



**Il periodico di approfondimento
del Commercialista Telematico ®**

In questo numero



In materia di:

**Fiscalità immobiliare
Operazioni straordinarie
Iva
Imposta di registro**



L'angolo della Giurisprudenza



VOCI DAL FORUM





**Il periodico di approfondimento
del Commercialista Telematico ®**

In questo numero

	pagina
 Decreto Semplificazioni - Agevolazioni prima casa: allineamento definizione di abitazione di lusso ai fini Iva/Registro di Gianfranco Antico	2
Il passaggio generazionale dell'azienda di Fabio Carriolo	7
Imposta di registro: non c'è la responsabilità solidale degli eredi di Federico Gavioli	14
Gli obblighi della P.A. per la corretta riscossione coattiva degli oneri di urbanizzazione di Massimo Pipino	18
Associazioni sportive e split payment IVA di Nicola Forte	20
 La tutela del legittimo affidamento ed i mutamenti giurisprudenziali di Valeria Nicoletti	22
 Voci dal Forum: Reverse charge e installazione impianti	24



Decreto Semplificazioni - Agevolazioni prima casa: allineamento definizione di abitazione di lusso ai fini Iva/Registro


di Gianfranco Antico

Le agevolazioni “prima casa”, introdotte dalla legge 22 aprile 1982, n. 168, sono disciplinate dalla nota II - bis, dell'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 131/86, contenente il T.U. dell'imposta di registro, aggiunta dall'art. 16 del D.L. n. 155 del 22 maggio 1993, convertito dalla L. n. 243 del 19 luglio 1993, con contestuale modifica del comma 1 del citato art. 16, nonchè dal D.Lgs. n. 437/90, dal D.P.R. n. 643/72 e dalla Tabella A, parte seconda e terza, allegata al D.P.R. n. 633/72.

Come è noto, con la circolare n. 18/E del 29 maggio 2013 l'Agenzia delle Entrate ha diramato un vera e propria guida in materia di imposta di registro, affrontando, fra l'altro, tutte le questioni relative all'agevolazione prima casa, cui ha fatto seguito la circolare n.2/E del 21 febbraio 2014, in ordine alle novità introdotte dal 1° gennaio 2014.

Facciamo il punto della questione, alla luce anche dell'ultimo intervento normativo – art. 33 del D.Lgs.n.175 del 21 novembre 2014, che a decorrere dal 13 dicembre 2014 ha allineato la definizione di abitazione di lusso, ai fini Iva e registro.

Il punto normativo

L'art.10 del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23, come modificato dall'art.26, comma 1, del D.L. 12 settembre 2013, n.104, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 novembre 2013, n.128, e dall'art.1, comma 608, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, ha introdotto, a decorrere dal 1° gennaio 2014, rilevanti novità nel regime impositivo applicabile, ai fini delle imposte indirette, agli atti, a titolo oneroso, traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari.

Per effetto delle modifiche introdotte dall'art.10 del D.Lgs. n.23/2011, l'imposta di registro per l'acquisto della prima casa è dovuta nella misura del 2 per cento per i trasferimenti di case di abitazione, “ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrano le condizioni di cui alla nota II bis”. Restano, invece, confermate le condizioni cui è subordinata l'applicazione delle agevolazioni per l'acquisto della prima casa, oltre che le cause di decadenza, in virtù dell'espresso richiamo contenuto nella lettera b) del comma 1 dell'art.10 del D.Lgs. citato, alle disposizioni recate dalla Nota II-bis all'art.1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR.

A decorrere dal 1° gennaio 2014, dunque, l'applicabilità delle agevolazioni prima casa risulta vincolata, ai fini dell'imposta di registro, alla categoria catastale in cui è classificato o classificabile l'immobile e non più alle caratteristiche individuate dal D.M. Lavori Pubblici del 2 agosto 1969, così come previsto dall'art.1, quinto periodo, della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, nella formulazione applicabile fino al 31 dicembre 2013.

Le categorie catastali individuate dal richiamato art.10, comma 1, lettera a) del D.Lgs. per le quali non è possibile fruire delle agevolazioni prima casa sono:

- le abitazioni di tipo signorile (cat. A/1),
- le abitazioni in ville (cat. A/8),

i castelli e i palazzi di eminenti pregi artistici e storici (cat. A/9).

Pertanto, in sede di stipula dell'atto di trasferimento o di costituzione del diritto reale sull'abitazione per il quale si intende beneficiare del trattamento agevolato riservato all'acquisto della prima casa, sarà sufficiente indicare, oltre che la sussistenza delle altre condizioni richieste dalla Nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa, Parte prima, allegata al TUR, la classificazione o la classificabilità dell'immobile nelle categorie catastali che possono beneficiare del regime di favore, che sono:

- ⊙ le abitazioni di tipo civile (cat. A/2)
- ⊙ le abitazioni di tipo economico (cat. A/3)
- ⊙ le abitazioni di tipo popolare (cat. A/4)
- ⊙ le abitazioni di tipo ultrapopolare (cat. A/5)
- ⊙ le abitazioni di tipo rurale (cat. A/6)
- ⊙ le abitazioni in villini (cat. A/7)
- ⊙ le abitazioni ed alloggi tipici dei luoghi (cat. A/11)

Resta fermo che le agevolazioni prima casa non possono essere fruite in relazione ad immobili che rientrano in categorie catastali diverse da quelle previste per gli immobili abitativi, come ad esempio, per gli immobili rientranti nella categoria catastale A/10 (Uffici e studi privati).

Si segnala che per i trasferimenti soggetti ad IVA, le agevolazioni prima casa, stabilite dal numero 21 della Tabella A, parte II, allegata al DPR n. 633 del 1972, prevedono – prima delle ultime modifiche - che l'individuazione delle case di abitazione per le quali è possibile fruire delle agevolazioni sia invece ancorata ai criteri dettati dal citato DM 2 agosto 1969¹, a prescindere dalla categoria catastale nella quale l'immobile risulta censito in catasto.

Sul punto evidenziamo che l'art.33 del D.Lgs sulle semplificazioni fiscali n.175 del 21 novembre 2014 ha modificato il n.21 della tabella A, parte II, allegata alla legge Iva, al fine di individuare le abitazioni escluse dall'agevolazione non più in base alle caratteristiche costruttive ma attraverso il regime catastale, allineando così le norme.

Infatti, dal 13 dicembre 2014, al n. 21 della Tabella A, Parte II, allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, le parole: «*non di lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969*» sono state sostituite dalle seguenti: «*ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9*».

Si rileva, inoltre, che l'assoggettamento dell'atto di trasferimento o costituzione del diritto reale prima casa ad imposta di registro piuttosto che ad IVA esplica effetti anche ai fini del trattamento fiscale applicabile per le imposte ipotecarie e catastali.

Per i trasferimenti soggetti all'IVA, trovano, infatti, applicazione le imposte ipotecarie e catastali nella misura fissa di euro 200 ciascuna (oltre che l'imposta di registro nella misura fissa di 200 euro, nonché l'imposta di bollo, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali), mentre per i trasferimenti soggetti ad imposta di registro, le imposte ipotecarie e catastali sono applicabili nella misura fissa di euro 50 ciascuna.

Come indicato nella circolare n.2/2014, l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali nella misura di euro 50 ciascuna concretizza la misura ordinaria per gli atti soggetti ad imposta di registro proporzionale; da ciò consegue che anche nell'ipotesi di decadenza dalle agevolazioni prima casa, fruite in sede di acquisto, ipotesi per la quale la Nota II – bis, punto 4, all'art.1 della Tariffa, parte prima, allegata al TUR, stabilisce che “*sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura ordinaria...*”, il recupero della maggiore imposta

[Continua](#)

riguarderà esclusivamente l'imposta di registro, che dovrà essere applicata nella misura del 9%, e non le imposte ipotecarie e catastali, in ogni caso dovute (a prescindere dalla sussistenza delle condizioni per beneficiare delle agevolazioni prima casa) nella misura fissa di 50 euro ciascuna.

Si riporta qui di seguito la tabella contenuta nella circolare n.2/E del 21 febbraio 2014, che sintetizza la tassazione applicabile ai trasferimenti di abitazioni prima casa sulla base della normativa in vigore fino al 31 dicembre 2013 e di quella applicabile a partire dal 1° gennaio 2014.

TABELLA AGEVOLAZIONI PRIMA CASA

Cedente	IVA		Registro		Ipotecaria		Catastale	
	Dal 2014	Fino al 2013	Dal 2014	Fino al 2013	Dal 2014	Fino al 2013	Dal 2014	Fino al 2013
PRIVATO (Fuori dal campo Iva)			2%	3%	50	168	50	168
Soggetto IVA	4%	4%	200	168	200	168	200	168

Come evidenziato nel corpo della circolare n.2/2014, l'agevolazione prevista, ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, per i trasferimenti e per gli atti di costituzione di diritti immobiliari su fabbricati prima casa, derivanti da successione o donazione risulta applicabile anche in data successiva al 1° gennaio 2014.

Pertanto, le imposte ipotecarie e catastali sono dovute, a decorrere dal 1° gennaio 2014, nella misura di 200 euro ciascuna. Restano, inoltre, dovuti l'imposta di bollo, le tasse ipotecarie e i tributi speciali catastali.

LE REGOLE GENERALI

Per poter godere delle agevolazioni fiscali è necessario che :

- ✗ l'immobile sia ubicato nel Comune in cui l'acquirente abbia o stabilisca entro 18 mesi dall'acquisto la propria residenza o nel Comune nel quale svolga la propria attività, incluse quelle senza remunerazione; per gli italiani trasferiti all'estero per motivi di lavoro, l'immobile deve essere situato nel comune dove ha sede o esercita l'attività il datore di lavoro (che può essere anche un soggetto non imprenditore), mentre per i cittadini emigrati l'abitazione può essere la prima casa, ovunque ubicata, nel territorio nazionale;
- ✗ nell'atto di acquisto (o nel contratto preliminare, al fine di usufruire dell'aliquota agevolata sin dagli acconti eventualmente corrisposti²) l'acquirente dichiarare:
 - ⊙ di voler stabilire la residenza nel comune dell'acquisto, se non vi si trova già o se in questo non si trova la sua sede dell'attività (vedi sopra);
 - ⊙ di non essere titolare, esclusivo o in comunione con il coniuge, di diritti di proprietà, usufrutto, uso o abitazione di altra casa di abitazione nel comune dove è situato l'immobile acquistato);
 - ⊙ di non essere titolare, neppure per quote di comproprietà o in regime di comunione legale, in tutto il territorio nazionale, di diritti di proprietà, anche nuda, o di diritti reali di godimento su altra casa di abitazione acquistata dall'acquirente o dal coniuge con le agevolazioni " prima casa ", a partire da quelle previste dalla legge 22.04.82 n. 168 (la titolarità di una sola quota di altra casa, non in comunione con il coniuge, non impedisce l'acquisto agevolato³).

L'agevolazione prima casa si applica, sussistendone i requisiti dianzi precisati, anche all'acquisto, contestuale o con atto separato, delle pertinenze dell'immobile acquistato con la stessa agevolazione. Sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili tassativamente nelle categorie catastali:

Continua



- C/2 (magazzini e locali di deposito);
- C/6 (stalle, scuderie, rimesse, autorimesse);
- C/7 (tettoie chiuse o aperte).

Le pertinenze rientranti nelle suddette categorie catastali possono beneficiare dell'agevolazione in parola, se sono destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato.

Al fine della "destinazione a servizio" è necessario che la pertinenza sia posta in prossimità dell'abitazione principale acquistata con l'agevolazione prima casa.

Osserva la circolare n.18/2013 che, naturalmente, sono escluse le pertinenze poste a servizio di un bene non acquistato con le agevolazione, fatte salve le seguenti eccezioni:

- pertinenze di abitazioni acquistate da imprese costruttrici senza applicazione dell'aliquota IVA agevolata, perché poste in essere prima del 22 maggio 1993;
- pertinenze poste al servizio di un bene non agevolato in quanto acquistato prima dell'entrata in vigore della legge 22 aprile 1982, n. 168 che ha introdotto l'agevolazione in questione (cfr. C.M. n.31/2010);
- pertinenza di immobile acquisito allo stato rustico, per il quale non si è fruito dell'agevolazione prima casa, se all'epoca dell'acquisto sussistevano, comunque, le condizioni soggettive ed oggettive richieste ai fini della fruizione dell'agevolazione (cfr. C.M.n.31/2010).

Decadenza dall'agevolazione prima casa

L'acquirente decade dai benefici fiscali usufruiti in sede di acquisto dell'immobile se:

- ⊙ le dichiarazioni previste dalla legge – cioè quelle sopra indicate – sono mendaci;
- ⊙ non trasferisce la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile entro 18 mesi dell'acquisto; il mancato trasferimento comporta la decadenza dall'agevolazione anche nell'ipotesi in cui il soggetto ceda l'immobile prima che sia decorso il termine dei diciotto mesi. Sul punto, la circolare n.19/E del 1° marzo 2001, aveva già precisato che *"la dichiarazione di intento, consistente nella manifestazione della volontà di stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato, espressa nell'atto di trasferimento, costituisce vero e proprio obbligo dell'acquirente sancito con la decadenza dalle agevolazioni. Da tale dichiarazione consegue l'onere per l'acquirente di trasferire effettivamente la residenza, entro il termine di diciotto mesi a pena di decadenza, nel comune in cui è situato l'immobile acquistato e di darne prova all'ufficio spontaneamente o a richiesta"*.
- ⊙ trasferisce, con atto a titolo oneroso o gratuito, l'abitazione prima che sia decorso il termine di 5 anni dalla data di acquisto, a meno che entro un anno non proceda al riacquisto di un altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

Non si decade dalle agevolazioni se entro un anno dal trasferimento, a titolo oneroso o gratuito, il contribuente acquista un terreno e, sempre nello stesso termine, realizza su di esso un immobile da adibire ad abitazione principale (cfr. R.M. n.44/2004).

In tal caso, per non incorrere nella decadenza dal beneficio è richiesto che entro l'anno dall'alienazione venga ad esistenza il fabbricato destinato ad abitazione principale. Non è necessario che il fabbricato sia ultimato. È sufficiente che lo stesso entro l'anno venga ad esistenza, cioè acquisti rilevanza dal punto di vista urbanistico (deve esistere il rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e deve essere stata completata la copertura).

In caso di decadenza:

- è dovuta la differenza tra le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura ordinaria e le imposte corrisposte per l'atto di trasferimento, una sanzione pari al 30% delle stesse imposte, e il pagamento degli interessi di mora;
- se la cessione è soggetta ad IVA, l'Ufficio procederà al recupero nei confronti degli acquirenti della differenza d'imposta non versata (ossia la differenza tra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata), nonché irrognerà una sanzione pari al 30% della differenza medesima, e richiederà il pagamento degli interessi di mora.

Note

- (1) - Il DM 2 agosto 1969 individua le caratteristiche che qualificano come "di lusso" le abitazioni; in particolare, gli articoli da 1 a 7 qualificano come "di lusso" alcune tipologie di unità immobiliari che presentano specifici requisiti (ad esempio, superficie superiore a 240 mq, esclusi balconi, terrazze, cantine, soffitte, scale e posti macchina), piscina superiore a 80 mq, ecc.) mentre l'art. 8 del decreto stabilisce che sono considerate "di lusso" le case e le singole unità immobiliari che presentano oltre 4 delle caratteristiche indicate nella Tabella allegata al decreto (superficie superiore a 160 mq (esclusi balconi, terrazze, cantine, soffitte, scale e posti macchina), presenza di più di un ascensore per scala, scala di servizio ecc.).
- (2) - Cfr. R.M. n. 187/E del 7 dicembre 2000
- (3) - La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 19 del 1° marzo 2001 ha chiarito che la quota posseduta su altra casa di abitazione nell'ambito del territorio comunale non è di ostacolo alla fruizione delle agevolazioni; la quota posseduta è di ostacolo se l'altra quota sia del coniuge, così che sommandole si abbia l'intera proprietà; il precedente acquisto agevolato effettuato da uno dei coniugi in regime di comunione legale è causa di impedimento alla fruizione delle agevolazioni per entrambi i coniugi; l'impedimento sussiste, sempre per entrambi i coniugi, qualora uno soltanto dei due risulti titolare esclusivo dei diritti sugli immobili acquistati in regime agevolato e i coniugi effettuino un nuovo acquisto in regime di comunione legale dei beni (cfr. Cass. Sent. n. 3159 del 4 aprile 1996 secondo cui nel caso di vendita di appartamento ad uso abitativo in favore di coniugi in regime di comunione legale dei beni, la presenza, rispetto ad uno soltanto dei compratori, dei requisiti richiesti dalla norma, rende necessaria la diversificazione della tassazione dell'atto, con il conseguente riconoscimento di dette agevolazioni limitatamente alla quota di pertinenza di quel coniuge).

Cerca il consulente per regione



CERCHI UN CONSULENTE?



TROVA IL TUO CONSULENTE!

Azienda

Cognome

Categoria

Provincia

Regione

Paese

Descrizione

Attività

VUOI ESSERE PRESENTE NEL NOSTRO ELENCO?

SEI UN CONSULENTE?



Il passaggio generazionale dell'azienda



di Fabio Carriolo

Aspetti generali

Un momento particolarmente delicato nella vita dell'azienda (individuale ma anche societaria) è quello del transito dal padre al figlio, o comunque al successore, generalmente individuato all'interno della cerchia familiare, potendosi individuare varie ipotesi (cessione di azienda, cessione di partecipazioni, donazione) che comportano differenti conseguenze civilistiche e un differente trattamento tributario.

Nel presente articolo si prenderanno appunto in considerazione queste ipotesi, cercando di effettuare una comparazione tra le possibilità consentite dal nostro ordinamento in modo da orientare verso la soluzione che comportando minori sacrifici consenta un proseguimento il più lineare possibile dell'attività aziendale.

Nell'approcciarsi ai problemi relativi al trattamento tributario dell'azienda che è oggetto di successione è opportuno considerare che:

- l'azienda è definibile come il «*complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa*» (art. 2555, c.c.);
- tale entità può trasmettersi sia per atto tra vivi, che mortis causa;
- fiscalmente, i beni relativi all'impresa sono – nel caso dell'impresa individuale – quelli indicati nell'inventario dell'imprenditore, e la loro estromissione dal regime d'impresa determina le conseguenze che ordinariamente derivano dal trasferimento a terzi (art. 65, TUIR).

L'azienda può tuttavia essere di proprietà sia di un imprenditore individuale, sia di una società che gestisce l'impresa come soggetto collettivo o anche come S.r.l. unipersonale, con complicazioni fiscali che riguardano la veste di società personale (soggetto IRPEF trasparente), ovvero di società di capitali (soggetto IRES).

In una carrellata che non pretende di essere esaustiva e potrebbe essere oggetto di successivi approfondimenti, si prendono di seguito in considerazione in particolare le caratteristiche delle operazioni di cessione diretta dell'azienda, di cessione delle partecipazioni, nonché di conferimento dell'azienda e delle partecipazioni, e di donazione inter vivos. Tutte nella prospettiva, appunto, di un passaggio «successorio» nella conduzione di un'azienda già esistente.

La cessione dell'azienda

Un'opzione che potrebbe essere valutata dall'imprenditore (al di là della forma individuale o societaria in cui l'impresa è esercitata) per garantire il passaggio dell'azienda ai propri familiari, generalmente ai figli, è quella della **cessione diretta a titolo oneroso**.

La cessione d'azienda può non riguardare la totalità dei beni e dei rapporti economico-giuridici organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa, purché il complesso di attività cedute sia tale da potersi configurare come cessione di complesso aziendale relativo a singoli rami di impresa.

L'operazione di cessione d'azienda si caratterizza per:

- ⊙ l'onerosità della transazione, ossia la pattuizione di un corrispettivo dovuto dal cessionario;

Continua



⊙ il trasferimento a titolo definitivo della proprietà dell'azienda.

L'ipotesi tipica di cessione a titolo oneroso è rappresentata dalla compravendita, ma in tale fattispecie rientrano anche le permutate (nelle quali il corrispettivo di cessione è in tutto o in parte costituito da un altro bene o da un servizio) e i conferimenti (nelle quali il corrispettivo è costituito da partecipazioni al capitale della società conferitaria dell'azienda).

Contrariamente a quanto accade per le operazioni societarie d'impresa che interessano i soggetti (trasformazione, fusione, scissione, etc.), la cessione d'azienda consiste in una vicenda traslativa dell'azienda, ovvero del complesso dei beni e dei servizi organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa.

Il trasferimento posto in essere riguarda non un singolo bene o più beni, materiali o immateriali, bensì l'intero compendio aziendale, ovvero un ramo d'azienda, idoneo a garantire l'esercizio dell'impresa: si tratta quindi di un'entità funzionante, composta di beni, crediti e debiti, posizioni contrattuali, etc.

Il trattamento fiscale della cessione

La disciplina fiscale della cessione d'azienda ha subito una profonda modificazione a seguito dell'abrogazione della vecchia imposta sostitutiva prevista dal D.Lgs. 8.10.1997, n. 358, a decorrere dal 1° gennaio 2004.

Fino all'intervento della Finanziaria 2008, il regime di tassazione applicabile alle plusvalenze originate dalla cessione d'azienda è stato quello della tassazione ordinaria o, se il cedente era una persona fisica e ne ricorrevano i presupposti, della tassazione separata.

Se l'azienda è stata posseduta per almeno 3 anni, è consentito il differimento della tassazione attraverso la ripartizione della plusvalenza in quote costanti fino ad un massimo di 5 anni.

Con la cessione a titolo oneroso dell'azienda, il cedente realizza un componente reddituale positivo (plusvalenza) o negativo (minusvalenza) di reddito d'impresa, fatta eccezione per i casi in cui sia ceduta l'unica azienda dell'imprenditore individuale, ovvero un'azienda pervenuta al cedente a titolo gratuito, *mortis causa* o per donazione da familiare, in assenza di esercizio di impresa da parte del cedente nel lasso di tempo intercorrente tra l'acquisizione a titolo gratuito e la cessione a titolo oneroso.

Se l'unica azienda dell'imprenditore individuale, la quale risulta data in affitto o in usufrutto a terzi al momento in cui si perfeziona la cessione, ovvero l'azienda ricevuta a titolo gratuito per successione o donazione, viene ceduta da qualcuno che non esercita attività di impresa, si originano (anziché componenti positivi di reddito di impresa) plusvalenze inquadrabili tra i redditi diversi [art. 67, primo comma, lettere h) e h-bis), TUIR].

Come nel regime di impresa, queste plusvalenze vengono determinate in base alla differenza tra il corrispettivo e il costo fiscalmente riconosciuto dell'azienda in capo al cedente alla data di cessione. L'imponibilità segue però il principio di cassa anziché quello di competenza.

La cessione delle partecipazioni

Un'ulteriore opzione per il trasferimento intergenerazionale dell'azienda è costituita dalla cessione delle partecipazioni, che potrebbe risultare comparativamente conveniente rispetto alla cessione diretta dell'azienda in quanto prevede la tassazione solamente su una determinata porzione (percentuale) dell'ammontare previsto.

Nel caso infatti della cessione di partecipazione in campo IRPEF da parte di un soggetto imprenditore (azienda individuale, ovvero società di persone con successiva tassazione per trasparenza in capo ai soci), l'imposizione grava solamente sul 49,72% della plusvalenza.

Deve tuttavia trattarsi delle partecipazioni che in campo IRES sono generatrici di plusvalenze di cui all'art. 87 (cioè soggette al regime della *participation exemption*).

Continua



L'art. 58, secondo comma, del TUIR dispone infatti che tali plusvalenze non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto esenti limitatamente al 50,28% (100% - 49,72%) del loro ammontare.

Solamente per tali plusvalenze, quindi, opera la regola dell'esenzione limitata, cui corrisponde – specularmente – la limitata indeducibilità delle minusvalenze, in identica misura percentuale.

Il vantaggio comparativo deve essere chiaramente valutato in questa prospettiva: se dunque la cessione genererà minusvalenze, risulterà preferibile operare in altro modo. Oppure darà meglio se le partecipazioni non avranno almeno uno dei requisiti «pex» incardinati nell'art. 87 del TUIR.

Analoghe considerazioni possono formularsi per il caso in cui a cedere le partecipazioni sia un soggetto IRES (nel caso del passaggio generazionale potrebbe trattarsi di una S.r.l. a socio unico), anche se in quest'ultima ipotesi l'esenzione fiscale delle plusvalenze riguarderà il 95 per cento del corrispettivo della cessione, mentre per le minusvalenze opererà l'indeducibilità totale [art. 101, primo comma, TUIR].

Se però a cedere le partecipazioni è un soggetto non imprenditore (ma in tale ipotesi è difficile individuare un passaggio generazionale), giacché può facilmente immaginarsi superata la soglia di qualificazione (salve ipotesi molto particolari di controllo di fatto), plus e minusvalenze assumeranno rilevanza quali redditi diversi.

Il conferimento dell'azienda

Anche il conferimento rappresenta una fattispecie imponibile ai fini delle imposte sul reddito, dato che con essa i beni soggetti al regime del reddito d'impresa fuoriescono dalla sfera giuridica del cedente, rendendo imponibili gli eventuali plusvalori latenti.

L'opzione tra cessione e conferimento può essere ricercata al fine di applicare un regime fiscale maggiormente favorevole – quello della neutralità, che caratterizza i conferimenti –, rispetto a quello della cessione onerosa dell'azienda.

Tale possibilità può essere certamente sfruttata anche nella programmazione di un passaggio generazionale nella conduzione dell'azienda.

È a tale riguardo opportuno evidenziare che nei conferimenti di aziende o rami aziendali ha luogo un **fenomeno successorio dell'azienda**.

Sotto il profilo tributario, ai fini delle imposte sui redditi, le disposizioni di riferimento sono rappresentate dagli artt. 175 e 176 del TUIR.

In epoca anteriore alla Finanziaria 2008 [art. 1, comma 46, lett. c) n. 3, L. 24.12.2007, n. 244], il primo articolo si occupava dei conferimenti in regime di continuità dei valori contabili, relativamente ai quali, per i conferimenti di aziende o partecipazioni controllo e collegamento effettuati tra soggetti residenti in Italia nell'esercizio dell'attività d'impresa, si considerava valore di realizzo quello attribuito alle partecipazioni ricevute dal soggetto conferente, oppure – se superiore – quello attribuito all'azienda o alle partecipazioni conferite nelle scritture contabili del soggetto conferitario.

Allo stato, il regime descritto resta in vigore limitatamente alle partecipazioni di controllo e di collegamento, mentre non è più operante per quanto attiene alle aziende.

Il secondo articolo si occupa invece dei conferimenti d'azienda in regime di neutralità fiscale, nell'ambito dei quali non si realizzano plus o minusvalenze, purché il soggetto conferente assuma, quale valore delle partecipazioni ricevute, l'ultimo valore fiscalmente riconosciuto dell'azienda conferita; il soggetto conferitario deve invece subentrare nella posizione del conferente relativamente agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda, distinguendo in un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi i valori esposti in bilancio e quelli fiscalmente riconosciuti, con la relativa differenza.

Continua

Va inoltre evidenziato che l'art. 177 del Testo Unico disciplina la permuta di azioni o quote tra società o enti commerciali residenti, per effetto della quale è acquistata o integrata una partecipazione di controllo, riconoscendo anche in tale ipotesi la neutralità fiscale (a condizione che alle azioni ricevute sia attribuito lo stesso «costo fiscale» delle azioni o quote date in cambio). Anche in tale contesto, lo scambio può avvenire tramite conferimento.

Occorre altresì considerare l'art. 178, relativo a fusioni, scissioni, conferimenti e scambi di azioni tra soggetti di diversi Stati UE, nel quale – a seguito del D.Lgs. n. 344/2003 – sono state integralmente trasfuse le previsioni dell'art. 1 del D.Lgs. n. 544/1992, «Attuazione della Direttiva del Consiglio 90/434/CEE relativa al regime fiscale comune da applicare alle fusioni, alle scissioni, ai conferimenti d'attivo ed agli scambi di azioni concernenti società di Stati membri diversi».

Sono in tale sede individuati i requisiti soggettivi e oggettivi che devono sussistere affinché, in estrema sintesi:

- i maggiori valori emergenti a seguito dell'imputazione del disavanzo di fusione o scissione non siano imponibili in capo al beneficiario;
- i conferimenti non costituiscano realizzo di plus o minusvalenze.

Il successivo art. 179 rende applicabile un regime di neutralità fiscale che, relativamente a fusioni e scissioni, fa richiamo alle relative norme valedoli in ambito «nazionale», e per i conferimenti rimanda al regime di cui al menzionato art. 176 del TUIR.

Conferimento e cessione / azienda e partecipazioni

Guardando alle possibili opzioni relative ai vantaggi fiscali (nel contesto di comportamenti orientati a ottenere un «lecito risparmio d'imposta»), potrebbe considerarsi l'eventualità di sostituire la cessione dell'azienda (che, per l'appunto, può generare plusvalori imponibili) con la cessione delle partecipazioni nella società che detiene l'azienda.

In tale ipotesi, la cessione delle partecipazioni può essere effettuata anche usufruendo del regime «pex» - ora limitato al 95% dell'ammontare - di esenzione delle plusvalenze.

A tale riguardo, può essere rammentato che, come espressamente stabilito dall'art. 176, terzo comma, del TUIR, ai fini della norma antielusiva di cui all'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, è irrilevante il conferimento dell'azienda secondo il regime di continuità dei valori fiscali riconosciuti (nonché, dopo la Finanziaria 2008, di imposizione sostitutiva) seguito dalla cessione della partecipazione rivenuta per usufruire dell'esenzione fiscale di cui all'art. 87, ovvero – in campo IRPEF - agli artt. 58 e 67, primo comma, lett. c).

In base al quarto comma dell'art. 176, inoltre, le aziende acquisite in dipendenza di conferimenti effettuati con il regime di esenzione si considerano possedute dal soggetto conferitario anche per il periodo di possesso del soggetto conferente.

Tale principio rappresenta il riconoscimento che, al di là delle vicende successive, opera una «retrodatazione del possesso» ai fini della verifica del requisito del possesso triennale e di quello della «commercialità prevalente», ai quali è subordinata (in presenza degli altri requisiti) l'esenzione fiscale.

Secondo la circolare dell'Agenzia delle Entrate 4.8.2004, n. 36/E, par. 2.3.6.4, «quando la nascita di un nuovo soggetto consegue ad un'operazione di riorganizzazione societaria occorrerà, quindi, tener conto delle caratteristiche del dante causa, per verificare, su "proiezione triennale", come prevede l'articolo 87, comma 2, i requisiti della commercialità e della residenza in un paese non black list. Nella sostanza, occorre valutare "retroattivamente" ed in capo ai soggetti preesistenti i predetti requisiti».

Inoltre - secondo quanto affermato al par. 2.3.4. della medesima circolare – «considerata la specifica funzione

Continua



antielusiva della norma in esame, si ritiene che, al pari del requisito della residenza contenuto nella lettera c), anche il possesso ininterrotto del requisito della commercialità, nel caso in cui la società partecipata sia costituita da meno di tre anni, debba riferirsi al minor periodo intercorso tra l'atto costitutivo e la cessione della partecipazione».

Il requisito temporale deve essere verificato in capo alla società partecipata; è pertanto irrilevante, a tal fine, che la partecipazione sia stata posseduta, nel periodo di riferimento, dallo stesso soggetto che realizza la plusvalenza o dal suo dante causa, così come è ininfluente la modalità di acquisizione della partecipazione (acquisto, conferimento o altre operazioni di riorganizzazione aziendale).

Aniché cedere l'azienda, l'ipotetica società X può pertanto conferirla in una società Y e ottenerne in cambio delle partecipazioni, le quali fin da subito potrebbero possedere i requisiti necessari per accedere alla «pex».

In tale contesto, occorre però considerare che la cessione dei beni di primo grado – ovvero dell'azienda – anziché delle partecipazioni, procura sicuramente al cessionario il «vantaggio relativo» costituito dal riconoscimento degli eventuali maggiori valori fiscali, misurabile in termini di maggiori ammortamenti e di minori plusvalenze nel caso della futura nuova cessione dell'azienda.

Per quanto si è visto sopra, il contribuente può quindi scegliere se operare:

- ⊙ in regime di esenzione, conferendo l'azienda in regime di neutralità e successivamente cedendo la partecipazione usufruendo della «pex»;
- ⊙ in regime di imponibilità, mediante l'effettuazione di una cessione d'azienda.

Se il conferimento ha a oggetto l'unica azienda dell'imprenditore individuale, la cessione, anche a titolo gratuito, delle partecipazioni ricevute a seguito del conferimento, si considera effettuata nell'esercizio d'impresa, ed è fatta salva l'applicazione dell'art. 17, primo comma, lett. g), del Testo Unico, concernente la tassazione separata delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di aziende possedute da più di cinque anni, con riferimento alla data del conferimento.

I regimi fiscali sostitutivi

In alternativa alla neutralità fiscale, la legge Finanziaria 2008 – art. 1, comma 44, L. 244/2007 – ha consentito per i conferimenti d'azienda, oltre che alle fusioni e alle scissioni, l'applicabilità di un regime di imposizione sostitutiva.

Detto regime prevede – ex art. 176, comma 2-ter, TUIR - le seguenti aliquote:

maggiori valori compresi entro i 5 mln di euro	12%
maggiori valori compresi tra i 5 e i 10 mln	14%
maggiori valori eccedenti i 10 mln	16%

L'assolvimento dell'imposta sostitutiva consente all'impresa conferitaria (o incorporante/risultante dalla fusione/beneficiaria della scissione) di ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori emergenti in bilancio.

La donazione dell'azienda

La donazione d'azienda inter vivos rappresenta (nell'ambito delle strategie imprenditoriali) una delle forme più interessanti per il passaggio generazionale delle aziende.

[Continua](#)

La donazione dell'azienda da un imprenditore individuale a persona fisica è in generale una modalità di trasferimento neutrale in termini di imposizione diretta sia per il donatario che per il donante.

Se però la donazione avviene a favore di una società commerciale, la donazione può comportare l'emersione di una plusvalenza in capo al donante e di una sopravvenienza attiva in capo al donatario.

Sotto il profilo delle imposte indirette, la donazione d'azienda è un'operazione fuori campo IVA, mentre è soggetta all'imposta sulle donazioni con le tariffe correnti, nonché alle imposte ipotecaria e catastale, qualora tra i beni oggetto della donazione figurino immobili o diritti reali immobiliari.

Se l'operazione è a favore del coniuge o del discendente del donante e i beneficiari proseguono nell'attività dell'impresa per un periodo non inferiore a 5 anni dal trasferimento, non sono dovute né l'imposta sulle donazioni né le imposte ipotecaria e catastale, in nessun caso.

Tornando alle imposte sui redditi: l'art. 58 del TUIR stabilisce che non si applicano alle plusvalenze derivanti dalla cessione delle aziende le disposizioni dell'art. 86, quarto comma, quando è richiesta la tassazione separata a norma dell'art. 17, secondo comma.

L'art. 86 prevede, al quarto comma, che le plusvalenze realizzate, diverse da quelle esenti di cui all'art. 87, concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per non meno di tre anni, a scelta del contribuente (da esplicitare nella dichiarazione dei redditi), nel periodo di realizzazione e nei successivi, ma non oltre il quarto.

Alla disciplina generale, come sopra richiamata, fa eccezione il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito. Questo non costituisce, infatti, nella previsione del secondo periodo del comma 1 dell'art. 58 citato, realizzo delle plusvalenze dell'azienda stessa; quest'ultima «è assunta ai medesimi valori fiscalmente riconosciuti nei confronti del dante causa».

Tali criteri si applicano anche se, a seguito dello scioglimento, entro cinque anni dall'apertura della successione, della società esistente tra gli eredi, l'azienda resta acquisita da uno solo di essi.

La donazione delle azioni

La donazione può riguardare non direttamente l'azienda come complesso di beni materiali e immateriali, bensì le sue partecipazioni o azioni.

Per le donazioni di azioni è previsto un particolare trattamento fiscale ai fini dell'IVA e delle altre imposta indirette, di seguito sintetizzato:

- ✖ IVA → l'operazione è esclusa dal campo di applicazione dell'imposta per mancanza del presupposto oggettivo;
- ✖ imposta sulle donazioni (D.Lgs n. 346/1990) → è dovuta l'imposta, ai sensi dell'art. 2, comma 49, del D.L. 3.10.2006, n. 262, convertito con modificazioni dalla L. 24.11.2006, n. 286, sul «valore globale dei beni e dei diritti al netto degli oneri di cui è gravato il beneficiario, diversi da quelli indicati dall'art. 58, comma 1, del D.Lgs. n. 346/1990, ovvero, se la donazione è fatta congiuntamente a favore di più soggetti o se in uno stesso atto sono compresi più atti di disposizione a favore di soggetti diversi», sul valore delle quote dei beni o diritti attribuiti;
- ✖ imposta ipotecaria e catastale (D.Lgs. 347/1990) → è dovuta, qualora nel complesso aziendale oggetto di donazione risultino compresi beni o diritti reali immobiliari;
- ✖ imposta di registro → è dovuta nella misura fissa di 168 euro, quando la donazione è effettuata a favore dei familiari e sussistono le condizioni per l'esenzione dall'imposta sulle donazioni.

Secondo la sentenza della Corte di Cassazione 10.7.2013 n. 17062, la determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta di donazione, in presenza di donazioni di azioni, può essere preso in considerazione il valore della quota indicato nel bilancio approvato successivamente alla donazione stessa.

Questo procedimento risulta infatti legittimato dall'art. 16 del D.Lgs. n. 346/1990, il quale, per le quote di società non azionarie che redigono bilancio o inventario, richiede di considerare il valore proporzionalmente corrispondente a quello del patrimonio netto dell'ente o della società risultante dall'ultimo bilancio pubblicato o dall'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei mutamenti sopravvenuti, alla data dell'apertura della successione (o della donazione).

Donazione dell'azienda ai figli: la prassi interpretativa

La donazione di aziende, ovvero di partecipazioni societarie, realizzata a favore dei discendenti o del coniuge del donante, è esente dall'imposta sulle donazioni, a condizione che l'attività imprenditoriale venga proseguita dal donatario per almeno 5 anni, ovvero, nel caso di quote sociali di capitali, venga mantenuto il controllo per lo stesso periodo di tempo.

Contestualmente all'atto di donazione, il donatario deve sottoscrivere una dichiarazione con la quale si obbliga a proseguire l'attività di impresa, o a mantenere il controllo delle partecipazioni, per il suddetto periodo quinquennale.

Se questa condizione non viene rispettata l'agevolazione decade e l'imposta deve essere corrisposta nella misura ordinaria, più le sanzioni e gli interessi moratori decorrenti dalla data in cui l'imposta avrebbe dovuto essere pagata.

La questione della spettanza e del mantenimento dell'esenzione fiscale in caso di figli beneficiari della donazione dell'azienda è stata esaminata dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 341/E del 23.11.2007.

In particolare, è stato evidenziato nella pronuncia richiamata che:

- ⊙ l'agevolazione decade in caso di mancato rispetto di proseguire l'attività di impresa da parte dei figli beneficiari, in presenza di effettivo esercizio della stessa per un periodo quinquennale;
- ⊙ l'agevolazione non decade se il beneficiario conferisce l'azienda o la partecipazione in un'altra società (giacché il conferimento, ai fini del mantenimento, è assimilabile al proseguimento dell'esercizio dell'attività di impresa).

In particolare, la condizione della prosecuzione dell'attività imprenditoriale deve ritenersi assolta nell'ipotesi in cui, prima del decorso di 5 anni dalla donazione o dalla successione:

- ⊙ **il beneficiario conferisce l'azienda in una società di persone**, indipendentemente dal valore della partecipazione ricevuta a fronte del conferimento;
- ⊙ **il beneficiario conferisce l'azienda in una società di capitali**, purché, in tal caso, le azioni o quote assegnategli a fronte del conferimento consentano di conseguire o integrare il controllo ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 1), del codice civile (maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria).

In estrema sintesi: se anche successivamente al conferimento può intendersi integrato il controllo dell'attività da parte del beneficiario (attraverso l'interposizione della società conferitaria), non ha luogo alcun effetto decadenziale del beneficio.

Imposta di registro: non c'è la responsabilità solidale degli eredi



di Federico Gavioli

E' più difficile per l'amministrazione finanziaria recuperare i tributi non pagati dal contribuente deceduto; gli eredi non sono, infatti, responsabili solidali per l'imposta di registro ma solo "pro quota"

La Corte di Cassazione con la sentenza n.22426, del 22 ottobre scorso, ha stabilito che per l'amministrazione finanziaria sarà più difficile recuperare i tributi non pagati, con particolare riferimento all'imposta di registro, dal contribuente deceduto.

Con sentenza dell'ottobre 2007, la Commissione Tributaria Regionale, aveva respinto l'appello della contribuente, in contraddittorio col Concessionario della riscossione tributi; i giudici del merito di secondo grado confermavano la decisione della Commissione Tributaria Provinciale che aveva parzialmente accolto il ricorso della contribuente avverso la cartella di pagamento, annullandola con solo riguardo l'irrogazione delle sanzioni; la cartella era stata emessa a seguito di sentenza in giudicato di un ricorso respinto che il defunto padre aveva proposto contro un avviso di liquidazione, con cui l'Ufficio aveva recuperato a tassazione una maggior imposta di registro.

La CTR rigettava l'appello, dapprima statuendo che gli eredi "*rispondono in solido del debito del de cuius*"; e poi statuendo che, nel caso di specie, non poteva trovare applicazione l'art. 477 c.p.c. "in quanto tale procedura è adottata quando si deve dare inizio alla esecuzione forzata e non certo nel caso in esame in cui l'iscrizione a ruolo è stata fatta in base ad un titolo in precedenza notificato al dante causa"; e, da ultimo, giudicando che "*l'eccepite carenza di motivazione non è fondata perché la cartella riporta l'indicazione delle sentenze da cui è derivata l'iscrizione*".

Contro la sentenza della CTR, la contribuente proponeva ricorso per cassazione.

Prima di analizzare il dispositivo della sentenza si evidenziano alcuni "passaggi" legati alla successione, con riferimento alla responsabilità degli eredi.

La rinuncia all'eredità

La rinuncia all'eredità, di cui all'art. 519 c.c., è un negozio giuridico unilaterale, non recettizio, di natura personale mediante il quale il chiamato all'eredità manifesta la propria volontà di non acquisire quanto gli apparterebbe per diritto. Oggetto della rinuncia non è quindi l'acquisita eredità (poiché la qualità di erede, una volta acquisita, non può essere dismessa), ma il diritto, oggetto della disciplina contenuta dagli art. 459 c.c. e seguenti, ad acquisire l'eredità mediante l'accettazione. La stessa eredità, prima dell'accettazione, non può essere nella titolarità del chiamato, ottenendo la conseguenza che la rinuncia all'eredità da parte di questi, in pratica, lo rende estraneo al procedimento successorio e privo di tutti poteri che qualificano la sua posizione giuridica in termini di chiamato. Inoltre, la circostanza che il rinunziante sia considerato come mai chiamato alla successione, e non più annoverabile tra i successibili, denota che la rinuncia agisce retroattivamente.

Continua



In cosa consiste la rinuncia all'eredità

La rinuncia all'eredità richiede una particolare forma consistente nella ricezione della dichiarazione da parte di un notaio o da parte del cancelliere territorialmente competente, in relazione al luogo dell'apertura della successione; è soggetta a un particolare strumento di pubblicità costituito dalla inserzione nel registro delle successioni: tra l'altro, l'omissione della trascrizione non invalida la validità giuridica dell'atto, ma incide solo sull'efficacia di esso nei confronti dei terzi. La rinuncia (al pari dell'accettazione dell'eredità) non è subordinata a condizione o di essere sottoposta a termine: l'apposizione di condizioni o termini rende nullo il negozio abdicativo.

La dichiarazione di rinuncia può essere validamente effettuata solo dopo l'apertura della successione, in quanto una rinuncia precedente integrerebbe un patto successorio nullo.

Il chiamato all'eredità: profili civilistici e tributari

E' appena il caso di evidenziare che la dichiarazione di successione può essere presentata anche dai «chiamati» che non hanno ancora accettato l'eredità; la presentazione della dichiarazione di successione non presuppone, dunque, l'accettazione dell'eredità da parte del dichiarante. A conferma di ciò, l'art. 7, co. 4, del D.Lgs. n. 346/1990 precisa che, «(...) fino a quando l'eredità non è stata accettata, o non è stata accettata da tutti i chiamati l'imposta è determinata considerando come eredi i chiamati che non vi hanno rinunciato». Occorre anzitutto rilevare, sotto il profilo civilistico, la differenza tra la nozione di «chiamato» o «vocato alla eredità e quella di delato». Mentre la vocazione indica la designazione, fatta per legge o per testamento, di coloro che dovranno succedere al de cuius, il termine «delazione» della eredità indica l'offerta del patrimonio ereditario ad un soggetto il quale ha, conseguentemente, la possibilità di acquistarlo attraverso un atto di accettazione. La vocazione indica, cioè, l'aspetto soggettivo, la delazione, invece, l'aspetto oggettivo del fenomeno successorio. Quest'ultima, in particolare, va intesa come il complesso dei diritti, dei doveri e delle altre situazioni giuridiche che viene tutelato alla morte del titolare per essere offerto ad altri soggetti. Normalmente i due fenomeni coincidono cronologicamente; si verificano, cioè, entrambi al momento della morte del de cuius, ma in alcuni casi manca questa coincidenza.

Si può pensare, per esempio, all'ipotesi dell'istituito sotto condizione sospensiva che, pur essendo immediatamente chiamato, sarà delato solo al verificarsi della condizione oppure al chiamato ulteriore, ossia colui che viene alla successione qualora i primi chiamati non possono o non vogliono accettare l'eredità; in questi casi la vocazione opera al momento dell'apertura della successione, mentre la delazione si realizza in un momento successivo, al verificarsi, cioè, di un evento futuro e incerto. Ai fini civilistici, quindi, con l'apertura della successione si realizza la c.d. vocatio con la quale il successibile acquista la qualità di chiamato nonché il titolo per divenire erede. In altri termini, prima dell'accettazione il chiamato all'eredità non è ancora erede, ma soltanto titolare di una situazione giuridica complessa (di aspettativa) che si sostanzia sia nel diritto di accettare l'eredità, sia nella facoltà di porre in essere una serie di atti conservativi espressamente previsti dall'art. 460 del codice civile.

Ai fini dell'applicazione del tributo successorio, invece, la delazione è considerata alla stregua dell'accettazione, ai sensi del citato art. 7, del D.Lgs. n. 346/1990: determina, cioè, per se stessa, l'acquisto dell'eredità. Pertanto, in questo caso, diversamente che agli effetti civilistici, presupposto dell'imposizione tributaria è la chiamata all'eredità e non già l'accettazione, per cui l'imposta è determinata considerando come eredi i chiamati che non provino di aver rinunciato all'eredità o di non avere titolo di erede legittimo o testamentario.

Successione legittima: effetti della rinuncia all'eredità

Circa gli effetti della rinuncia, occorre distinguere l'ipotesi di successione testamentaria e l'ipotesi di successione legittima (come nel caso oggetto della sentenza in commento).

In presenza di successione testamentaria, trova in primo luogo applicazione la eventuale sostituzione prevista dal testatore, nel qual caso l'eredità o la quota del rinunciante si devolvono a favore della persona indicata quale sostituto; in difetto di ciò, trovano applicazione, ove ne ricorrano gli estremi, le norme sulla rappresentazione, in virtù delle quali i discendenti legittimi o naturali subentrano al loro ascendente nel diritto di accettare qualora questi non possa o non voglia accettare l'eredità o il legato, sempre che il chiamato non accettante sia un figlio o un fratello o una sorella del *de cuius*; se mancano anche i presupposti della rappresentazione, opera subordinatamente l'istituto dell'accrescimento il quale richiede peraltro la chiamata congiuntiva: la quota del rinunciante è attribuita a favore dei coeredi, se istituiti in parti uguali o senza determinazione di parti. In ultima ipotesi, si applicano le norme sulla successione legittima.

In presenza di successione legittima, se non ha luogo la rappresentazione di cui si è detto, la quota del rinunciante si devolve a coloro che con lui sarebbero entrati in concorso, mentre, se non vi sono concorrenti essendo il rinunciante unico chiamato, l'eredità si devolve a coloro ai quali spetterebbe se egli mancasse, secondo le categorie e i gradi stabiliti dalla legge.

L'analisi della Cassazione

Nel ricorso in Cassazione, la contribuente censurava il vizio di "Falsa applicazione dell'art. 65, del DPR n. 600/1973; violazione e falsa applicazione del combinato disposto degli artt. 752, 754 e 1295 c.c.". E questo perché, non trattandosi d'imposte dirette e né d'imposta di successione, bensì del debito ereditario conseguente al recupero nei confronti del *de cuius* della maggiore imposta di registro, a giudizio della contribuente la CTR avrebbe errato a statuire che del debito fiscale oggetto della cartella fossero solidalmente responsabili tutti gli eredi e non invece che gli stessi fossero soltanto tenuti pro quota, in ragione della comune regola di cui all'art. 1295 c.c. .

Il quesito sottoposto era: "*1. se in materia di imposte indirette, ed in particolare di imposta di registro, esiste un principio generale che imponga la solidarietà tributaria tra gli eredi del debitore principale, ovvero se trovi applicazione analogica l'art. 65, del DPR n. 600/1973, dettato in tema di imposte dirette sui redditi. In caso contrario, atteso che nulla prevede espressamente sul punto il DPR n. 131/1986, se trova applicazione la disciplina dettata dal codice civile e segnatamente il combinato disposto di cui agli artt. 752, 754 e 1295 c.c., laddove prevede la responsabilità pro quota degli eredi per i debiti del de cuius*".

In effetti, la Corte ha avuto di recente occasione di chiarire, in mancanza di norme speciali che vi derogano che deve esser applicata la comune regola della ripartizione dei debiti ereditari pro quota di cui agli artt. 752 e 1295 c.c. .

Con riferimento alla concreta fattispecie pervenuta all'esame:

- a) non essendo in effetti applicabile la regola speciale della solidarietà dei coeredi di cui all'art. 65 del DPR 29 settembre 1973, n. 600, soltanto predisposta per i debiti contratti dal *de cuius* relativamente al mancato pagamento delle imposte sui redditi;
- b) non essendo altresì applicabile la regola speciale della solidarietà dei coeredi contenuta all'art. 36, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, soltanto predisposta per il pagamento dell'imposta di successione;
- c) non essendo infine applicabile la speciale regola della solidarietà di cui all'art. 57 del DPR 26 aprile 1986, n. 131, che non riguarda i coeredi del debitore solidale dell'imposta di registro,

deve pertanto ritenersi applicabile l'ordinaria regola della ripartizione pro quota dei debiti ereditari.

ENTI LOCALI
 Quotidiano di approfondimenti e soluzioni per i revisori dei conti e i commercialisti che si occupano di enti locali

SOFTWARE
E-BOOK
MODULI & FORMULARI
RISPOSTE A QUESITI
VIDEOCONFERENZE ACCREDITATE PER LA FORMAZIONE PROFESSIONALE

HOME | CHI SIAMO | CONTATTI | NEWSLETTER | AREA RISERVATA | I TUOI ACQUISTI | ABBONAMENTI | STRUMENTI E RISORSE

COMMERCIALISTA TELEMATICO.com quotidiano di approfondimenti e novità fiscali, servizi e soluzioni per le aziende e i loro consulenti

MIGLIOR PORTALE ITALIANO 2011

Argomenti - Forum e Community - Strumenti utili - Notizie fiscali flash - cerca nel sito CERCA

COMMERCIALISTA TELEMATICO per gli Enti Locali | praticaSocietaria.it la banca dati per il consulente aziendale

Email Password ACCEDI

OMAGGI
Guida all'acconto IVA 2014, in scadenza al 29/12
 ci sono due diversi metodi per calcolare l'acconto, ci si può infatti basare anche sull'IVA dovuta al 20/12...

Approfondimenti del giorno
In arrivo oggi il rinvio e correzione per l'IMU sui terreni montani
 di Nicola Forte
 la telenovela IMU non ha mai fine... oggi il Consiglio dei Ministri dovrebbe emanare la proroga per il versamento IMU sui terreni ex montani e ridisegnare nuovamente la geografia del nostro Paese individuando in base a quale criterio un Comune possa o meno considerarsi montano

Guida all'acconto IVA 2014, in scadenza al 29/12
 di Vincenzo D'Andò
 entro il 29 dicembre 2014 si dovrà versare l'acconto per l'anno 2014, nella misura dell'88% dell'Iva relativa all'ultimo mese o trimestre del 2013 oppure in base alla liquidazione dell'imposta al 20 dicembre

Il bollo sulla fattura elettronica con modello F24
 di Nicola Forte
 i contribuenti che devono assolvere l'imposta di bollo unitamente all'emissione di una fattura in formato elettronico sono ora in grado di versare il tributo secondo le nuove modalità telematiche

Sponsorizzazioni deducibili solo se 'indirizzate' a clienti potenziali
 di Alessandro Borgoglio
 le sponsorizzazioni di eventi sportivi non sempre sono deducibili dal reddito d'impresa: una panoramica delle recenti pronunce di Cassazione a riguardo

Diario fiscale del 12 dicembre 2014: vantaggi con l'apertura della partita IVA entro fine anno
 di Vincenzo D'Andò
IMU terreni agricoli montani: è proroga al 26 gennaio 2015; niente rimborso IVA per la società che affitta pochi immobili; approvato l'elenco degli studi di settore in evoluzione per il 2015; i costi di sponsorizzazione non sono deducibili se all'impresa manca un vantaggio; termine del 20 dicembre 2014 per la pubblicazione delle delibere in materia di addizionale comunale all'IRPEF; assegnazione delle risorse per gli ammortizzatori sociali; vantaggi con l'apertura della partita Iva entro fine anno; esercizio di competenza: rilevano le prestazioni successive al collaudo

Niente IVA sulla TIA
 di Sentenze tributarie
 la C.T.R. Puglia conferma che la TIA, stante la sua natura tributaria, non può essere assoggettata ad IVA (sentenza segnalata dall'avvocato Maurizio Villani)

CONTENZIOSO TRIBUTARIO & SENTENZE
 due intere sezioni dedicate agli approfondimenti
 clicca sull'immagine per collegarti

Consulenti amici
 Commercialista in Via Mondini n. 17 (PC)
 Servizio per l'incontro tra aziende e consulenti

Newsletter
 Iscriviti per essere sempre aggiornato
 mail ISCRIVITI

Notizie fiscali flash
 Novità: Iva sulle App e musica
 Lettere di intento con vecchie regole per questo ultimo scorcio di 2014
 Jobs act: come cambia la reintegra
 Uniemens: dichiarazioni contributive ex Enpals
 Bilanci 2015: approvata la nuova tassonomia XBRL
 Studi di settore 2015: approvata "evoluzione"
 Nuovo sito per Equitalia

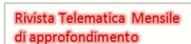
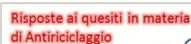
NOTIZIARIO QUOTIDIANO
 clicca per abbonarti, è gratuito

PRATICA SOCIETARIA
 La banca dati per il consulente aziendale con formulari, normativa, prassi, giurisprudenza e dottrina

ARTICOLI DI APPROFONDIMENTO QUOTIDIANI

NOTIZIARIO QUOTIDIANO
NEWSLETTER SETTIMANALI
CIRCOLARI MENSILI

Scopri le rubriche del Commercialista Telematico:



Gli obblighi della P.A. per la corretta riscossione coattiva degli oneri di urbanizzazione


di Massimo Pipino

Come noto con l'articolo 42 del Dpr 380/2001 ("1. Le regioni determinano le sanzioni per il ritardato o mancato versamento del contributo di costruzione in misura non inferiore a quanto previsto nel presente articolo e non superiore al doppio. 2. Il mancato versamento, nei termini stabiliti, del contributo di costruzione di cui all'articolo 16 comporta: a) l'aumento del contributo in misura pari al 10 per cento qualora il versamento del contributo sia effettuato nei successivi centoventi giorni; b) l'aumento del contributo in misura pari al 20 per cento quando, superato il termine di cui alla lettera a), il ritardo si protrae non oltre i successivi sessanta giorni; c) l'aumento del contributo in misura pari al 40 per cento quando, superato il termine di cui alla lettera b), il ritardo si protrae non oltre i successivi sessanta giorni. 3. Le misure di cui alle lettere precedenti non si cumulano. 4. Nel caso di pagamento rateizzato le norme di cui al secondo comma si applicano ai ritardi nei pagamenti delle singole rate. 5. Decorso inutilmente il termine di cui alla lettera c) del comma 2, il comune provvede alla riscossione coattiva del complessivo credito nei modi previsti dall'articolo 43. 6. In mancanza di leggi regionali che determinino la misura delle sanzioni di cui al presente articolo, queste saranno applicate nelle misure indicate nel comma 2"), il legislatore ha provveduto a disciplinare il sistema sanzionatorio relativo alle fattispecie di ritardato o mancato versamento del contributo di costruzione. Tale sistema prevede aumenti progressivi dell'ammontare del contributo, all'atto della decorrenza di centoventi, centottanta e duecentoquaranta giorni dalla scadenza del termine di pagamento previsto da parte della competente Amministrazione comunale. Nel caso estremo in cui sia decorso inutilmente anche il termine ultimo di duecentoquaranta giorni, il comune provvede alla riscossione coattiva del complessivo credito.

A questo proposito, il Consiglio di Stato, sezione Quinta, emanando la sentenza del 21 novembre 2014, n. 5734, qui in esame, ha stabilito un'importante questione di principio e cioè che è contrario al dovere di correttezza della Pubblica Amministrazione il comportamento posto in essere da parte del Comune che, nell'ipotesi in cui si riscontri un ritardo nel pagamento degli oneri di urbanizzazione, abbia applicato la sanzione prevista dall'articolo 42 del Dpr 380/2001 (in precedenza articolo 3 della Legge 47/1985) e non abbia scrupolosamente avviato con la dovuta tempistica la procedura prevista per la riscossione coattiva, pur in presenza di polizza fideiussoria consegnata dal titolare del permesso di costruire. Nella fattispecie su cui è stato chiamato a pronunciarsi, il Consiglio di Stato ha infatti avuto modo di evidenziare:

- un notevole ritardo con cui l'Amministrazione comunale ha provveduto a richiedere il pagamento del contributo maggiorato delle percentuali previste dalla legge a titolo di sanzione (circa un anno);
- la mancata escussione della fideiussione in corrispondenza della scadenze dei termini.

La previsione legislativa di irrogazione di sanzioni per il ritardato pagamento degli oneri concessori trova la sua giustificazione con la necessità per l'ente locale di avere a disposizione nei tempi preventivati le somme ad esso spettanti, in considerazione dell'interesse pubblico affinché si giunga alla tempestiva realizzazione e completamento delle opere di urbanizzazione correlate all'intervento edilizio in riferimento al quale son stati quantificati gli oneri concessori e di urbanizzazione in parola. Il ritardo con cui, nel caso esaminato dalla Sezione V del Consiglio di Stato, il comune ha proceduto alla richiesta di pagamento e l'assenza di tentativi di escussione della fideiussione hanno comportato un'evidente violazione del dovere di corretto comportamento amministra-

Continua

tivo che avrebbe dovuto caratterizzare l'attività del Comune ed un danno, consistente nella mancata disponibilità nei tempi previsti delle somme necessarie alla realizzazione delle opere in parola. Il Comune, infatti, non può che essere inteso come un soggetto che agisce non allo scopo di massimizzare il suo profitto, ma al fine di realizzare un interesse pubblico, compito questo che gli è stato affidato dalla legge e che consiste nella celere realizzazione delle opere di urbanizzazione e quindi nella necessità di agire al fine di mettere prontamente nella propria disponibilità le somme ad esse relative. In seguito a queste considerazioni, il Consiglio di Stato ha ritenuto di dover applicare la sanzione soltanto nella misura minima prevista dalla lettera a) dell'articolo 3, comma 2 della Legge 47/1985 (ora articolo 42, comma 2, lettera a), mentre le maggiori sanzioni di cui alle lettere b) e c) sono state ritenute illegittime, perché il Comune se avesse escusso la fideiussione, avrebbe ottenuto prontamente la somma senza dover applicare alcuna ulteriore sanzione.

Gli eventi formativi del



La Legge di stabilità 2014 dopo il Telefisco

Analisi e commenti

a cura del Dott. Danilo Sciuto

Trapani, 5 febbraio 2015



Associazioni sportive e split payment IVA



di Nicola Forte

Il nuovo meccanismo antifrode c.d. dello split payment, previsto dalla legge di stabilità del 2015 con l'introduzione del nuovo art. 17-ter nel Decreto Iva, favorirà, in generale, la formazione di posizione creditorie. Le eccedenze Iva che dovessero maturare potranno essere chieste a rimborso o utilizzate in compensazione, anche con altri tributi, seguendo le regole ordinarie.

Il meccanismo della scissione dei pagamenti può dare luogo a difficoltà applicative per gli enti associativi che avendo optato per il regime speciale forfetario di cui alla legge n. 398/1991 determinano l'Iva da versare avvalendosi di una detrazione forfetaria.

Preliminarmente deve essere osservato come lo split payment debba essere applicato anche laddove le associazioni (riconosciute o non riconosciute) abbiano optato per l'applicazione del predetto regime. L'esclusione dall'ambito applicativo della nuova norma dovrebbe riguardare esclusivamente i regimi speciali Iva in base ai quali il tributo non deve essere esposto distintamente nella fattura (regime del margine, delle agenzie di viaggio...). In questi casi non è tecnicamente possibile, per l'ente pubblico destinatario, trattenere l'imposta sul valore aggiunto. Diversamente, se un ente associativo in regime ex l. n. 398/1991 riceve dall'ente pubblico destinatario della prestazione la richiesta della fattura, il tributo sarà regolarmente esposto secondo le regole ordinarie. Pertanto il nuovo meccanismo anti frode dovrebbe trovare regolare applicazione.

I dubbi maggiori riguardano le modalità di liquidazione del tributo. Gli enti associativi devono applicare all'Iva addebitata al cessionario/committente una percentuale di detrazione forfetaria solitamente pari al 50%. Per le sponsorizzazioni la percentuale diminuisce al 10%, ma con effetto dal 13 dicembre 2014 la detrazione forfetaria è stata uniformata, anche con riferimento a tali prestazioni, a quella base del 50% (D.lgs n. 175/2014).

Ora il problema è quello di comprendere se la detrazione forfetaria debba essere applicata anche alle operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) poste in essere nei confronti di taluni enti pubblici e soggette al nuovo meccanismo. La risposta dovrebbe essere, come sarà tra breve spiegato, positiva.

Preliminarmente deve essere rilevato come le associazioni che si avvalgono del regime speciale di cui alla citata legge n. 398/1991 non chiudono mai una liquidazione Iva a credito. La circostanza è dovuta al meccanismo di detrazione forfetaria calcolata sull'Iva. Tuttavia, anche tale peculiarità non sembra essere decisiva per escludere dal computo della detrazione forfetaria l'Iva addebitata ad un ente pubblico (con la fattura emessa) e non incassata in quanto trattenuta dall'ente medesimo.

E' possibile individuare almeno due argomentazioni a sostegno della soluzione. In primis la citata legge n. 398/1991 prevede che la detrazione forfetaria debba essere calcolata sull'Iva addebitata. Conseguentemente, anche in base ad un'interpretazione di tipo letterale, il meccanismo della scissione dei pagamenti non dovrebbe dare luogo alla perdita del diritto alla detrazione forfetaria.

Inoltre, l'impossibilità di maturare un credito a proprio favore (da parte di questi soggetti) non sembra essere un'argomentazione decisiva per non applicare le regole ordinarie. I soggetti che applicano l'Iva secondo i criteri ordinari (che non applicano il regime di cui alla L. n. 398/1991) subiscono, per effetto della scissione dei pagamenti, un generale incremento dell'Iva a credito. Invece le associazioni che applicando il predetto regime

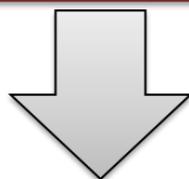
Continua



forfetario dovrebbero subire, quale conseguenza, una diminuzione del debito Iva. Infatti, dopo aver calcolato la detrazione forfetaria su tutta l'Iva addebitata, ivi compresa quella esposta in fattura e soggetta al meccanismo della scissione, l'importo da versare sarà calcolato sottraendo dall'Iva addebitata, quella trattenuta che sarà versata dall'ente, e considerando poi ulteriormente in diminuzione la detrazione forfetaria.

Ad esempio se l'Iva addebitata è pari a 10.000 e l'importo trattenuto dall'ente ammonta a 2.000, la detrazione forfetaria sarà pari a 5.000 (10.000 x 50%). Ora se l'Iva esigibile da computare nella liquidazione ammonta a 8.000 (10.000 - 2.000), considerando la detrazione forfetaria di 5.000 l'associazione dovrà versare l'importo di 3.000 euro (8.000 - 5.000).

Il Commercialista Telematico per i propri utenti si è fatto in 3



La tutela del legittimo affidamento ed i mutamenti giurisprudenziali



di Valeria Nicoletti

L'efficacia degli orientamenti giurisprudenziali nel nostro Ordinamento

Una questione di carattere fiscale, l'agevolazione prima casa e la proroga per l'accertamento dei termini per l'accertamento ex art. 11 Legge 289/2002, dà l'occasione alla Corte di Cassazione per pronunciarsi su importanti questioni di carattere generale, che divengono il tema centrale dell'ordinanza n. 174 del 9 gennaio 2015.

Con un unico complesso motivo, la ricorrente prospettava il vizio di omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione circa un fatto decisivo per il giudizio e la lesione del principio del legittimo affidamento sulle posizioni giurisprudenziali, in relazione al canone della certezza del diritto. La decisione impugnata si fondava, secondo la tesi del contribuente, su alcuni precedenti giurisprudenziali che avevano mutato le regole consolidate in tema di termini decadenziali previsti in ordine al recupero delle agevolazioni prima casa, sulle quali la contribuente aveva fatto legittimo affidamento. Questo contrastava con il principio di certezza del diritto, poiché anche a volere ritenere che nel sistema interno non opera il principio dello *stare decisis*, non poteva dubitarsi come la decisione contrastante con il precedente orientamento era tenuta ad esporre le motivazioni del suo ragionevole distacco dall'indirizzo precedente.

Pertanto, nel caso in esame, viene chiesto al Collegio di pronunciarsi sia sulla possibilità stessa del Giudice di applicare un orientamento giurisprudenziale della Corte di Cassazione, innovativo rispetto a quello eventualmente sorto all'epoca in cui la fattispecie concreta ebbe a verificarsi, secondo la ricorrente ciò sarebbe possibile solo in limitatissimi casi (errore interpretativo, inattualità dell'indirizzo giurisprudenziale), ma anche sulla prospettazione dell'impossibilità assoluta di applicare il mutamento di giurisprudenza successivamente formatosi in forza dei principi di certezza e di affidamento che renderebbero, eventualmente, possibile l'applicazione di tale indirizzo innovativo solo per il futuro.

Ad entrambi i quesiti la Corte risponde in maniera negativa.

Riportandosi a quanto statuito dalla Corte Europea dei diritti dell'Uomo, la Corte ricorda che il principio della certezza del diritto non impone il divieto per la giurisprudenza di modificare i propri indirizzi e di seguire un indirizzo costante.

Nell'ordinanza n. 174 del 9 gennaio 2015 la Cassazione testualmente ricorda che *"... l'attività interpretativa delle norme giuridiche compiuta da un Giudice, in quanto consustanziale allo stesso esercizio della funzione giurisdizionale, non possa mai costituire limite alla attività esegetica esercitata da un altro Giudice, dovendosi richiamare al proposito il distinto modo in cui opera il vincolo determinato dall'efficacia oggettiva del giudicato ex art. 2909 c.c. rispetto a quello imposto, in altri ordinamenti giuridici, dal principio dello "stare decisis" (cioè del "precedente giurisprudenziale vincolante") che non trova riconoscimento nell'attuale ordinamento processuale¹".*

Non mancano certo i moniti, provenienti anche dalla stessa Corte di Strasburgo² in ordine al fatto che, a fronte dell'assoluta fisiologia connessa alla diversità di orientamenti giurisprudenziali fra le corti di merito e quella di legittimità, non è tollerabile che vi siano marcate diversità di vedute all'interno dell'organo che ha il compito di dare uniformità alla giurisprudenza.

Continua

La necessità di uno sviluppo giurisprudenziale improntato alla salvaguardia del canone della certezza del diritto, tuttavia, non mette in discussione la possibilità "di un dinamico affinamento della giurisprudenza"³.

Non essendo il nostro Ordinamento regolato in base al principio del "precedente giurisprudenziale vincolante" l'orientamento espresso dalla decisione delle Sezioni unite della Corte di Cassazione *"aspira" indubbiamente ad acquisire stabilità e generale seguito* come ribadisce la Corte costituzionale nella sentenza n. 230 del 12 ottobre 2012 *"ma si tratta di connotati solo tendenziali", in quanto basati su una efficacia non cogente, ma di tipo essenzialmente "persuasivo"*.

A differenza della Legge abrogativa e della declaratoria di illegittimità costituzionale, la nuova decisione dell'organo della nomofilachia resta potenzialmente suscettibile di essere disattesa in qualunque tempo e da qualunque giudice della Repubblica, sia pure con l'onere di adeguata motivazione.

Un mutamento di indirizzo verificatosi nella giurisprudenza di legittimità, in ordine ai principi già affermati dalla stessa Suprema Corte in precedenti decisioni, non è, infatti, assimilabile allo *ius superveniens*, pertanto, non soggiace al principio di irretroattività.

Sotto il profilo della tutela dell'affidamento, al quale fa specifico riferimento il ricorrente il Collegio ribadisce che la stessa Corte *"ha intravisto nel mutamento, ad opera della stessa Corte di Cassazione, di un'interpretazione consolidata a proposito delle norme regolatrici del processo (dunque, imprevedibile e idonea a precludere il diritto di azione prima ammesso), la necessità di tutelare la parte che si è conformata alla precedente giurisprudenza della stessa Corte, successivamente travolta dall'overruling, proprio in forza del principio costituzionale del "giusto processo", la cui portata risente dell'"effetto espansivo" dell'art. 6 CEDU e della corrispondente giurisprudenza della Corte di Strasburgo."*⁴

Questo, pertanto, riguarda le norme processuali e non sostanziali.

Nell'Ordinanza, infatti, viene espressamente richiamata la sentenza della Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, n. 13676 del 16 giugno 2014, che ricorda come, affinché si possa parlare di *prospective overruling* devono sussistere **cumulativamente** le seguenti condizioni:

- che si verta in materia di mutamento della giurisprudenza su di una regola del processo;
- che tale mutamento sia stato imprevedibile in ragione del carattere lungamente consolidato nel tempo del pregresso indirizzo, tale, cioè, da indurre la parte a un ragionevole affidamento su di esso;
- che il suddetto overruling comporti un effetto preclusivo del diritto di azione o di difesa della parte.

Sulla base di queste premesse, che chiariscono la portata e la funzione dei precedenti giurisprudenziali, anche in ragione del principio di certezza del diritto, la Cassazione rigetta il ricorso senza mancare di rilevare che il Giudice di merito non si era, in realtà discostato dall'indirizzo espresso dalla Cassazione e che l'asserito contrasto giurisprudenziale lamentato in ricorso non riguardava il tema della proroga biennale del termine di decadenza venuto in essere per effetto dell'entrata in vigore dell'art. 11 Legge n. 289/2002 ma, semmai, la decorrenza iniziale di detto termine, una questione ben diversa.

Note

(1) - cfr. Cass. n. 23723/2013; conf. Cass. n. 24438/2013; Cass. n. 24339/13; Cass.n. 23722/13.

(2) - Corte dir. Uomo sent. 6 dicembre 2007, Beian c. Romania; Corte dir. Uomo, 2 luglio 2009, Iordan Iordanov c. Bulgaria, Corte dir. uomo. 24 giugno 2009, Tudor Tudor e Romania.

(3) Vedi Corte dir. uomo 18 dicembre 2008, Unèdic c. Francia, 14 gennaio 2010, Atanasovski V . "The Former Yugoslav Republic Of Macedonia " n. 36815.

(4) - Vedi Cass. S.U. n. 15144/2011, Cass. n. 14627/2010 e Cass.n. 15811/2010, Cass. S.U. n. 24413/11



VOCI DAL FORUM

Il Forum del Commercialista Telematico rappresenta un punto di incontro virtuale dove professionisti ed addetti del settore possono scambiarsi informazioni, sollevare e/o risolvere dubbi di applicazione pratica della materia fiscale e del lavoro. Non la risposta di un esperto quindi, ma il confronto libero ed aperto di più voci.



Reverse charge e installazione impianti

La matta

Leggo che l'art 17 Legge Iva, in relazione alle operazioni da assoggettare a reverse charge, ha inserito questa parte: «a-ter) alle prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici»; Non ho ben presente il codice ateco di tutte queste attività, però, a parte i servizi di pulizia (comprese le "scale" dei condomini, suppongo) avevo l'impressione che si trattasse di attività in qualche modo già comprese fra quelle "edili" soggette al reverse charge. Infatti elettricisti, idraulici e così via già fatturano in reverse charge. Andremo quindi ad aggiungere a queste fattispecie i pittori, i serramentisti che vendono le finestre "non in appalto", i fabbri "idem" e così via?

Le nuove disposizioni art. 17 comma 6 lettera a-ter DPR 633/72 esulano dal concetto di contratto di subappalto fra edili. Quindi, tutte queste operazioni, se effettuate verso una qualsiasi partita iva, rientrano nel reverse charge. Però allora mi sorge un altro dubbio. Atteso che la lettera della norma recita: "prestazioni di servizi di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento relative ad edifici" tornando ai nostri artigiani, come ci dobbiamo comportare? Perché non si citano le operazioni di manutenzione, riparazione, ristrutturazione ecc. Quindi devo capire che se l'idraulico aggiunge un impianto che non c'era o lo sostituisce fattura con reverse charge (se verso P.Iva) e se fa una semplice manutenzione no? Il serramentista che cambia i serramenti di un negozio non completa l'edificio, non lo pulisce, non installa un "impianto" e non lo demolisce, a meno che non si intenda come demolizione l'eliminazione dei vecchi serramenti, e solo quella parte.

Mi sfugge qualcosa?

Lanna

Più che rispondere, al momento mi accodo ai tuoi stessi dubbi, con la speranza che entro fine mese ci sia un chiarimento, altrimenti cosa diciamo ai clienti?

Comunque da quello che ho inteso sembra che ad esempio un termoidraulico indipendentemente dal contratto di appalto o subappalto nei confronti di un soggetto IVA debba fatturare con reverse charge i lavori di installazione impianti su fabbricati (mi chiedo in quale altro luogo potrebbe mai installare impianti), invece le manutenzioni sembra siano sempre soggette ad IVA. Nei confronti di un privato indipendentemente dal tipo di prestazione svolta deve sempre applicare l'IVA. Sarei più tranquilla con qualche conferma

La matta

Ho letto commenti (su siti concorrenti) sia in appoggio che contro il concetto di reverse charge per le manutenzioni. Non so più cosa dire a mio marito, idraulico, che mi dice, e giustamente: ma i commercialisti siete voi! E questa è la triste condizione del nostro lavoro: è vero che se il fisco fosse facile nessuno avrebbe bisogno del commercialista, ma se le leggi che lo regolano fossero un pochino più semplici e definitive, invece di aver bisogno di tonnellate di regolamenti, circolari, esternazioni assortite e comunicati stampa successivi, anche il commercialista saprebbe cosa rispondere. Evidentemente il problema esiste, non me lo sono creato io per scarsa professionalità, dal momento che pochi ne parlano, e quei pochi non sono neanche d'accordo. O no? Ma il cliente (e che sia mio marito non aiuta di certo) non lo capisce. Ed è giusto così, visto che paga per essere consigliato e guidato. Ma noi come si fa? Le fatture vanno emesse ora, mica si può aspettare i comodi dell'impiegato dell'Ade di turno, che deve rendere semicomprendibile una legge pensata in tutta fretta per tappare un buco.

Shailendra

Anche io la interpreto così:- Installazione impianti verso chiunque abbia p.iva: reverse charge- Installazione verso privati e condomini: con iva- Altri lavori svolti in subappalto per ditte nel settore edile: reverse charge;- manutenzione e altri lavori svolti fuori dalle tre casistiche precedenti: con iva (non vedo chi vorrebbe queste prestazioni soggette a reverse charge a quale legge si riferisce),

La matta

Presumibilmente chi vuole le manutenzioni in reverse charge si appella al fatto che il codice attività degli impiantisti per esempio comprende anche le manutenzioni. Forse sono citate anche in qualche relazione. Dobbiamo proprio aspettare la raffica di circolari che presumo arriverà a breve come tutti i sacrosanti anni!

Continua





VOCI DAL FORUM

Il Forum del Commercialista Telematico rappresenta un punto di incontro virtuale dove professionisti ed addetti del settore possono scambiarsi informazioni, sollevare e/o risolvere dubbi di applicazione pratica della materia fiscale e del lavoro. Non la risposta di un esperto quindi, ma il confronto libero ed aperto di più voci.



Reverse charge e installazione impianti

nello80

Per quanto può valere, anch'io la interpreto così. Speriamo non ci sia da attendere molto per una circolare interpretativa, sono già arrivate in Studio le prime richieste specifiche...

frivabella

Ormai ognuno dice la sua ma il termine "edificio" oggi anno 2015 pare abbia una definizione non più strettamente legata la termine "immobile" come ognuno ha sempre pensato o immaginato. Vedremo cosa deciderà l'AdE, mentre la definizione più sorprendente è la seguente: Questa è la definizione del GSE società del MEF nel mondo dell'impiantistica: Edificio Il DPR 26 agosto 1993 n.412 definisce "edificio" un sistema costituito dalle strutture edilizie esterne che delimitano uno spazio di volume definito, dalle strutture interne che ripartiscono detto volume e da tutti gli impianti, dispositivi tecnologici ed arredi che si trovano al suo interno. La superficie esterna che delimita un edificio può confinare con tutti o alcuni dei seguenti elementi: l'ambiente esterno, il terreno, altri edifici. Tutte le strutture (compresi i fabbricati rurali), in linea con la citata definizione che presuppone un volume chiuso energeticamente certificabile secondo la normativa nazionale, a prescindere dalla categoria catastale di appartenenza, rientrano tra i manufatti per i quali è possibile accedere alle tariffe per "Impianti fotovoltaici integrati con caratteristiche innovative". Nei confronti di un privato indipendentemente dal tipo di prestazione svolta deve sempre applicare l'IVA.

wildbull

Si parla di imprese di installazione impianti. Primo dubbio: ai condomini, si legge, va fatturato con IVA. Ok, chiaro per quelli (la maggioranza) che NON hanno P.I. e quelli che hanno la P.I.? Io propenderei per l'applicazione del R.C. in questo caso. Secondo dubbio: Ammesso che l'AdE non si pronunciasse o non lo facesse in tempi brevi, in merito alla fornitura e posa in opera, ad esempio, di caldaie... e se dividessimo la fattura in fornitura (con iva) e installazione (con R.C.)? Potrebbe essere un escamotage che eviti di dover anticipare per oltre un anno, in fase di prima applicazione somme ingenti di IVA?

**continua a seguire la discussione sul
forum del Commercialista telematico**

FORUM

Il Forum del Commercialista Telematico



Fiscus - periodico di approfondimento del Commercialista Telematico Srl

Anno VI

Editore del sito internet: Commercialista Telematico srl

e.mail: info@commercialistatelematico.com

domicilio: via Tripoli 86 Rimini

telefono 0541/780083

fax 0541/780655

p.iva 03273690408

capitale sociale euro 20.000,00 i.v.

R.E.A. 285198

periodico telematico registrato presso il Tribunale di Rimini al n. 13/2004

Direttore Responsabile: Roberto Pasquini