

Edizione di giovedì 12 settembre 2013

ADEMPIMENTI

[L'Agenzia apre agli insufficienti versamenti "scusabili"](#)

di Fabio Garrini

CONTROLLO

[Collegio Sindacale e Organismo di Vigilanza](#)

di Mauro di Gennaro

DIRITTO SOCIETARIO

[Le "nuove" società a responsabilità limitata](#)

di Federica Furlani, Sergio Pellegrino

PATRIMONIO E TRUST

[I trust alla prova della nuova disciplina del Quadro RW](#)

di Ennio Vial

RISCOSSIONE

[La nuova rateazione dei debiti fiscali dopo il Decreto del Fare](#)

di Andrea Carinci

IVA

[Chiarimenti in ritardo per le novità Iva in tema di locazioni e cessioni di fabbricati](#)

di Luca Caramaschi

ADEMPIMENTI

L'Agenzia apre agli insufficienti versamenti "scusabili"

di **Fabio Garrini**

Con la [**C.M. n.27/E del 2 agosto 2013**](#), in maniera piuttosto inattesa, l'Agenzia offre la propria interpretazione su diverse questioni riguardanti casi in cui i contribuenti si sono visti contestare dall'Amministrazione Finanziaria i **versamenti d'imposta effettuati in misura carente** a seguito, per lo più, di errori piuttosto veniali.

La maggiorazione per il termine lungo

Tutti i colleghi ben conoscono (anche però è stato necessario servirsene ampiamente, anche a causa dei ritardi cronici con cui negli ultimi anni sono stati messi a disposizione gli studi di settore) la possibilità di **versare le imposte derivanti dalla dichiarazione annuale entro i 30 giorni successivi** la scadenza naturale tramite la corresponsione di una maggiorazione piuttosto modesta, pari allo **0,4%** di quanto risultante dalla liquidazione del modello; detto importo è da versarsi con lo stesso codice tributo dell'imposta cui si riferisce.

Tale disposizione era però segnata da una interpretazione che da subito era parsa davvero **miope** da parte dell'Amministrazione Finanziaria, secondo cui **dimenticare il versamento della maggiorazione comportava automaticamente l'applicazione della sanzione per omesso versamento** all'intero importo dovuto. In altre parole, se dalla dichiarazione scaturisce un debito di € 100.000 e il contribuente versa tale importo oltre la data canonica (quest'anno 16 giugno o 8 luglio a seconda dei casi) ma entro i 30 giorni, l'Agenzia riteneva giustificato pretendere, non € 400 a titolo di maggiorazione, ma la sanzione integrale sull'importo, pari ad € 30.000.

Forse anche in quanto constavano le prime pronunce contrarie a tale posizione, sicuramente in ragione di un **parere rilasciato dall'Avvocatura Generale dello Stato**, fortunatamente con la [**C.M. n.27/E/13**](#) vi è stato un **deciso cambio di rotta**: il versamento senza maggiorazione entro i 30 giorni successivi alla scadenza comporta per il contribuente la contestazione della sola maggiorazione (ovviamente sanzioni ed interessi calcolati su tale differenza, importi comunque davvero trascurabili).

Nella circolare in commento si precisa, peraltro, che le medesime considerazioni riguardano, oltre al saldo risultante da dichiarazione, anche il **versamento del primo acconto d'imposta** e il **versamento del saldo IVA** (che può essere versato entro il saldo delle imposte sui redditi

salvo corresponsione degli interessi nella misura dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivo alla scadenza ordinaria del 16 marzo).

Errori scusabili nel ravvedimento e nella definizione degli accertamenti

Dopo aver ricordato che il giorno da cui far decorrere i termini per il ravvedimento (e dunque le diverse possibilità di riduzione delle sanzioni dovute), dipende dal termine originario scelto per il versamento da correggere, l'Agenzia si esprime su un tema di sicura operatività, quale quello riguardante gli errori dei contribuenti nel calcolo del ravvedimento operoso: in prima battuta potrebbe sembrare una questione di insignificante portata, ma in realtà non sono rare le contestazioni subite dai contribuenti per **ravvedimenti insufficienti** (in termini di sanzioni o interessi) anche solo di alcuni euro o addirittura di alcuni centesimi, con la conseguenza che la definizione perdeva di efficacia ed esponeva il contribuente al **recupero dell'intera sanzione** sull'importo (che riteneva) ravveduto.

Altra situazione davvero paradossale visto che un **errore di modesta entità** non dovrebbe essere punito quando è evidente la volontà del contribuente di regolarizzarsi. Anche perché in questo modo si andava ad **equiparare, in termini sanzionatori**, chi si era regolarizzato e aveva dimenticato qualche centesimo, a chi invece non aveva versato del tutto: entrambi risultavano, in definitiva, colpiti dalla sanzione integrale.

Anche in questo caso, la C.M. n.27/E/13 adotta una **soluzione di buonsenso**, affermando che nel caso in cui le **sanzioni e/o gli interessi non siano commisurati all'imposta versata a titolo di ravvedimento**, la definizione potrà ritenersi perfezionata con riferimento alla quota parte dell'imposta proporzionata al quantum complessivamente corrisposto a vario titolo.

La testimonianza della volontà di definire da parte del contribuente è il fatto che costui abbia versato un **importo a titolo di sanzioni**, utilizzando l'apposito codice tributo.

Viene osservato come ad oggi le **procedure informatizzate dell'Agenzia non accolgano ancora tale interpretazione**, ragion per cui la contestazione dovrà essere risolta (ahimè) recandosi presso gli Uffici (o altre forme equivalenti oggi istituite).

Peraltro occorre ricordare una precedente interpretazione dell'Agenzia del tutto in linea con la nuova posizione: nella **R.M. n.67/E/11** venne chiarito che il ravvedimento di quanto originariamente e complessivamente dovuto può considerarsi **perfezionato anche solo parzialmente**, cioè limitatamente all'importo versato entro la scadenza del termine per il ravvedimento; il cosiddetto "**ravvedimento frazionato**", che consente al contribuente di definire anche in più diverse tranches un versamento omesso.

Analogo principio di scusabilità dell'errore è stato affermato anche nel caso di **insufficienti versamenti legati alla definizione di un accertamento**, in particolare in merito all'acquiescenza di cui all'art.15 D.Lgs. n.218/97 (ma così anche nel caso di **definizione agevolata delle sanzioni** ai sensi dell'art.17 D.Lgs. n.472/97). Nel caso di **errore materiale di lieve entità** nel calcolo o

nel versamento, la definizione si ritiene perfezionata in quanto risulta evidente la volontà del contribuente di **accettare il contenuto dell'atto**. Allo stesso modo (e questo lascia più sorpresi, ma lo si accetta di buon grado) anche un **lieve ritardo** comunque consente di salvaguardare gli effetti della definizione. Nel caso di **insufficiente versamento nell'ambito dell'accertamento** con adesione la valutazione spetta all'Ufficio, come già affermato dalla [**C.M. n.65/E/01**](#).

CONTROLLO

Collegio Sindacale e Organismo di Vigilanza

di Mauro di Gennaro

Come noto, l'**art. 2381 Cod. Civ.** sancisce l'obbligo di instaurare un **assetto organizzativo e contabile** e di **valutarne l'adeguatezza** da parte dell'**organo amministrativo delle società per azioni**. La società è infatti chiamata a dotarsi di un assetto amministrativo, organizzativo e contabile idoneo a consentire una puntuale e tempestiva rendicontazione dei fatti di gestione. A tale proposito, il **collegio sindacale** è organo deputato al **controllo**.

L'**art. 2403 Cod. Civ.** stabilisce infatti che nelle società per azioni, il collegio sindacale vigila:

- a) sull'**osservanza** della legge e dello statuto;
- b) sul **rispetto** dei principi di corretta amministrazione;
- c) sull'**adeguatezza** dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile della società e sul suo concreto funzionamento.

La **prevenzione dei reati sanzionati dalla legge 231** non risparmia il collegio sindacale. Anche in presenza dell'organismo di vigilanza (O.d.V.) deputato a un controllo ad hoc in materia, i sindaci devono sorvegliare sull'**adozione dei modelli** in grado di evitare situazioni che chiamino in causa la **responsabilità amministrativa** dell'ente.

Al collegio sindacale è richiesto, infatti, un **controllo di tipo sintetico** sul generale andamento e gestione della società e un approfondimento più analitico solo nel caso in cui siano presenti **indici di rischio** tali da rendere necessario un suo intervento per evitarlo o porvi immediatamente rimedio.

Diventa quindi fondamentale l'apertura di un **canale di comunicazione proprio con l'organismo di vigilanza**. In base alla 231, infatti, a quest'ultimo sono assegnati una serie di **compiti**:

- esaminare nel merito l'**adeguatezza del modello**, ossia della sua reale (e non meramente formale) capacità di prevenire i comportamenti vietati;
- vigilare sull'**effettività del modello**;
- analizzare il mantenimento nel tempo dei **requisiti di solidità e funzionalità del modello**;
- curare il necessario **aggiornamento del modello**, nell'ipotesi in cui le analisi operate

rendano necessario effettuare correzioni, integrazioni e adeguamenti.

Va tenuto presente che l'esistenza e l'effettivo svolgimento dei **compiti di controllo dell'Odv**, insieme all'esistenza e all'effettiva attuazione di specifici protocolli preventivi, rendono adeguato un modello anche nelle ipotesi di elusione fraudolenta da parte del soggetto apicale.

Di conseguenza la **posizione dell'Odv deve essere assolutamente indipendente e autonoma** senza alcun condizionamento. Pertanto non gli devono essere attribuiti compiti operativi che, rendendolo partecipe di decisioni e attività operative, ne minerebbero l'obiettività di giudizio nel momento delle verifiche sui comportamenti e sul modello.

L'organismo, inoltre, deve essere **qualificato professionalmente** per poter svolgere l'attività assegnata. Un obbligo di reporting mediante la redazione di una relazione periodica (in genere semestrale).

È proprio in questo contesto che il collegio sindacale entra in gioco. Si rende, però, necessario un **coordinamento tra i due organi** nell'ottica di evitare una duplicazione dei controlli e, circostanza ben più grave, la mancata esecuzione di determinate verifiche, nella convinzione che a eseguirle fosse l'altro organo di controllo.

In prima battuta la **vigilanza sul modello** e sulla sua validità e sulla sua puntuale osservanza in azienda compete all'Odv e non ai sindaci. Si tratta allora di **organizzare degli incontri periodici** in cui verranno scambiate le informazioni a disposizione di ciascun organismo.

L'Odv relazionerà (anche attraverso una serie di report periodici) sullo stato di attuazione e sulle criticità emerse. Dal canto suo, invece, il **collegio segnalerà eventuali circostanze** apprese nel corso della propria autonoma attività di vigilanza e controllo che potrebbero risultare rilevanti ai fini dell'applicazione del modello e che, quindi, richiedono una **specifica attenzione dell'organismo di vigilanza**. Di tali incontri e delle informazioni scambiate ne verrà dato atto nel **verbale** che il collegio sindacale predispone.

Si rende opportuno verbalizzare che il collegio ha **esplicitamente richiesto** all'organismo la sussistenza di **specifiche criticità** nell'attuazione dei modelli in ambito aziendale e conseguentemente venga pure messo per iscritto quanto rilevato, a riguardo, dall'Odv.

DIRITTO SOCIETARIO

Le “nuove” società a responsabilità limitata

di **Federica Furlani, Sergio Pellegrino**

Il **D.L. 28 giugno 2013, n. 76**, convertito nella [**Legge 99/2013**](#), ha profondamente modificato la disciplina delle **società a responsabilità limitata** nelle forme vigenti: **ordinaria, semplificata e a capitale ridotto**.

In particolare le **Srl a capitale ridotto**, istituite dall'art.44 del D.L. n.83/2012, sono state **sopprese**, con l'avvertenza che quelle già esistenti, ed iscritte al Registro delle Imprese alla data del 28 giugno 2013, sono qualificate automaticamente quali Srl semplificate senza la necessità di alcuna formalità.

Per quanto riguarda le **Srl semplificate**, la modifica interviene pesantemente su quello che era stato il fondamento della loro introduzione nel nostro ordinamento (art.2463 bis Cod. Civ.): favorire la costituzione di società da parte dei soggetti più “giovani”, di età inferiore ai 35 anni.

Originariamente le caratteristiche principali delle Srl semplificate, introdotte dal D.L. n.1/12, erano infatti le seguenti:

- i soci potevano essere **esclusivamente** persone fisiche di età inferiore a 35 anni, con compito del notaio di accertarne l'età. Logica conseguenza era il divieto di cessione delle quote a soci di età non inferiore a 35 anni ed esclusione dei soci al compimento del limite di età previsto, salvo la possibilità di deliberare la trasformazione in Srl ordinaria;
- il valore del **capitale sociale** era variabile da un minimo di 1 euro ad un massimo di 10.000 euro, interamente versato in denaro nelle mani dell'organo amministrativo;
- **l'amministrazione** doveva essere affidata esclusivamente a soci;
- **l'atto costitutivo** doveva essere conforme al modello standard definito dal D.M. n.138/12, con esonero da oneri notarili di costituzione, imposta di bollo e diritti di segreteria.

Il **D.L. 76/2013** è quindi intervenuto **sopprimendo innanzitutto il limite di età**, assieme al **divieto di cessione delle quote** “*a soci non aventi i requisiti di età*”: la forma di **Srl semplificata** diviene quindi **aperta a tutti i soci persone fisiche** indipendentemente dall'età anagrafica. Ulteriore novità riguarda l'affidamento dell'amministrazione anche a **soggetti diversi dai soci**.

In sede di conversione in legge del decreto, inoltre, è stata aggiunta la previsione di **inderogabilità delle clausole contenute nel modello standard** di atto costitutivo/statuto di cui al D.M. 23 giugno 2012, n. 138, risolvendo così il dibattito che era sorto dopo l'emanazione del decreto circa la possibile adattabilità del modello stesso.

A fianco alle modifiche relative a Srl semplificate e a capitale ridotto, ve ne sono di significative anche per le **società a responsabilità limitata "ordinarie"** in tema di **costituzione** (art.2463 Cod. Civ.) e di conferimenti (art. 2464 Cod. Civ.).

In particolare, con l'introduzione di due nuovi commi all'art.2463 Cod. Civ., **tutte le Srl potranno nascere con capitale ridotto, ovvero inferiore a 10.000 euro** (ma superiore a 1 euro). In tal caso però sono previste alcune **prescrizioni** da seguire: innanzitutto i conferimenti devono realizzarsi necessariamente in **denaro** ed essere **versati per intero** agli amministratori.

A tutela del patrimonio, è inoltre previsto l'**obbligo di accantonamento a riserva legale del 20% degli utili** fino a quando questa non abbia **raggiunto, unitamente al capitale, i 10.000 euro**. La riserva in questione può inoltre essere utilizzata solo per imputazione al capitale o per copertura perdite e deve essere reintegrata se diminuita per qualsiasi ragione.

L'obbligo di versamento del conferimento iniziale nelle mani degli amministratori è stato inoltre esteso, a seguito delle modifiche all'art. 2464 Cod.Civ., anche alle Srl con capitale pari o superiore a 10.000 euro: *"Alla sottoscrizione dell'atto costitutivo deve essere versato all'organo amministrativo nominato nell'atto costitutivo almeno il venticinque per cento dei conferimenti in danaro e l'intero sopraprezzo o, nel caso di costituzione con atto unilaterale, il loro intero ammontare".*

Risulta pertanto abolito l'**obbligo di versare in banca** almeno il 25% del capitale sottoscritto in denaro (intero capitale sociale in caso di società unipersonale) ed è previsto che i mezzi di pagamento utilizzati per il versamento dei "centesimi" nelle mani dell'organo amministrativo siano indicati nell'atto costitutivo.

Questa nuova disposizione sta generando non poche perplessità e problemi operativi circa le **modalità con cui effettuare il versamento** nelle mani dell'organo amministrativo, stante il divieto all'uso del denaro contante per importi superiori a 1.000 euro (art. 49, co. 1, D.Lgs. n.231/2007), oltre la necessità che gli amministratori siano presenti alla stipula dell'atto costitutivo, presenza non scontata.

A tal proposito il **Consiglio Nazionale del Notariato** ha emanato una nota in data **4 settembre 2013**, ammettendo che per la costituzione delle nuove Srl possono essere utilizzati **assegni circolari** (intestati ad uno dei nominandi amministratori o alla costituenda società), denaro contante (solo per importi inferiori ai 1.000 euro) e bonifico bancario a favore di uno dei nominandi amministratori. Sembra invece volersi **escludere l'assegno bancario** in quanto non darebbe certezza sulla copertura delle somme dovute.

PATRIMONIO E TRUST

I trust alla prova della nuova disciplina del Quadro RW

di Ennio Vial

Un'importante novità in materia di **modulo RW**, contenuta nella [L. n.97/13](#), attiene all'estensione degli **obblighi di dichiarazione dei soggetti** cui trova applicazione il quadro RW; infatti, sono ora tenuti all'adempimento in esame anche i soggetti che, pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria, sono **titolari effettivi dell'investimento** secondo quanto previsto dall'**art.1, co. 2, lett. u**), e dall'**allegato tecnico del D.Lgs. 21.11.2007, n.231** (si veda **Euroconference news del 10 settembre 2013**).

La norma ha un forte impatto sui **trust**. Infatti, la **lettera u**) individua il **titolare effettivo** ossia **la persona fisica per conto della quale è realizzata un'operazione o un'attività**, ovvero, **nel caso di entità giuridica, la persona o le persone fisiche che, in ultima istanza, possiedono o controllano tale entità**, ovvero ne **risultano beneficiari** secondo i criteri di cui all'allegato tecnico.

Nel caso dei trust, l'allegato in questione individua il titolare effettivo nel seguente modo:

- se i **futuri beneficiari** del trust sono già stati determinati, la persona fisica o le persone fisiche beneficiarie del **25% o più del patrimonio** di un'entità giuridica;
- se le persone che beneficiano del trust **non sono ancora state determinate**, la categoria di persone nel cui **interesse** principale è istituita o agisce l'entità giuridica;
- la persona fisica o le persone fisiche che esercitano un **controllo sul 25% o più** del patrimonio di un'entità giuridica.

Ciò porta a conseguenze differenziate a seconda che il trust sia **residente in Italia o all'estero**.

Se il trust è residente in Italia l'investimento dovrà essere **segnalato** sia dal **trust** (come noto il trust essendo equiparato ad un ente non commerciale è soggetto agli obblighi inerenti il monitoraggio fiscale) che dai **beneficiari** creandosi, in tale ipotesi, sostanzialmente una segnalazione doppia. Peraltro, i beneficiari potrebbero non conoscere il loro status non essendo prevista una loro espressa accettazione.

Si evidenzia come l'ipotesi della lett. a) dell'Allegato tecnico è di rara applicazione atteso che si riferisce alle fattispecie in cui i beneficiari hanno un diritto certo sulla quota. Spesso, infatti, i beneficiari vengono individuati come **categoria**: ad esempio, i figli del disponente viventi al

termine del trust.

La nuova previsione può portare tuttavia ad un **effetto paradossale** in una situazione come quella che di seguito rappresentiamo. Si ipotizzi il caso di Tizio che inserisce in trust un milione di euro individuando come beneficiari i tre figli Caio, Sempronio e Tullio.

Le quote non sono individuate in quanto il compito spetterà al trustee alla fine del trust. Alla morte di Tizio ai due figli Caio e Sempronio vanno 450 mila euro a testa e a Tullio solo 100 mila euro. Tullio, non avendo buoni rapporti con il padre, non sapeva di essere beneficiario del trust ma avrebbe dovuto compilare il modulo RW.

Quali saranno le sanzioni a cui andrà incontro?

Nell'ipotesi in cui il **titolare effettivo sia la categoria dei beneficiari** (lettera b) dell'allegato tecnico) chi deve porre in essere la segnalazione? Nella prassi, quando il titolare effettivo è rappresentato dalla categoria, si è soliti indicare i nomi dei **beneficiari attuali**. Potrebbero essere quindi i beneficiari attuali coloro che devono segnalare nel modulo RW gli investimenti esteri, e se le quote non sono individuate indicheranno presumibilmente l'intero ammontare.

La terza ipotesi è la più semplice; se non sono individuati i beneficiari generalmente si ritiene che il titolare effettivo sia il **trustee**. Sarà quindi quest'ultimo ad indicare gli investimenti esteri nel quadro RW.

Passiamo ora al **trust fiscalmente residente all'estero**. In questo caso la nuova informativa richiede assolve ad un intento particolarmente "nobile" in quanto il **trust internazionale**, essendo per l'appunto fiscalmente residente all'estero, non è di per sé tenuto a compilare il Modulo RW. Ecco che quindi la segnalazione effettuata dai beneficiari offre ai verificatori una informazione di sicuro interesse.

Anche qui, però, i problemi non mancano. Innanzitutto si ripropongono le stesse questioni evidenziate in precedenza; i beneficiari potrebbero non essere informati.

Si ipotizzi poi la seguente situazione: John, unico beneficiario individuato di un Trust inglese, decide di trasferire la residenza in Italia. John non detiene direttamente investimenti finanziari e patrimoniali all'estero.

Alla luce delle novità introdotte dalla Legge n. 97/2013, John dovrà compilare il modulo RW.

La modifica introdotta rende ovviamente **più complessa** l'attività del contribuente (e del professionista che lo segue) nel compilare il quadro oggetto di analisi e potrebbe generare una certa ritrosia in capo a persone fisiche (generalmente abbienti) che vengono a vivere in Italia soprattutto nella terza età a godersi la pensione.

L'Amministrazione finanziaria ottiene, come detto, un'informazione particolarmente

interessante: viene a conoscenza dell'esistenza di un **beneficiario del trust** e ciò può accendere i riflettori anche sulla tassazione di un eventuale frutto distribuito al medesimo soggetto da parte del trust estero.

Si ricorda come la [**C.M. n.61/E/2010**](#) abbia fornito un'interpretazione assolutamente non condivisibile prevedendo una sorta di tassazione "per trasparenza" in capo ai beneficiari italiani di Trust esteri.

L'Agenzia delle Entrate ha affermato, infatti, che *"il reddito imputato dal trust a beneficiari residenti è imponibile in Italia in capo a questi ultimi quale reddito di capitale, a prescindere dalla circostanza che il trust sia o meno residente in Italia e che il reddito sia stato prodotto o meno nel territorio dello Stato."*

RISCOSSIONE

La nuova rateazione dei debiti fiscali dopo il Decreto del Fare

di Andrea Carinci

La **rateazione del debito** si conferma lo strumento principale di azione per **Equitalia**. La **riscossione coattiva del credito** nella forma tradizionale della **riscossione esattoriale**, di cui al D.P.R. n.602/1973, appare invero **sempre più recessiva**, soppiantata da soluzioni alternative incentrate, anche a questi fini, sull'**adempimento spontaneo** del contribuente. Tutto ciò, al di là di dichiarazioni propagandistiche sul “volto umano” di Equitalia, per la presa d’atto che la riscossione del credito risulta più efficace se conseguita con la **collaborazione (pur “forzata”)** del contribuente in luogo dell’esperimento degli ordinari poteri esecutivi (pignoramenti).

Su queste premesse diviene agevole leggere le più recenti modifiche intervenute sul tema ad opera del c.d. **Decreto del Fare** ([D.L. n.69/2013](#)). Modifiche che si muovono lungo due direttive, diverse ma convergenti nel senso sopra esposto.

Da una parte, vengono in considerazione i nuovi limiti introdotti all'**azione esecutiva** di Equitalia:

1. **impignorabilità della prima casa** (art. 76, co.1, lett.a) e dei c.d. “**beni essenziali**” (co. 1, lett. a-bis);
2. **limitazioni alla pignorabilità dei beni strumentali** (art. 62);
3. **innalzamento della soglia per l'espropriazione mobiliare a 120.000 euro** nonché generalizzazione dell'obbligo di **previa iscrizione dell'ipoteca**, con decorso di sei mesi, per procedere all'espropriazione immobiliare (art.76, co.1, lett.b);
4. **allungamento del termine per l'ordine di pagamento** rivolto al terzo (art. 72-bis).

Limiti, tutti questi, chiaramente intesi a **ridimensionare i poteri** dell'Agente della riscossione, tradizionalmente ispirati alla massima invasività e celerità, e che trovano una giustificazione nella scelta di rendere il ricorso alla procedura esecutiva un'estrema *ratio*, come del resto confermato dall'altro filone di modifiche portate dal Decreto del Fare in tema di dilazione dei pagamenti.

A tale riguardo, va subito ricordato che **Equitalia si era già mossa in autonomia**, innalzando da 20.000 a 50.000 euro il limite sotto il quale la concessione della rateazione è concessa dietro semplice richiesta motivata, senza alcuna particolare attestazione/documentazione da produrre (si veda il [Comunicato dell'8 maggio 2013](#)). Con il Decreto del Fare, tuttavia, è stato in parte riscritto l'**art.19 del D.P.R. n.602/1973**, che disciplina la **dilazione delle somme iscritte**

a ruolo (nonché, per effetto del rinvio operato dall'art. 29 del D.L. n. 78/2010, anche di quelle richieste con accertamento esecutivo), introducendo una **nuova ipotesi di rateazione** nonché, al contempo, allentando il rigore per il caso di inadempimento al pagamento rateale.

Ai sensi dell'**art. 19**, il contribuente, che si trovi in una situazione di obiettiva difficoltà economica può richiedere all'Agente della riscossione la **ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo fino ad un massimo di 72 rate mensili** (co.1), prorogabili di ulteriori 72 mesi *"in caso di comprovato peggioramento della situazione"* (co. 1-bis). Le rate possono essere, oltre che di importo fisso, anche variabile di ammontare crescente per ciascun anno.

Ebbene, accanto alla rateazione ordinaria, al **nuovo comma 1-quinquies** è stata introdotta un'**ulteriore ipotesi di rateazione**, contemplando la possibilità di **aumentare fino a 120 rate mensili (10 anni) il periodo di dilazione del pagamento**. *Conditio sine qua non* per la concessione del beneficio di cui al comma in questione è che il debitore si trovi *"per ragioni estranee alla propria responsabilità, in una comprovata e grave situazione di difficoltà"*. Sono **due i requisiti** che debbono sussistere congiuntamente per realizzare un simile presupposto: un'accertata impossibilità per il contribuente di procedere alla rateazione secondo le modalità ordinarie (pagamento dilazionato lungo il corso di 6 anni, con eventuale proroga di altri sei); una prospettiva positiva circa la solvibilità del contribuente in relazione al nuovo piano di rateazione.

Si tratta, preme sottolineare, di un regime di **proroga di una rateazione già concessa**, che deve pertanto essere stata accordata secondo le ordinarie.

L'altra novità apportata dal Decreto del Fare al tema della rateazione attiene poi alla **decadenza**. Se prima del D.L. n.69/2013 questa conseguiva al mancato pagamento di due sole rate consecutive, per effetto della novella la decadenza dalla rateazione interviene solo **dopo il mancato pagamento di otto rate**, anche non consecutive. Nessuna modifica invece è stata portata agli effetti della decadenza: l'intero importo è iscritto a ruolo in un'unica soluzione, senza possibilità di ulteriore rateazione.

Infine, con [**nota del 1° luglio 2013**](#), Equitalia ha anticipato l'**implementazione retroattiva della nuova disciplina** (sia in merito alla nuova rateazione sia con riguardo alle condizioni di decadenza) anche sulle procedure di riscossione già avviate, ossia ai piani di rateazione già concessi ed in essere alla data di entrata in vigore della novella.

Tutto questo conferma il *trend* in atto, che fa della **rateizzazione la soluzione preferita** per l'assolvimento dei debiti tributari anche in seno all'esecuzione coattiva curata dall'Agente della riscossione, rispetto alle misure esecutive tradizionali, risultate nella pratica più laboriose, onerose ed anche di più incerto esito.

IVA

Chiarimenti in ritardo per le novità Iva in tema di locazioni e cessioni di fabbricati

di Luca Caramaschi

La [**C.M. 22/E del 28 giugno 2013**](#), a circa un anno di distanza dalle modifiche introdotte con l'**art.9 del D.L. n.83/12** (efficaci dal 26 giugno 2012), interviene per chiarire la portata delle novità introdotte in tema di locazioni e cessioni di fabbricati abitativi e strumentali.

I chiarimenti relativi alle **locazioni** sono prevalentemente riferiti ai **contratti in corso alla data del 26/06/12** ed al problema di come esercitare, in relazione alle **locazioni abitative**, l'eventuale **opzione** che avrebbe consentito al costruttore di **fatturare in IVA** in luogo dell'esenzione, mentre, per le **locazioni strumentali**, sussisteva il problema di dover eventualmente **confermare o meno il regime di imponibilità** precedentemente applicato. Sul punto l'Agenzia ritiene che l'**opzione**, vincolante per tutta la **durata residua del contratto**, vada formalizzata mediante un **atto integrativo del contratto di locazione** che può essere redatto in **carta libera** ma che l'Agenzia, al fine di *"dare certezza ai rapporti tra le parti contraenti e di rendere edotta l'Agenzia delle entrate"* consiglia di **registrare in misura fissa** (67,00 euro). In alternativa alla registrazione volontaria dell'atto integrativo, l'opzione potrà essere esercitata utilizzando il modello telematico introdotto con il [**Provvedimento n.92492 del 29/07/13**](#). L'opzione, inoltre, può essere esercitata anche **dopo il 26/06/12**, ma in tal caso l'opzione avrà effetto per i canoni riscossi o fatturati a partire dal momento in cui il locatore manifesti l'opzione e fino alla scadenza del contratto. E' possibile la **modifica del regime IVA** applicato qualora prima della scadenza del contratto si verifichi una successione nel contratto (ad esempio subentro di un terzo in qualità di locatore). In tal caso la **modifica andrà effettuata con atto integrativo (registrato)** o in alternativa con il **modello telematico** di cui sopra. Restano valide, chiarisce la circolare, le opzioni esercitate dopo il 26.6.2012 con la **raccomandata A.R. indicata nella R.M. n.2/E/08** (procedura oggi non più ammessa) ferma restando la necessità di integrare il contratto. Per le locazioni di fabbricati strumentali in corso al 26/06/012 (prima in IVA per obbligo) il locatore può **"confermare" il regime di imponibilità** senza che sia necessario integrare il contratto o effettuare alcuna comunicazione all'Agenzia. E' comunque possibile assoggettare i canoni al **regime naturale di esenzione**, anche successivamente al 26/06, ma in questo caso è necessario formalizzare l'applicazione del regime di esenzione mediante un **atto integrativo (registrato)** dell'originario contratto di locazione.

Altrettanto interessanti sono i chiarimenti che riguardano le **operazioni di cessione di fabbricati**. Nel contesto del riconoscimento alle **imprese costruttrici o che ristrutturano**

fabbricati abitativi di poter esercitare **l'opzione** per l'applicazione dell'**IVA anche in relazione a quelli ultimati da più di cinque anni** (fino al 25/06/012 condannati all'esenzione) e della eliminazione dei casi di assoggettamento ad **IVA obbligatoria nel comparto dei fabbricati strumentali**, apprezzabili appaiono i chiarimenti relativi ai **contratti preliminari** ed alla disciplina degli **acconti**. Con riferimento ai primi si chiarisce che l'opzione per l'imponibilità può essere espressa anche in sede di **preliminare** e che la scelta in esso operata resta valida e vincolante anche in relazione alla disciplina iva applicabile alla stipula del **contratto definitivo**. Detta situazione comporta che anche in relazione agli acconti imponibili a seguito di opzione si dovrà procedere alla loro fatturazione mediante applicazione del **meccanismo dell'inversione contabile**. In assenza di preliminare oppure in presenza di preliminare (non registrato) che non contempla l'opzione per l'imponibilità, e quindi di **fatturazione esente** degli acconti, il documento di prassi precisa che sull'importo degli stessi dovrà in sede di saldo/rogito essere corrisposta l'imposta di registro (che per gli abitativi è ordinariamente fissata al **7%**). Tale percentuale risulta pure dovuta anche nel caso di **preliminare registrato** e quindi di corresponsione del **registro al 3%** sull'importo degli acconti dedotti in preliminare: in tale caso tale somma pagata dovrà essere **scomputata dall'imposta di registro complessiva, pari al 7%, dovuta in sede di saldo sui medesimi importi**. I medesimi criteri vanno utilizzati anche nel caso in cui per il costruttore la **corresponsione degli acconti** sia avvenuta nel quinquennio dalla ultimazione dei lavori (caso di imponibilità per obbligo di legge) ed il saldo successivamente, situazione nella quale è possibile cedere in esenzione se non interviene l'opzione per l'imponibilità. In tale caso, precisa la circolare, il registro è dovuto sull'**imponibile al netto dell'aconto già assoggettato ad IVA**. Va segnalato che nel caso di **vendite in esenzione a privati** e quindi di applicazione del **regime del cosiddetto prezzo-valore** vi sono problemi legati all'utilizzo di **due diverse basi imponibili per il calcolo delle imposte: corrispettivo per gli acconti in IVA e valore catastale per il saldo assoggettato a imposta di registro**. In questa situazione i conteggi non sono così immediati e sarebbe quindi opportuna una **precisazione ufficiale** da parte delle Entrate. Analoghe considerazioni in tema di imposta di registro debbono essere svolte per le operazioni effettuate nel cosiddetto **periodo transitorio** e cioè acconti prima del 26 giugno 2012 e saldo/rogito intervenuto successivamente.