenditoriale consistente nell'offerta di beni e servizi al pubblico dei consumatori;
- l'**ufficio** rappresenta il luogo destinato alla esplicazione di un'attività professionale, accessibile agli utenti in determinate ore.

Esempio

Nella **categoria** dei **negozi** rientrano anche le botteghe, i laboratori e le officine di tipo artigianale, i locali destinati ad agenzia bancaria ed adibiti al ricevimento della clientela e ad operazioni bancarie di sportello (Corte di Cassazione n. 1699/1986), nonché le sale cinematografiche (Corte di Cassazione n. 659/1979).

Non è computabile con la superficie dei negozi quella destinata a portici (R.M. 460875/1988).

Cessioni

In presenza delle analizzate condizioni sono assoggettati all'**aliquota Iva** del **10%** i trasferimenti di fabbricati o porzioni di fabbricato, diversi dalle case di abitazione, ancorché non ultimati, purché permanga l'originaria destinazione, ceduti da imprese costruttrici (n. 127-undecies, Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972).

Tabella riepilogativa

<table>
<tr><th>OPERAZIONE</th><th>IMMOBILI</th><th>CEDENTE</th><th>CESSIONARIO</th><th>ALIQUOTA</th></tr>
<tr><td rowspan="8">CESSIONE</td><td rowspan="2">FABBRICATI «TUPINI»</td><td>Imprese costruttrici</td><td>Tutti</td><td>10%</td></tr>
<tr><td>Altre imprese</td><td>Tutti</td><td>22%</td></tr>
<tr><td rowspan="4">PORZIONI ABITATIVE DI FABBRICATO «TUPINI»</td><td rowspan="2">Imprese costruttrici</td><td>Tutti</td><td>10%</td></tr>
<tr><td>Req. «prima casa»</td><td>4%</td></tr>
<tr><td rowspan="2">Altre imprese</td><td>Tutti</td><td>10%</td></tr>
<tr><td>Req. «prima casa»</td><td>4%</td></tr>
<tr><td rowspan="2">PORZIONI NON ABITATIVE DI FABBRICATO «TUPINI»</td><td>Imprese costruttrici</td><td rowspan="2">Tutti</td><td>10%</td></tr>
<tr><td>Altre imprese</td><td>22%</td></tr>
</table>

Pertanto, quel che rileva ai fini dell'applicazione dell'**aliquota agevolata** è la presenza dei seguenti requisiti:

- **fabbricato** in **possesso** dei **criteri** di **proporzionalità** di cui all'art. 1, L. 1493/1962, e all'articolo unico, L. 1212/1967 tra le parti a destinazione abitativa e le parti aventi diversa destinazione;
- **cessione effettuata** dall'**impresa costruttrice**.

Nozione di «impresa costruttrice»

Per «**impresa costruttrice**», non si intende soltanto quella che ha per **oggetto principale** la **costruzione** di **immobili**, anche avvalendosi di imprese terze per la esecuzione dei lavori, ma anche l'impresa che «**occasionalmente**» svolge tale attività, a prescindere, cioè, sia dall'oggetto della sua normale attività che dai motivi per i quali gli edifici sono stati costruiti.

Inoltre, l'aliquota agevolata sarà applicabile in ordine al trasferimento, da parte delle imprese che hanno provveduto ad effettuare lavori di costruzione sugli stessi, sia di interi fabbricati che di singole porzioni di questi ultimi (uffici, negozi, box, ecc.).

Fabbricati interi

Per quanto concerne i fabbricati interi, con i quali si identificano gli **edifici complessi**, composti cioè da diverse unità immobiliari con **autonoma classificazione catastale**, ai fini dell'individuazione del trattamento tributario da attribuire alla loro cessione risulta determinante la sussistenza dei **requisiti** individuati dall'art. 13, L. 408/1949, nonché delle ulteriori condizioni previste dal sopramenzionato n. 127-undecies), Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972 alla luce del descritto intervento da parte dell'Agenzia delle Entrate sul contenuto relativo a tale numero della menzionata Tabella A, parte III, allegata al Decreto Iva a seguito delle previsioni di cui al D.Lgs. 175/2014.

In presenza di un unico acquirente, non rilevano, invece, le caratteristiche delle unità immobiliari in essi contenute (ad esempio utilizzo «prima casa») in quanto, in virtù dell'**inscindibilità** del **contratto** di **acquisizione**, le parti abitative non sono singolarmente individuabili.

Esempio n. 1

*Sussistenza dei **criteri** di **proporzionalità** tra le parti a destinazione abitativa e quelle aventi diversa destinazione.*

*Cessione di **fabbricato intero** effettuata da **impresa costruttrice**.*

*Presenza di un'unità immobiliare costituente «**prima casa**».*

***Aliquota Iva**: **10%**.*

Esempio n. 2

*Sussistenza dei **criteri** di **proporzionalità** tra le parti a destinazione abitativa e quelle aventi diversa destinazione.*

*Cessione di **fabbricato intero** effettuata da **soggetto diverso** dalle **imprese costruttrice**.*

*Presenza di un'unità immobiliare costituente «**prima casa**».*

Aliquota Iva**: **22%.

Esempio n. 3

***Non sussistenza** dei **criteri** di **proporzionalità** tra le parti a destinazione abitativa e quelle aventi diversa destinazione.*

***Cessione** effettuata da **impresa costruttrice**.*

Aliquota Iva: 22%

Anche per l'attribuzione dell'aliquota agevolata alle cessioni delle singole porzioni di fabbricato dovrà farsi riferimento alle caratteristiche dell'edificio in cui sono contenute, dovendo necessariamente sussistere, anche in questo caso, il rispetto delle sopraindicate proporzioni tra le parti dell'immobile. Pure in quest'ultima ipotesi, inoltre, per potersi applicare l'aliquota Iva del 10% le cessioni devono essere effettuate da imprese costruttrici.

Case di abitazione costruite anteriormente al 18 luglio 1949

L'**agevolazione non si applica** nel caso in cui oggetto della cessione siano case di abitazione costruite anteriormente alla data di entrata in vigore della L. 408/1949, ossia il 18.7.1949, oppure case di abitazione realizzate **senza licenza edilizia** o in contrasto con la licenza stessa.

Appalti per la costruzione

Ai fini dell'individuazione delle aliquote applicabili alle operazioni di costruzione degli edifici Tupini, è necessario distinguere le ipotesi in cui le prestazioni di servizi sono effettuate nei confronti di coloro che non agiscono nell'esercizio dell'impresa da quelle in cui tali prestazioni vengono rese invece verso soggetti passivi Iva.

Prestazioni verso soggetti che non agiscono nell'esercizio d'impresa

In questo caso, si applica un'**aliquota diversa** a seconda che in capo al committente sussistano o meno le condizioni per fruire dell'agevolazione prevista per l'acquisizione della «**prima casa**».

Le suddette prestazioni di servizi verranno, infatti, assoggettate all'aliquota del 4%, ai sensi del n. 39) della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. 633/1972, allorché ricorrano le citate condizioni, mentre dovrà addebitarsi l'imposta nella misura del 10% in caso contrario (n. 127-quaterdecies della Tabella A, parte III, allegata al Decreto Iva). Il menzionato n. 127-quaterdecies) non fa, tuttavia, riferimento esplicito ai fabbricati di cui alla L. 408/1949.

Ciò nondimeno, al fine di evitare un'ingiustificata disparità di trattamento tra i fabbricati «Tupini» composti da sole abitazioni e quelli formati anche da uffici e negozi secondo le prescritte proporzioni, è stato chiarito che anche la **realizzazione** di **fabbricati** di **edilizia abitativa comprendenti uffici** e **negozi** nelle percentuali sopra chiarite rientra nella previsione di cui al suddetto n. 127-quaterdecies) (C.M. 1/E/1994).

Tale orientamento è stato successivamente confermato sia nella R.M. 14.1.2014, n. 8/E, avente ad oggetto la costruzione di complessi immobiliari destinati a «**residenza turistico alberghiera**», sia nella recente risposta 18.9.2018, n. 4/E.

Prestazioni verso soggetti passivi Iva

Anche in questa ipotesi, è necessario effettuare una ulteriore distinzione in relazione alla natura del soggetto committente.

In particolare, nel caso in cui il **committente** sia rappresentato da **un'impresa** che svolge attività di **costruzione** di **immobili** per la successiva **vendita**, ivi compresi le **cooperative edilizie** e loro **consorzi**, anche se a proprietà indivisa, si applicherà l'aliquota ridotta del 4% (n. 39, Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. 633/1972).

FAC-SIMILE RICHIESTA DI ALIQUOTA IVA RIDOTTA

Spett.le impresa .....

Via .....

Il sottoscritto (cognome - nome), (titolare/legale rappresentante) dell'impresa (ragione sociale) con sede in (città), via (indirizzo committente), committente dei lavori relativi alla realizzazione di un fabbricato ai sensi dell'art. 13, L. 408/1949:

chiede

in ordine alle predette operazioni l'applicazione dell'Iva ridotta del 4% ai sensi del punto 39), Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. 633/1972 in quanto il predetto fabbricato è destinato alla vendita.
Si allega fotocopia del permesso di costruire rilasciato dal……
Il sottoscritto si impegna a informarVi sollecitamente in relazione ad ogni eventuale fatto o circostanza che faccia venir meno il diritto alla sopra indicata agevolazione.

Luogo e data.....

Il dichiarante.....

Si ricorrerà, inoltre, all'**aliquota** Iva del **4%** anche nell'ipotesi di contratto di appalto per la costruzione di una **residenza turistico-alberghiera**, laddove il fabbricato possieda le caratteristiche «Tupini» e il committente sia l'impresa che costruisce per la successiva vendita (R.M. 8/E/2014).

Allorché, invece, le prestazioni di servizi siano commissionate da altre imprese, le operazioni saranno assoggettate all'aliquota del 10%, in virtù del n. 127-quaterdecies) della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972 (C.M. 1/E/1994).

Contratti di subappalto

Le **aliquote ridotte** si applicano anche alle prestazioni di servizi dipendenti da **contratti** di **subappalto**, nonché alle prestazioni dipendenti da **contratti** d'**opera**, attraverso i quali l'impresa

costruttrice affida ad altri soggetti la realizzazione di parte dei lavori relativi alla costruzione dell'edificio (C.M. 19/E/2001).

Demolizione e fedele ricostruzione di fabbricati

L'aliquota agevolata in questione non può, invece, applicarsi allorché vengano realizzati interventi di demolizione e fedele ricostruzione di un fabbricato c.d. «Tupini» dal momento che tali interventi non possono essere ricondotti alle ipotesi di nuova costruzione, concretizzando, invece, meri **interventi** di **recupero** di **edifici preesistenti** (C.M. 11/E/2007).

Fabbricati interi

Come nel caso di cessione, anche nell'ipotesi di appalto per la costruzione avente ad oggetto un intero fabbricato con le caratteristiche indicate dalla «Legge Tupini», in presenza di un unico committente, non è possibile usufruire dell'aliquota ridotta del 4% laddove esista un'unità immobiliare destinata a costituire «prima casa» per l'acquirente.

L'**aliquota del 4%** sarà, invece, **applicabile** qualora l'appalto per la costruzione di un **intero fabbricato**, comprendente più abitazioni, venga commesso, per il tramite di unico rappresentante, da più soggetti in possesso dei requisiti «prima casa», con l'effetto di consentire a ciascuno dei soggetti di acquisire la proprietà di un'unica unità immobiliare (R.M. 164/E/1998).

In quest'ultimo caso, infatti, si realizza l'imprescindibile valutazione della posizione di ciascuno dei soggetti destinatari degli appartamenti, da realizzare in relazione al possesso dei requisiti per l'acquisizione della «prima casa».

Tabella riepilogativa

OPERAZIONE	IMMOBILI	CEDENTE	CESSIONARIO	ALIQUOTA
COSTRUZIONE	FABBRICATI «TUPINI»	TUTTE LE IMPRESE	Privati con requisiti «prima casa»	4%
			Imprese che svolgono attività di costruzione per la successiva vendita	4%
			Tutti gli altri soggetti	10%

Cessioni di beni

In tutte le ipotesi descritte, si applicherà l'aliquota ridotta del 4% alla cessione di beni, escluse le materie prime e semilavorate, forniti per costruire i fabbricati «Tupini» e ciò a prescindere dalla natura del committente (n. 24, Tabella A, parte II, Decreto Iva).

L'**agevolazione** si applica anche alle eventuali **prestazioni** di **posa** in **opera** poste in essere dal cedente, le quali si configurano come operazioni accessorie alle cessioni ex art. 12, D.P.R. 633/1972. ***(Il Sole 24 ORE – Estratto da "La Settimana Fiscale", Edizione n. 20 del 17 magio 2019, pag. 38-42)***

Sentenze tributarie

Il primo ricorso detta tempi e modalità della condotta processuale della parte resistente

Commissione tributaria regionale – Salerno - IX Sezione - Sentenza 28 marzo 2019, n. 2726

È inammissibile l'appello "autonomo" dell'Amministrazione promosso dopo il termine di 60 giorni decorrenti dalla ricezione del "primo" appello in ordine cronologico e già incardinato dal contribuente. Questo perché in base al Codice di procedura tributaria, dopo la proposizione dell'appello principale del contribuente l'amministrazione può presentare solo appello incidentale contestualmente alla costituzione in giudizio entro il termine perentorio di sessanta giorni. Così la Ctr Campania, sezione staccata di Salerno, sentenza 2726/9/19 (Presidente Notari, Relatore Minio) (clicca qui per consultarla).

La decisione

Per i giudici del gravame va condivisa la tesi del contribuente che, dopo aver presentato il proprio appello ed al quale è stato attribuito un autonomo numero di Rga (registro generale degli appelli), si è costituito nel procedimento "autonomo" introdotto con altro Rga dall'Amministrazione finanziaria, chiedendo la riunione degli appelli perché aventi ad oggetto l'impugnazione della medesima sentenza, e facendo rilevare l'inammissibilità dell'appelo proposto dall'agenzia per tardività. Difatti, in base all'articolo 54 del Dlgs 546 del 1992, l'appellato, nell'atto di controdeduzioni, può proporre appello incidentale entro il termine perentorio di 60 giorni dalla ricezione dell'impugnazione, e non può pertanto autonomamente proporre impugnazione oltre detto termine.

La vicenda

Un contribuente impugna nel luglio 2016 un'iscrizione ipotecaria fondata su due avvisi di accertamento. Evoca l'Agenzia delle Entrate-Riscossione e sostiene la nullità della stessa per mancata ricezione degli atti presupposti. La Ctp accoglie il ricorso introduttivo con sentenza depositata nel luglio 2017 perché la parte resistente non ha dimostrato la notifica degli atti presupposti e compensa le spese del giudizio. Ma il contribuente insiste sulla richiesta di condanna alle spese e ricorre in appello con gravame depositato nell'ottobre 2017. In seguito l'Agenzia delle Entrate-Riscossione propone un autonomo appello con gravame depositato nel marzo 2018. Il contribuente chiede e ottiene la riunione dei due procedimenti siccome proposti avverso al medesima sentenza e chiede l'inammissibilità dell'appello dell'agenzia per tardività.

Le considerazioni

Appello principale ed appello incidentale. L'appello principale è quello che viene cronologicamente presentato per primo, ed appello incidentale quello che viene presentato per secondo. Tale classificazione poggia sulla «data della presentazione».

Date di presentazione dell'appello principale. Sono diverse le "date di presentazione":

a) Nel caso dell'utilizzo del servizio postale, essa equivale alla data di consegna all'Ufficio Postale (articolo 16, comma 5, del codice di procedura tributaria);

b) Nel caso di utilizzo del messo comunale o messo autorizzato dell'amministrazione finanziaria o dell'ufficiale giudiziario (articolo 16, comma 2 e comma 4), essa si identifica con la data di consegna (o tentativo di consegna) al contribuente finale, e non con la data di consegna a queste tre categorie di soggetti.

Data di presentazione dell'appello incidentale. Ci sono due casi:

a) Se parte appellante incidentale non ha ancora ricevuto il ricorso in appello principale, allora valgono le stesse considerazioni precedenti;

b) Se parte appellante incidentale ha già ricevuto il ricorso in appello principale, allora non può notificare direttamente l'appello alla controparte, ma deve farlo consegnando lo stesso, in tante copie quante sono le parti che hanno partecipato in giudizio, congiuntamente alla costituzione in giudizio, direttamente alla Commissione Tributaria Regionale (articolo 54, comma 2).

La massima attenzione va posta agli appelli "last minute", vale a dire proposti all'ultimo momento, addirittura con utilizzo del mezzo del servizio postale. Spesso si incrociano. In tal caso, nel dubbio chi ha presentato per primo (si pensi se manca l'ora sulla raccomandata; ovvero alle diverse date di ricezione, etc.), conviene cautelativamente costituirsi come parte appellata e parte appellante incidentale sull'appello principale della controparte, e chiedere la riunione.

(Ferruccio Bogetti e Filippo Cannizzaro, Il Sole 24 ORE – Estratto da "Quotidiano del Fisco", 30 aprile 2019)

Esperto risponde

ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

- **IMPOSSIBILE L'ACCERTAMENTO SU ANNI D'IMPOSTA PRESCRITTI**

D) Una società subisce accertamento fiscale per l'anno 2008 che recupera una variazione in diminuzione Ires di 100mila euro; siccome nel 2008 l'imponibile fiscale era di 20mila euro (con Ires pari a 6.600 euro) risultavano perdite da riportare di 80mila euro.

Adesso si potrebbe chiudere la lite fiscale pagando il 40% di 6.600 euro (imposta sull'imponibile da accertamento). Che fine fanno, però, le perdite residue anno 2008 che, nel frattempo, sono state tutte compensate nell'anno 2009 (anno prescritto) considerando che non ho mai ricevuto un avviso dell'agenzia delle Entrate per tale anno? Se chiudo una lite fiscale relativa a un accertamento che prevede il disconoscimento di perdite fiscali in anni successivi, ormai prescritti, autorizza l'ufficio a fare accertamenti su tali anni?

R) Nel caso di specie, essendo ormai scaduti i termini per l'accertamento, la definizione delle liti pendenti non consente all'ufficio di notificare atti impositivi relativi all'anno d'imposta 2009.Nel sistema tributario, infatti, tutti gli avvisi di accertamento vanno notificati entro termini decadenziali. In particolare, per gli anni d'imposta fino al 2015, l'avviso di accertamento ai fini delle imposte sui redditi, Iva e Irap deve essere notificato entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o del quinto anno in caso di omessa presentazione della dichiarazione. Pertanto, l'Agenzia avrebbe dovuto notificare l'avviso di accertamento relativo al periodo d'imposta 2009 entro il 31 dicembre 2014.Inoltre, sempre per gli anni d'imposta fino al 2015, in caso di violazione comportante l'obbligo di denuncia per reati fiscali, i termini sono raddoppiati in relazione al periodo d'imposta in cui l'illecito è stato commesso. In tal caso, l'agenzia delle Entrate può notificare l'accertamento entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione oppure del decimo anno successivo a quello in cui avrebbe dovuto essere presentata la dichiarazione, nel caso di dichiarazione omessa o nulla. Pertanto, in caso di violazione comportante l'obbligo di denuncia per reati fiscali, l'Agenzia avrebbe dovuto notificare l'accertamento relativo all'anno d'imposta 2009 entro il 31 dicembre 2018. Va comunque precisato che, nel caso prospettato, per definire la lite pendente dinanzi alla CTR, il contribuente dovrà versare il 40% delle maggiori imposte accertate nell'atto originariamente impugnato.

(Rosanna Acierno, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 6 maggio 2019)

AGEVOLAZIONI

- **PATENT BOX: METODI DIVERSI PER RECUPERO DA IRAP E IRES**

D) Una società di capitali ha sottoscritto, a inizio 2019, un accordo di patent box con l'agenzia delle Entrate per il periodo 2015-2019. Al fine di recuperare il beneficio, con specifico riferimento agli anni 2015 e 2016, la società vorrebbe procedere con modalità diverse in relazione all'Ires e all'Irap. Per quanto riguarda l'Ires, con la presentazione di dichiarazioni integrative "ultrannuali" dei modelli Unico 2016 e Redditi 2017 (al fine di beneficiare nel 2015-2016 dell'aliquota Ires allora vigente pari al 27,5%, anziché al 24%); per quanto riguarda l'Irap, con l'indicazione del dato riferito a 2015 e 2016 nella dichiarazione relativa all'anno 2018 (modello Irap 2019). È possibile adottare una modalità di recupero dell'Irap diversa da quella dell'Ires o è preferibile adottare la stessa modalità per entrambe?

R) Sul punto manca un chiarimento esplicito da parte dell'agenzia delle Entrate. Tuttavia, vista la mancanza di indicazioni contrarie sia nel testo normativo, sia nella prassi della stessa Agenzia, si ritiene che debba essere consentito utilizzare modalità differenti per il recupero del beneficio da patent box ai fini Ires e Irap. Del resto, le differenti modalità di recupero dell'agevolazione sono poste su un piano di pari dignità.

(Gabriele Ferlito, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 13 maggio 2019)

- **ECO E SISMABONUS COMBINATI PER I LAVORI NELLA BIFAMILIARE**

D) Una bifamiliare creata unendo due corpi (a-b) con un corpo d'angolo (c), al catasto è così censita: subalterno 1, bene comune non censibile; subalterno 2, appartamento 1 (corpi b, c + porzione soffitta di a e deposito indipendente); subalterno 3, appartamento 2 (piano terra, primo e porzione di soffitta del corpo a + casetta in legno indipendente a uso deposito). Costituiscono condominio il subalterno 1 e, nel corpo a, il tetto in legno a copertura della soffitta condivisa e i muri maestri; sono escluse le parti strutturalmente indipendenti e a uso esclusivo (corpi b, c e pertinenze). Il corpo a richiede interventi radicali, mentre i corpi b-c solo interventi locali. Volendo applicare al condominio ecobonus e sismabonus, la valutazione di rischio sismico va fatta solo sull'aggregato (a, b e c) o anche sui depositi su cui non si interviene? L'intervento ai solai interpiano, con la funzione di legare i muri maestri che reggono il tetto comune, rientra nel bonus? Infine, la realizzazione di un cappotto dall'interno nei muri maestri a solo vantaggio dell'appartamento 2 rientra nel bonus?

R) È prevista la possibilità di cumulare ecobonus e sismabonus per interventi su parti comuni di edifici condominiali, ricadenti nelle zone sismiche 1, 2 e 3, nel caso in cui gli interventi siano volti congiuntamente alla riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica (articolo 1, comma 3, lettera a n. 1-11 della legge 205/2017, di Bilancio 2018, e articolo 14 Dl 63/2013, convertito in legge 90/2013). Tale beneficio è riconosciuto nella misura unica del:

-80%, se gli interventi determinano il passaggio a una classe di rischio sismico inferiore;
-85%, se gli interventi determinano il passaggio a due classi di rischio sismico inferiori.

La detrazione è ripartita in 10 quote annuali di pari importo e si applica su un ammontare delle spese non superiore a 136mila euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio.

L'Enea ha precisato che, per beneficiare della maggior detrazione, gli interventi, oltre al miglioramento sismico (riduzione di 1 o 2 classi), devono rispettare anche i requisiti energetici previsti per ottenere la detrazione ecobonus «maggiorata» del 70% o del 75% (intervento che riguardi più del 25% della superficie disperdente lorda o che realizzi, al termine dell'intervento la qualità media di valori termici previsti nel decreto interministeriale 26 giugno 2015). La bifamiliare, nel caso di specie, è considerata condominio. Come precisato anche nella circolare 7/E/2018, il sismabonus e l'ecobonus sui condomini - per i quali si applica la detrazione sino all'85% delle spese sostenute nei limiti di 96mila euro per ciascuna unità immobiliare - si applicano anche in presenza di un edificio di proprietà di un unico soggetto, purché si sia in presenza di almeno due unità immobiliari della stessa categoria catastale (ad esempio: due abitazioni e non di una abitazione e una pertinenza). In tal caso, è ammesso il pagamento, in alternativa alla detrazione, mediante la cessione del credito d'imposta corrispondente all'impresa esecutrice dei lavori o a un soggetto collegato all'intervento (subappaltatore, fornitore di materiali, altro condomino, altra impresa del medesimo gruppo, circolari 11/E e 17/E del 2018). Trattandosi di intervento sulle parti strutturali, i lavori devono riguardare l'intero edificio (e non solo una parte di esso). Diversamente, se si tratta di annessi staccati (non collegati fisicamente), la valutazione sismica riguarda solo l'intero edificio su cui si interviene. Lo stesso vale per il cappotto che, ai fini della detrazione, deve riguardare l'intero edificio. In mancanza di tali condizioni, per i lavori sulla parte abitativa si rende applicabile la detrazione del 50% per ristrutturazioni edilizie (articolo 16-bis del Tuir, Dpr 917/1986, e articolo 1, comma 67 della legge 30 dicembre 2018, n. 145, di Bilancio per il 2019; si veda anche la guida al 50% su www.agenziaentrate.it).

(Marco Zandonà, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 13 maggio 2019)

CONTRIBUENTI MINORI, MINIMI E REGIMI CONTABILI

- **NIENTE FORFAIT SE SI FATTURA ALLA SRL CON CONTROLLO INDIRETTO**

D) Una Srl artigiana che produce cosmetici ha un unico socio (che è anche l'amministratore unico). Egli ha in carico come coadiuvante il fratello, per il quale paga la contribuzione Inps come lavoratore autonomo (collaboratore familiare). Il fratello, che non è mai stato dipendente, cessa la collaborazione familiare e la posizione Inps in carico al socio unico per iniziare un'attività autonoma come agente di commercio, optando per il regime forfettario. Può restare nel regime forfettario se fatturerà il 100% dei suoi ricavi alla Srl del fratello?

R) Non possono avvalersi del regime forfettario gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari di cui all'articolo 5 del Tuir, ovvero che controllano, direttamente o indirettamente,

società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

La circolare 9/E/2019 ha chiarito che la causa ostativa costituita dalla partecipazione in Srl scatta alla compresenza di due condizioni: il controllo diretto o indiretto di società a responsabilità limitata o di associazioni in partecipazione; l'esercizio da parte delle stesse di attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni. La stessa circolare ha chiarito che si ha controllo indiretto anche nel caso in cui il controllo sia esercitato dai famigliari, ivi compreso il fratello (in quanto parente entro il III grado). Quindi, nell'ipotesi posta dal lettore, si è in presenza di controllo indiretto.

Per quanto riguarda la seconda condizione, questa si verifica sempre quando la persona fisica che fruisce del regime forfettario effettua cessioni di beni o prestazioni di servizi tassabili con imposta sostitutiva alla società a responsabilità limitata direttamente o indirettamente controllata, la quale, a sua volta, deduce dalla propria base imponibile i correlativi componenti negativi di reddito.

Nel caso posto dal lettore, si verifica proprio questa situazione di fatturazione del soggetto forfettario alla Srl controllata indirettamente e pertanto scatta la causa ostativa all'applicazione del medesimo regime.

(Cristina Odorizzi, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 13 maggio 2019)

- **IL PROFESSIONISTA-AGRICOLTORE PUÒ ACCEDERE AL REGIME**

D) Un contribuente che svolge due attività (professionale e agricola) con regime speciale Iva (a compensazione) può optare per il regime forfettario? Se invece fosse in regime Iva ordinario, rappresenterebbe una causa ostativa?

R) Con la circolare 7 del 28 gennaio 2008 l'agenzia delle Entrate ha chiarito che non vi sono ostacoli a che un contribuente che applica il regime speciale Iva possa adottare il regime dei minimi per le attività d'impresa esercitate. Data la assoluta similitudine delle norme sul regime dei minimi e su quello forfettario non vi sono dubbi circa la possibilità di esercitare il regime forfettario per le attività d'impresa anche se il contribuente svolge attività agricola in regime speciale. Inoltre la successiva circolare 13 del 26 febbraio 2008 ha chiarito che, se il contribuente agricolo opta per l'applicazione dell'Iva nei modi ordinari potrà certamente applicare per le attività d'impresa o lavoro autonomo il regime dei minimi, quindi, aggiornando il chiarimento ad oggi, egli potrà applicare il regime forfettario.

(Paolo Meneghetti, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 6 maggio 2019)

IVA

- **NON SI POSSONO EMETTERE E-FATTURE AI SOGGETTI ESTERI**

D) A quali adempimenti è tenuto un forfettario, se riceve una fattura per provvigioni estere da soggetti quali Booking o Airbnb? Deve emettere autofattura da integrare con Iva, e procedere al relativo versamento, anche se ha volume d'affari inferiore a 65mila euro? In caso affermativo, può emettere solo per queste operazioni fattura elettronica con Codice identificativo prestatore estero "XXXXXXX", ovviando così alla compilazione dell'esterometro? Deve redigere la dichiarazione annuale Iva? Si precisa che l'importo massimo di tali provvigioni potrebbe essere di 5mila euro.

R) In base all'articolo 3-bis del Dlgs 127/2015, e da quanto risulta dalle specifiche tecniche allegate al provvedimento 30 aprile 2018 dell'agenzia delle Entrate, per le fatture cartacee ricevute da un soggetto non residente, in relazione a operazioni effettuate da soggetto Iva nazionale, non vi è la possibilità da parte di quest'ultimo di emettere fattura elettronica da inviare tramite il Sistema di interscambio, indicando nel file Xml il codice convenzionale a sette X.

Occorrerà, pertanto, previa integrazione di tale fattura con l'aliquota e l'importo dell'Iva dovuta, trasmettere telematicamente i relativi dati (esterometro) all'agenzia delle Entrate entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello della data di ricezione del documento, e versare la relativa Iva entro il giorno 16 del mese successivo a quello del pagamento del corrispettivo o a quello di emissione della fattura, ex articolo 1, comma 60, della legge 190/2014 e articolo 6, commi 3 e 4, del Dpr 633/1972, senza possibilità di esercitare il diritto alla detrazione. In ogni caso, il contribuente forfettario è esonerato dall'obbligo di presentare la dichiarazione Iva annuale.

(Giuseppe Barbiero, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 13 maggio 2019)

- **E-FATTURA PER LE PROVVIGIONI DI INTERMEDIARI ASSICURATIVI**

D) Una società svolge attività di intermediazione assicurativa nei confronti di altre società del settore. A livello mensile le attività vengono riepilogate su estratti conto nei quali, a fronte di ogni polizza incassata per conto della compagnia mandante, sono evidenziate le provvigioni maturate. Su tali provvigioni viene applicata la ritenuta ex articolo 25-bis del Dpr 600/73, escluse le provvigioni derivanti da incassi diretti, ex comma 5 del citato articolo. Molti clienti della società sostengono che non occorra emettere alcuna fattura da inviare al Sistema d'interscambio in quanto è sufficiente, a livello fiscale e contabile, il solo estratto conto. Secondo la società, invece, pur essendo le provvigioni assicurative esenti da Iva ex articolo 10 del Dpr 633/72, occorre inviare obbligatoriamente la fattura elettronica. Chi ha ragione?

R) Poiché secondo l'articolo 3, primo comma, del Dpr 633/1972 le attività di intermediazione assicurativa costituiscono prestazioni di servizio scaturenti da rapporti di mandato, per le relative provvigioni occorre emettere, all'atto del pagamento del corrispettivo, fattura elettronica in cui indicare quale natura dell'operazione il codice «N4» e da veicolare attraverso il Sistema

d'interscambio, a norma dell'articolo 1, comma 3, del Dlgs 127/2015, come sostituito dall'articolo 1, comma 909, lettera a, numero 3, legge 205/2017, di Bilancio 2018.

(Giuseppe Barbiero, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 6 maggio 2019)

REDDITI DI IMPRESA

- **OBBLIGHI COMUNICATIVI PER SOCIETÀ DI PARTECIPAZIONE**

D) Una società a responsabilità limitata (Srl) ha un capitale investito inferiore ai 100mila euro, principalmente rappresentato dal valore delle partecipazioni (immobilizzate), detenute in una piccola Srl immobiliare e in una ulteriore Srl che effettua attività di servizi di consulenza con fatturato inferiore ai 100mila euro. La società titolare delle partecipazioni ha sempre operato con un fatturato minimo realizzato nei confronti delle società controllate, a titolo di servizi di coordinamento. Con la recente introduzione dell'articolo 162-bis del Tuir (Dpr 917/1986) la società capogruppo, nonostante i livelli familiari di operatività, deve essere considerata una holding di tipo industriale ed effettuare la comunicazione annuale dei dati all'anagrafe tributaria?

R) La norma citata dal lettore non prevede esclusioni limitative o in base al totale attivo e, di conseguenza, si ritiene che gli adempimenti richiesti debbano essere adottati. Si ricorda che l'articolo 10, comma 10 del Dlgs 141/2010 stabilisce che gli obblighi comunicativi di cui all'articolo 7, comma 6 e 11, del Dpr 605/1973, permangono nei confronti delle società di partecipazione non finanziaria e assimilati di cui alla lettera c del comma 1 dell'articolo 162-bis del Tuir anche se esclusi dagli obblighi dell'articolo 106 del Dlgs 385/1993. La lettera c del comma 1 dell'articolo 162-bis del Tuir definisce società di partecipazione non finanziaria e assimilati: i soggetti che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari; i soggetti che svolgono attività non nei confronti del pubblico di cui al comma 2 dell'articolo 3 del regolamento emanato in materia di intermediari finanziari in attuazione degli articoli 106, comma 3, 112, comma 3 e 114 del Dlgs 385/1993, nonché dell'articolo 7-ter, comma 1-bis, della legge 130/1990. L'esercizio in via prevalente di attività di assunzione di partecipazioni in soggetti diversi dagli intermediari finanziari sussiste quando, in base ai dati del bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso, l'ammontare complessivo delle partecipazioni in questi soggetti e altri elementi patrimoniali intercorrenti con i medesimi, unitariamente considerati, sia superiore al 50% del totale dell'attivo patrimoniale.

(Gianluca Dan, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 6 maggio 2019)

REDDITI TERRENI E FABBRICATI

- **REDDITI FONDIARI TASSATI ANCHE SE NON PERCEPITI**

D) Sono proprietario di un appartamento che avevo concesso in locazione (in regime di cedolare secca) e che l'inquilino ha lasciato anticipatamente lo scorso anno, inviandomi disdetta solo pochi

giorni prima di rilasciare l'immobile. Poiché non è stato corrisposto il canone relativo all'ultima mensilità, nonostante i miei solleciti, ho richiesto e ottenuto dal giudice la liquidazione di detta mensilità unitamente ai sei mesi di indennità per mancato preavviso. A seguito dell'azione legale rientrerò verosimilmente in possesso delle somme il prossimo anno (pignoramento del quinto dello stipendio). Devo dichiarare e versare le imposte per la mensilità non incassata nel modello Redditi 2019? Qual è l'imposizione fiscale prevista per le sei mensilità di mancato preavviso?

R) L'articolo 26 del Dpr 917/1986 (Tuir) stabilisce che i redditi fondiari si tassano a prescindere dalla loro percezione. I canoni di locazione maturati contrattualmente, dunque, devono essere dichiarati per intero anche se non incassati. Con riferimento all'indennità di mancato preavviso conseguita dal locatore, si è dell'avviso che si tratti di indennità sostitutiva di reddito perduto, ex articolo 6 del Tuir. Pertanto, deve essere assoggettata a imposizione come reddito fondiario, cioè alla stregua del reddito sostituito.

(Luigi Lovecchio, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 13 maggio 2019)

- **TERRENO RICLASSIFICATO: SERVE UNA NUOVA PERIZIA GIURATA**

D) Nel 2018 ho rideterminato il valore di acquisto di un terreno edificabile ereditato molti anni fa. Il piano di governo del territorio (Pgt) prevedeva due diverse destinazioni urbanistiche (nell'unico mappale) ben evidenziate nella perizia giurata, a cui sono stati attribuiti due distinti valori: un valore per la grande porzione a concessione diretta e un valore per la residuale porzione ricadente in piano attuativo. Ho pagato nel 2018 la prima delle tre rate dell'imposta sostitutiva (8%) calcolata sul valore totale. Ad aprile 2019 è stata adottata la variante del Pgt che rende a concessione diretta anche la piccola porzione residuale. Intendo comunque frazionare e vendere solamente la porzione già a concessione diretta al suo valore periziato: occorre una nuova perizia giurata?

R) La risposta è affermativa: per rideterminare il valore del terreno in seguito a una sua riclassificazione urbanistica, è necessario munirsi di una nuova perizia di stima giurata. La rideterminazione del valore di acquisto consente di ridurre la plusvalenza in caso di cessione con un possibile risparmio delle imposte. In dettaglio: il 1° gennaio 2019 è la data a cui far riferimento per il possesso delle partecipazioni o terreni; il 30 giugno 2019 è la data fissata per il giuramento della perizia e per il pagamento della prima rata. Il pagamento può essere dilazionato in tre rate annuali, con scadenza quindi 30 giugno 2019, 30 giugno 2020 e 30 giugno 2021. Sugli importi dilazionati si applica l'interesse del 3 per cento.

(Albino Leonardi, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 8 aprile 2019)

RISCOSSIONE

- **NESSUNA MISURA CAUTELARE SUL SOLO DIRITTO DI ABITAZIONE**

D) Vorrei acquistare la prima casa, con mutuo. Sono in regime di separazione dei beni, ma mia moglie ha debiti abbastanza importanti con il Fisco. Cosa può succedermi visto che l'immobile è

destinato a essere la casa coniugale? Il mutuo sarebbe intestato a me.

R) A fronte di debiti erariali e/o contributivi, l'agente della Riscossione può avviare misure cautelari, quali ad esempio il fermo amministrativo o l'iscrizione di ipoteca e/o esecutive, quali il pignoramento, sui beni (autovettura, immobili, conti correnti, eccetera) intestati al debitore principale e/o al suo coobbligato e/o agli altri responsabili solidali. Nel caso prospettato nel quesito, ove l'immobile fosse intestato anche o solo al debitore, se il credito per cui si procede non è complessivamente inferiore a 20mila euro l'iscrizione di ipoteca esattoriale ex articoli 77 del Dpr 602/73 e 29 del Dl 78/2010, può essere adottata decorsi 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento, o 90 giorni dalla notifica dell'accertamento esecutivo.

L'articolo 77, comma 1-bis, del Dpr 602/73 sancisce che l'ipoteca può essere iscritta anche se rappresenta la prima casa del debitore e nonostante il valore del debito complessivo per cui si procede, essendo inferiore a 120mila euro, non consenta l'espropriazione, salvo il limite dei 20mila euro, previsto specificamente per l'ipoteca. Secondo altra giurisprudenza di merito, l'ipoteca può essere iscritta su un bene immobile di cui il contribuente è proprietario al 50%, e allo stesso assegnato in qualità di casa coniugale, a seguito della separazione personale, essendo irrilevante che l'assegnazione sia anteriore all'iscrizione dell'ipoteca esattoriale (Ctr Torino 494/6/18). Qualora, invece, l'immobile non fosse intestato al debitore, va rilevato comunque che secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità, in base all'articolo 2810 del Codice civile, l'ipoteca può essere iscritta anche sul diritto di usufrutto (Cassazione, sentenza 6703/2017, Ctr Torino, sentenza 1336/6/2017). Altra giurisprudenza ha tuttavia sancito che, essendo l'ipoteca esattoriale una misura cautelare peculiare, non assimilabile né a quella legale né a quella giudiziale, non può essere disposta sul diritto di usufrutto (Ctp Varese, sentenza 12/4/2013).L'ipoteca esattoriale non può invece essere iscritta sul diritto reale di abitazione, trattandosi di diritto strettamente connesso alla persona, non alienabile né concedibile in locazione (Ctp Firenze, sentenza 902/29/2016 e Ctp Bari, sentenza 133/15/2010).

(Rosanna Acierno, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 6 maggio 2019)

TRIBUTI LOCALI

- **IL RAVVEDIMENTO LUNGO È A DISCREZIONE DEL COMUNE**

D) Vorrei sapere se il versamento Imu effettuato con ritardo di oltre due anni dall'anno di imposta, ma prima della notifica dell'avviso di accertamento (ad esempio, cinque mesi), possa ridurre la base imponibile sulla quale l'ente calcola la sanzione del 30 per cento. Lo stesso è valido per il pagamento, in eccesso, dell'Imu nel terzo anno precedente, non rimborsato ancora al contribuente?

R) In generale, si rileva che molti Comuni hanno regolamentato il ravvedimento lungo, ovvero quello che può essere effettuato oltre l'anno, e in alcuni casi entro il termine decadenziale per la notifica di

atti di accertamento. Ma si tratta di una mera possibilità, non esercitata da tutti i Comuni, che comunque presuppone il versamento di una quota di interessi e di sanzioni.

Nel caso prospettato dal lettore, sembra che si sia in presenza di un semplice versamento dell'imposta dovuta, effettuato in ritardo. Questo dà luogo all'applicazione della sanzione del 30% per tardivo versamento.

Per quanto riguarda la possibilità di compensare quanto dovuto per un atto di accertamento, anche se solo di irrogazione delle sanzioni, e quanto dovuto al contribuente a titolo di rimborso, la normativa prevede la possibilità di compensazione, che però deve essere regolamentata dal Comune, ex articolo 1, comma 167, della legge 296/2006. Occorrerà, pertanto, verificare il regolamento comunale.
(Pasquale Mirto, Il Sole 24 ORE – Estratto da "L'Esperto risponde", 13 maggio 2019)

Proprietario ed Editore: Il Sole 24 Ore S.p.A.

Sede legale e amministrazione: Via Monte Rosa 91- 20149 Milano

Redazione: Redazioni Editoriali Professionisti e Aziende - Direzione Publishing - Roma

© 2019 Il Sole 24 ORE S.p.a.
Tutti i diritti riservati.
È vietata la riproduzione anche parziale e con qualsiasi strumento.

I testi e l'elaborazione dei testi, anche se curati con scrupolosa attenzione, non possono comportare specifiche responsabilità per involontari errori e inesattezze.