

LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

Normativa e prassi in sintesi	3
Giurisprudenza in sintesi	6
Il focus giurisprudenziale	
Criteri discretivi per i tributi a prescrizione quinquennale	
<i>di Mara Pilla</i>	13
PTT difensori in cerca di nuovi principi generali	
La marca temporale. Parte prima	
<i>di Mara Pilla</i>	18
Focus	
Plusvalenza da cessione immobile a seguito riunificazione della nuda proprietà e del diritto di usufrutto	
<i>di Carlo Bertacca</i>	22
Lavoro e previdenza	
L'esonero contributivo 2021	
<i>di Bonuzzi Alessandro</i>	32
Irpef e Ires	
Fiscalità delle vendite con riserva di proprietà	
<i>di Luigi Scappini</i>	42
Tributi locali	
Sospensione procedure di sfratto: esenzione Imu ai possessori per l'anno 2021	
<i>di Fabio Garrini</i>	49
Agevolazioni	
Le novità per le richieste dell'agevolazione "Nuova Sabatini"	
<i>di Alessandro Perini</i>	55

Schemi di sintesi

Professionisti sanitari: fatture cartacee e invio Sts 2021 64

Il caso risolto

La società immobiliare non è di comodo se i canoni di locazione sono allineati ai valori Omi

di Centro studi tributari 66

La circolare tributaria n. 35/2021

Adempimenti

Cambio valute mese di agosto

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 9 settembre 2021, protocollo n. 231067, ha approvato il cambio valute estere per il mese di agosto 2021, ai sensi dell'articolo 4, comma 6, D.L. 167/1990.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 9/9/2021, prot. n. 231067](#)

Ritenuta sui contributi dei bandi per le coop sociali

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 586/E del 15 settembre 2021, ha chiarito che si deve essere applica, ai sensi dell'articolo 28, comma 2, D.P.R. 600/1973, la ritenuta sui contributi derivanti da bandi erogate nei confronti delle cooperative sociali.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 586/E/2021](#)

Aiuti

Niente detassazione per i contributi pre-Covid

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 588/E del 15 settembre 2021, ha chiarito che non sono detassati i contributi regionale quali aiuti Covid-19 erogati alle imprese che partecipano a un bando che fa riferimento a regole e forme di finanziamento preesistenti alla pandemia. Agli aiuti si applica, ex articolo 28, comma 2, D.P.R. 600/1973, la ritenuta del 4%.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 588/E/2021](#)

Irpef

Lo *smart working* in Italia non rientra nel conteggio del soggiorno all'estero come distaccati

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 590/E del 15 settembre 2021, ha precisato che, ai fini del computo del rispetto del requisito del soggiorno in un Paese estero per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di 12 mesi, necessario ai fini dell'applicabilità della retribuzione convenzionale prevista dall'articolo 51, comma 8-bis, Tuir, non si considerano i giorni in cui un dipendente distaccato in Germania svolge la prestazione lavorativa in Italia in modalità di lavoro agile, soggiornando, pertanto, all'estero per un periodo non superiore a 183 giorni. Più precisamente, lo svolgimento in Italia dell'attività lavorativa in *smart working* comporta la presenza fisica della dipendente nel nostro Paese e, conseguentemente, il mancato rispetto della condizione richiesta dal Legislatore nell'ipotesi in cui nell'arco di 12 mesi soggiorni in Italia per un periodo pari o superiore 183 giorni.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 590/E/2021](#)

I contributi alla previdenza complementare sono deducibili anche se versati dal datore di lavoro

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 589/E del 15 settembre 2021, ha chiarito che, ai sensi dell'articolo 51, comma 2, lettera h), Tuir, non concorrono alla formazione del reddito di lavoro

dipendente i contributi alle forme di previdenza complementare, nel limite di 5.164,57 euro, anche se versati dal datore di lavoro.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 589/E/2021](#)

Iva

Esenti i certificati di guarigione Covid

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 591/E del 15 settembre 2021, ha chiarito che il rilascio delle certificazioni verdi Covid-19, attestanti l'avvenuta guarigione dal virus, da parte dei medici di medicina generale ai pazienti assistiti a domicilio, è riconducibile nell'ambito applicativo dell'esenzione dall'Iva di cui all'articolo 10, comma 1, n. 18), D.P.R. 633/1972.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 591/E/2021](#)

Fa fede la circolare n. 12/D/2020 per l'Iva agevolata sui dispositivi sanitari anti-Covid

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 585/E del 15 settembre 2021, ha precisato che, ai fini dell'applicazione dell'Iva agevolata al 5% per i beni destinati al contrasto della pandemia, si deve aver riguardo alle voci doganali indicate dalla circolare n. 12/D/2020.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 585/E/2021](#)

Via libera alla detrazione anche in assenza di avvio dell'attività

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 584/E del 14 settembre 2021, ha chiarito che spetta il diritto al rimborso dell'eccedenza dell'Iva assolta ed effettivamente dovuta sugli acquisti propedeutici all'avvio di un'attività. Ciò, nel presupposto dell'effettiva connessione dei predetti acquisti con l'espletamento della progettata attività e delle conseguenti operazioni attive imponibili o operazioni attive che comunque, ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972, conferiscono il diritto alla detrazione.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 584/E/2021](#)

Iva agevolata per i letti di terapia intensiva

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 583/E del 14 settembre 2021, ha chiarito che, considerata la finalità della norma e alla luce dei chiarimenti di carattere interpretativo e di indirizzo operativo in merito all'applicazione dell'articolo 124, Decreto Rilancio, illustrati nella circolare n. 26/E/2020, i letti ospedalieri di terapia intensiva possono rientrare nel regime agevolato a condizione che siano classificabili nei codici doganali richiamati dalla circolare n. 12/D/2020.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 583/E/2021](#)

Serve il rappresentante per il regime del margine in caso di soggetto extra UE

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 582/E del 13 settembre 2021, ha ricordato che il regime del margine, in quanto derogatorio di quello ordinario, presuppone il rispetto di alcuni adempimenti, esperibili dal solo rivenditore che, nel caso in cui sia stabilito in uno Stato non UE, possono essere adempiuti in Italia dal proprio rappresentante fiscale, cioè l'Istante, per le operazioni ivi

territorialmente rilevanti. Questo regime prevede, infatti, una modalità di calcolo dell'imposta dovuta (sulla differenza tra prezzo di vendita e prezzo di acquisto oppure con le percentuali forfetarie) riservato al solo cedente.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 582/E/2021](#)

Successione e donazione

Il curatore anticipa le imposte sugli immobili per registrare l'eredità giacente

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 587/E del 15 settembre 2021 ha confermato che il curatore di un'eredità giacente comprensiva di beni immobili, è tenuto ad anticipare le imposte ipotecaria e catastale (e gli altri tributi minori) per l'autoliquidazione al fine della registrazione della dichiarazione di successione relativa all'eredità giacente.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 587/E/2021](#)



ec Euroconference
Editoria

! « **NUOVA USCITA**
SETTEMBRE 2021 »

**LA RIAPERTURA
DELLA RISCOSSIONE**

Autore: Gianfranco Antico

E-book: € 12,00 + IVA 4%

ACQUISTA ORA

La circolare tributaria n. 35/2021

Accertamento

Criteri di accertamento nella ristorazione

In tema di accertamento dei redditi d'impresa, con riguardo a un'attività di ristorazione, una volta calcolata la quantità normale di materie prime necessarie per la preparazione dei pasti, è ragionevole presumere che ne sia stato servito un numero pari al complesso dei generi alimentari acquistati, diviso per le quantità di essi occorrenti per ciascun pasto e che la mancata registrazione di consistenti ricavi sulla base dei piatti e delle bevande vendute in determinati anni, legittima l'ufficio finanziario a procedere all'accertamento ai sensi dell'articolo 39, comma 2, lettera d), D.P.R. 600/1973, trattandosi di omissioni e falsità che per il loro numero e gravità minano la credibilità dell'intera documentazione contabile (cfr. sentenza n. 25001/2006).

[Cassazione – ordinanza n. 17396 – 22 gennaio 2021 – 17 giugno 2021](#)

[Cassazione – ordinanza n. 17395 – 22 gennaio 2021 – 17 giugno 2021](#)

Accertamento in caso di mancata registrazione del contratto di locazione

In caso di omessa registrazione del contratto di locazione, l'azione accertativa dell'Amministrazione, è rafforzata dal Legislatore attraverso l'introduzione di una presunzione *iuris tantum*, prevista dal comma 2 dell'articolo 41-ter, D.P.R. 600/1973, per effetto della quale, in assenza di contratto registrato, il riscontro del rapporto di locazione, determina in primo luogo la possibilità di presumere l'esistenza della locazione anche per i 4 periodi d'imposta anteriori a quello nel corso del quale è stata rilevata; e in secondo luogo di presumere la corresponsione di un canone locativo pari al 10% del valore dell'immobile.

[Cassazione – ordinanza n. 17320 – 25 marzo 2021 – 17 giugno 2021](#)

Non inficia l'accertamento l'errore di categoria reddituale cui rimandare l'accertato

In tema di imposte sui redditi, è legittimo l'avviso di accertamento con il quale l'Amministrazione finanziaria, accertata l'esistenza di reddito tassabile, lo abbia inquadrato in una categoria reddituale diversa da quella successivamente accertata, prima in sede penale e, poi, dalla Commissione Tributaria. Pertanto, una volta accertata la percezione da parte del contribuente di un determinato provento, non se ne può escludere la tassabilità, qualora l'ufficio non lo inquadri nella corretta categoria reddituale (cfr. sentenze n. 8041/2008 e n. 23238/2006).

[Cassazione – ordinanza n. 17250 – 21 aprile 2021 – 17 giugno 2021](#)

L'errore nella predisposizione dell'inventario fa scattare l'induttivo puro

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, qualora l'inventario ometta di indicare e valorizzare le rimanenze con raggruppamento per categorie omogenee, in violazione dell'articolo 15, comma 2, D.P.R. 600/1973, si determina un ostacolo nell'analisi contabile del Fisco, sicché ne discendono l'incompletezza e l'inattendibilità delle scritture contabili, che giustificano anche l'accertamento induttivo puro ex articolo 39, comma 2, lettera d), D.P.R. 600/1973, e il ricorso anche alle presunzioni c.d. supersemplici, ossia prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Pertanto, ove il contribuente non abbia assolto - già in sede di accesso, ispezione o verifica - l'onere di mettere a

disposizione degli accertatori le distinte che sono servite per la compilazione dell'inventario, egli è tenuto a esibirle, al più tardi, in sede contenziosa, onde consentire al giudice del merito, ferma la legittimità del metodo dell'accertamento, di effettuare le conseguenti valutazioni sulla attendibilità dell'inventario dedotta dallo stesso contribuente.

[Cassazione – ordinanza n. 17244 – 27 gennaio 2021 – 17 giugno 2021](#)

Contenzioso tributario

La ragione di diritto può anche non essere quella avanzata dalla parte

La Corte di Cassazione può accogliere il ricorso per una ragione di diritto anche diversa da quella prospettata dal ricorrente, sempre che essa sia fondata sui fatti come prospettati dalle parti, fermo restando che l'esercizio del potere di qualificazione non può comportare la modifica officiosa della domanda per come definita nelle fasi di merito o l'introduzione nel giudizio d'una eccezione in senso stretto (cfr. sentenze n. 17015/2018 e n. 18775/2017).

[Cassazione – ordinanza n. 17591 – 10 febbraio 2021 – 21 giugno 2021](#)

Inammissibile il ricorso da parte dell'ex legale rappresentante della società cancellata

È inammissibile il ricorso per cassazione proposto dall'ex legale rappresentante di una società estinta per pregressa cancellazione dal Registro Imprese, perché la procura speciale conferita al difensore, indispensabile per la proposizione dell'impugnazione, è giuridicamente inesistente, in ragione della mancanza del mandante; le conseguenze dell'inammissibile attività processuale iniziata con il ricorso, tra le quali la condanna alle spese in favore della controparte, vanno riferite all'avvocato che ha sottoscritto l'atto introduttivo, qualora, in base alle circostanze, risulti la sua consapevolezza circa la mancanza della qualità di legale rappresentante in capo alla persona fisica che ha attribuito il mandato.

[Cassazione – sentenza n. 17360 – 27 novembre 2020 – 17 giugno 2021](#)

[Cassazione – sentenza n. 17359 – 27 novembre 2020 – 17 giugno 2021](#)

Crisi e risanamento

Non tutti i crediti sono opponibili al credito Iva sorto in pendenza di procedura

Nel caso in cui, in materia di concordato preventivo, l'imprenditore concordante, l'amministrazione o suoi aventi causa chiedano il rimborso di un credito Iva formatosi durante lo svolgimento della procedura concorsuale, l'Amministrazione finanziaria può opporre in compensazione crediti che siano sorti successivamente all'apertura della procedura medesima, mentre al contrario - non può opporre in compensazione crediti formati in epoca precedente l'apertura della procedura, stante il principio richiamato dagli articoli 56 e 169, L.F., applicabile anche ai crediti erariali (cfr. sentenza n. 13467/2020).

[Cassazione – sentenza n. 17358 – 27 novembre 2020 – 17 giugno 2021](#)

Irpef

Stock option tassate con il regime in vigore all'esercizio dell'opzione

In tema di determinazione del reddito di lavoro dipendente, la disciplina di tassazione applicabile *ratione temporis* alle *stock options* va individuata in quella vigente al momento dell'esercizio del diritto

di opzione da parte del dipendente, a prescindere dal momento in cui l'opzione sia stata offerta, atteso che l'operazione cui consegue la tassazione non va identificata nell'attribuzione gratuita del diritto di opzione, che non è soggetta a imposizione tributaria, ma nell'effettivo esercizio di tale diritto mediante l'acquisto delle azioni, che costituisce il presupposto dell'imposizione commisurata proprio al prezzo delle stesse e che è rimesso alla libera scelta del beneficiario (cfr. sentenze n. 1280/2021, n. 29343/2020, n. 18917/2018, n. 16227/2018, n. 9465/2017, n. 11413/2015, n. 13088/2012 e n. 11214/2011).

[Cassazione – ordinanza n. 17326 – 13 aprile 2021 – 17 giugno 2021](#)

Reddito di impresa

Inerenza con sguardo stretto alla qualità e non all'utilità

In tema di imposta sui redditi d'impresa, il principio dell'inerenza esprime la riferibilità dei costi sostenuti all'attività d'impresa, anche in via indiretta, potenziale o in proiezione futura, escludendo i costi che si collocano in una sfera a essa estranea, e, infatti, quale vincolo alla deducibilità dei costi, non discende dall'articolo 75, comma 5 (attuale articolo 109, comma 5), Tuir, che concerne il diverso principio dell'indeducibilità dei costi relativi a ricavi esenti (ferma l'inerenza), cioè la correlazione tra costi deducibili e ricavi tassabili. Da ciò consegue che l'inerenza deve essere apprezzata attraverso un giudizio qualitativo, scevro dai riferimenti ai concetti di utilità o vantaggio, afferenti a un giudizio quantitativo, e deve essere distinta anche dalla nozione di congruità del costo, anche se l'antieconomicità e l'incongruità della spesa possono essere indici rivelatori del difetto di inerenza (cfr. sentenza n. 27786/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 24154 – 30 settembre 2020 – 8 settembre 2021](#)

Vale il principio di continuità di bilancio: le rimanenze finali sono le iniziali del periodo successivo

In tema di determinazione del reddito d'impresa, trova applicazione il principio della c.d. continuità di bilancio sancito dall'articolo 92, Tuir con la conseguenza che le rimanenze finali di un esercizio costituiscono esistenze iniziali di quello successivo, fermo restando, peraltro, il potere dell'Amministrazione finanziaria, in sede di accertamento, di rideterminare il valore delle rimanenze medesime (cfr. ordinanza n. 22932/2018).

[Cassazione – ordinanza n. 17312 – 25 marzo 2021 – 17 giugno 2021](#)

Registro

Registro all'1% per tutti gli atti giudiziari di accertamento anche se riferiti a prestazioni Iva

Gli atti giudiziari di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale sono soggetti a imposta di registro in misura proporzionale con aliquota dell'1%, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986, anche qualora essi riguardino corrispettivi o prestazioni soggetti a Iva, non applicandosi il principio di alternatività di cui all'articolo 40, D.P.R. 131/1986 (cfr. sentenze n. 3459/2021 e n. 11036/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 24158 – 7 aprile 2021 – 8 settembre 2021](#)

Nessuna decadenza dalla prima casa in caso di scioglimento per mutuo dissenso della donazione

In tema di agevolazioni fiscali per l'acquisto della prima casa, non decade dal beneficio il contribuente che, dopo avere acquistato l'immobile, concordi lo scioglimento per mutuo dissenso di una donazione,

effettuata prima dell'acquisto, avente a oggetto un altro immobile posto nello stesso Comune, poiché, al momento in cui compie l'acquisto, non è più proprietario del bene donato e, quindi, non rende alcuna dichiarazione mendace in ordine alla sussistenza della condizione prevista dall'articolo 1, nota II *bis*, comma 1, lettera b), Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986, senza che assuma rilievo la retroattività degli effetti, concordata in sede di risoluzione consensuale della donazione, che vale solo per i rapporti interni tra le parti, e restando comunque ferma ogni valutazione dell'Amministrazione in termini di abuso del diritto, secondo la disciplina dettata dall'articolo 10-*bis*, L. 212/2000.

[Cassazione – ordinanza n. 17631 – 6 aprile 2021 – 21 giugno 2021](#)

Il termine dei 18 mesi per la prima casa è perentorio e non sollecitatorio

Ai fini della fruizione dei benefici fiscali previsti per l'acquisto della prima casa, e in applicazione dell'articolo 1, nota II *bis*, comma 1, lettera a), Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986, l'acquirente assume un vero e proprio obbligo verso il Fisco con la dichiarazione di voler stabilire la propria residenza nel Comune in cui è sito l'immobile, da adempiere nel termine perentorio, e non sollecitatorio, di 18 mesi dalla stipula dell'atto, comportando il suo inadempimento la decadenza dal beneficio, anticipato al momento della registrazione, salva la configurabilità della forza maggiore.

[Cassazione – ordinanza n. 17629 – 6 aprile 2021 – 21 giugno 2021](#)

Necessario indagare la natura della caparra confirmatoria per stabilirne l'imponibilità

Per stabilire quale sia il regime fiscale applicabile alle somme versate a titolo di caparra confirmatoria, quando detta clausola sia contenuta in un contratto preliminare di vendita di beni, il cui definitivo sia soggetto a Iva, occorre valutare - con accertamento che costituisce questione di fatto, rimessa al giudice di merito - se la caparra medesima abbia la funzione di anticipo sul prezzo, unitamente a quella di rafforzamento della garanzia o costituisca, invece, un elemento accidentale del contratto; nel primo caso la dazione di denaro, corrispondente alla caparra, rivestendo la stessa natura della corresponsione del prezzo, è assoggettata ad Iva e all'imposta di registro in misura fissa, in ossequio al principio di alternatività tra imposta di registro e Iva, di cui all'articolo 40, D.P.R. 131/1986; nel secondo caso, invece, avendo autonomia contrattuale rispetto al preliminare in cui è inserita, è assoggettabile, ex articolo 21, comma 1, D.P.R. 131/1986, all'imposta di registro in misura proporzionale (cfr. sentenza n. 24570/2010).

[Cassazione – ordinanza n. 17480 – 19 novembre 2020 – 18 giugno 2021](#)

Sempre fisso il registro per l'assegnazione degli immobili ai soci da parte delle cooperative

In tema d'imposta di registro, agli atti di assegnazione di immobili in favore di soci di cooperative si applica, ai sensi dell'articolo 66, comma 6-*bis*, D.L. 331/1993 (convertito, con modifiche, dalla L. 427/1993), l'imposta di registro in misura fissa, ancorché a seguito della modifica dell'articolo 10, comma 8-*bis*, D.P.R. 633/1972 sia stata introdotta la generalizzata esenzione dall'Iva per tutti i trasferimenti di immobili effettuati da imprese costruttrici, atteso che la norma, nell'introdurre una disciplina di favore, non opera alcuna distinzione tra atti di trasferimento soggetti a Iva o esenti e prescinde dall'applicazione del principio dell'alternatività dell'imposizione tra Iva e imposta di registro (cfr. ordinanza n. 16557/2017).

[Cassazione – ordinanza n. 17286 – 3 marzo 2021 – 17 giugno 2021](#)

Registro proporzionale per il conferimento di immobile pignorato

Premesso che l'atto di conferimento a una società di un bene immobile pignorato, operato dal debitore esecutato in pendenza della procedura esecutiva, non è di per sé invalido né - fatta eccezione per il creditore procedente e per quelli eventualmente intervenuti nell'esecuzione - inefficace, al decreto di trasferimento dello stesso immobile emesso dal GE a favore della società conferitaria-aggiudicataria deve applicarsi l'imposta di registro in misura proporzionale ex articolo 8, lettere a) o e), Tariffa I, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986, a seconda che sia a esso riconoscibile, all'esito della ricostruzione della fattispecie come risultante sia dall'atto di conferimento sia dalle risultanze della procedura espropriativa, effetto costitutivo ovvero meramente dichiarativo del trasferimento della proprietà.

[Cassazione – ordinanza n. 17284 – 3 marzo 2021 – 17 giugno 2021](#)

Ancora utilizzabili i criteri di determinazione dell'avviamento ex D.P.R. 460/1996

In tema di imposta di registro, ai fini della determinazione del valore dell'avviamento dell'azienda, i criteri di cui al D.P.R. 460/1996 possono essere utilizzati nonostante l'abrogazione di tale decreto da parte del D.Lgs. 218/1997, atteso che lo stesso non ha previsto un metodo alternativo di determinazione di tale valore, ferma la possibilità per il contribuente di dimostrare un valore inferiore dell'avviamento aziendale rispetto a quello accertato (cfr. sentenza n. 7750/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 17279 – 3 marzo 2021 – 17 giugno 2021](#)

Registro proporzionale per l'aumento di capitale sociale tramite denaro

In tema di imposta di registro, nel caso di aumento del capitale sociale mediante conferimento di denaro da parte dei soci, all'applicazione dell'imposta proporzionale, ai sensi dell'articolo 4, Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986 (nel testo, applicabile *ratione temporis*, anteriore alla modifica apportata dall'articolo 10, L. 488/1999), non osta la Direttiva del 69/335/CEE, atteso che la suddetta ipotesi rientra a pieno titolo nella previsione dell'articolo 4, n. 1, lettera c), di tale Direttiva, il quale, nel sottoporre a imposizione, fra l'altro, l'aumento del capitale sociale mediante conferimento di "*beni di qualsiasi natura*" certamente ricomprende in tale generica espressione anche il denaro (cfr. sentenze n. 15625/2014, n. 6547/2008, n. 6536/2008 e n. 21510/2004).

[Cassazione – ordinanza n. 17278 – 3 marzo 2021 – 17 giugno 2021](#)

Registro all'1% per il decreto di ammissione al passivo

Il decreto che, a seguito di giudizio di opposizione, ammette al passivo di un fallimento un credito in precedenza escluso, deve essere assoggettato alla imposta di registro - in linea generale nella misura dell'1% ai sensi dell'articolo 8, lettera c), Tariffa, Parte Prima, allegato A), al D.P.R. 131/1986 - trattandosi di pronuncia emessa in esito ad un giudizio contenzioso di cognizione che contiene l'accertamento, nei confronti della procedura fallimentare, dell'esistenza e dell'efficacia del credito con l'effetto di consentire al contribuente la partecipazione al concorso, con possibile soddisfazione in sede di riparto. Il principio vale identicamente con riguardo al decreto motivato che definisce le medesime controversie ai sensi dell'articolo 99, L.F., nel testo vigente, giacché come rilevato dalla Corte Costituzionale nella sentenza 177/2017, trattasi "*di provvedimento emesso all'esito di un giudizio contenzioso in materia di diritti soggettivi, sicché la sua forma, propria del rito camerale scelto dal Legislatore, non ne muta la natura di pronuncia di accertamento di diritti a contenuto patrimoniale, ex articolo 8, comma 1, lettera c), della*

Tariffa" (cfr. sentenze n. 19247/2012, n. 17947/2012, n. 17946/2012, n. 14816/2011, n. 15159/2009, n. 12359/2005 e n. 1849/2000).

[Cassazione – ordinanza n. 17253 – 4 febbraio 2021 – 17 giugno 2021](#)

Sanzioni

Adeguarsi alla prassi salva solo dalle sanzioni ma l'obbligazione è sempre dovuta

Le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti e obblighi, sicché, ove il contribuente si sia conformato a un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione finanziaria, è esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni e degli interessi, senza alcun esonero dall'adempimento dell'obbligazione tributaria, in base al principio di tutela dell'affidamento, espressamente sancito dall'articolo 10, comma 2, L. 212/2000 (cfr. sentenze n. 12635/2017, n. 10195/2016, n. 3757/2012 e n. 2133/2002).

[Cassazione – ordinanza n. 17588 – 18 gennaio 2021 – 21 giugno 2021](#)

Tributi locali – Ici

Il coniuge deve solo la sua parte di casa assegnata in sede divisionale

In tema di Ici, il coniuge al quale sia assegnata la casa di abitazione posta nell'immobile di proprietà (anche in parte) dell'altro coniuge non è soggetto passivo dell'imposta per la quota dell'immobile stesso sulla quale non vanti il diritto di proprietà ovvero un qualche diritto reale di godimento, come previsto dall'articolo 3, D.Lgs. 504/1992, poiché con il provvedimento giudiziale di assegnazione della casa coniugale in sede di separazione personale o di divorzio, viene riconosciuto al coniuge un diritto personale atipico di godimento e non un diritto reale, sicché in capo al coniuge non è ravvisabile la titolarità di un diritto di proprietà o di uno di quei diritti reali di godimento, specificamente previsti dalla norma, costituenti il presupposto impositivo del tributo (cfr. sentenza n. 7395/2019).

[Cassazione – ordinanza n. 17412 – 14 aprile 2021 – 17 giugno 2021](#)

Il valore imponibile dell'immobile a inizio demolizione

Ai sensi dell'articolo 5, commi 2 e 6, D.Lgs. 504/1992, il valore da assumere in relazione a un fabbricato per il quale sia stato comunicato l'inizio dei lavori di demolizione, resta quello risultante dalla rendita catastale rivalutata secondo i moltiplicatori previsti dall'articolo 52, comma 5, primo periodo, D.P.R. 131/1986, sino a quando la preannunciata demolizione restituisca autonomia all'area fabbricabile stessa; a condizione, allora, che sia stata presentata dal contribuente specifica istanza al riguardo all'Agenzia del territorio, all'inizio o nel corso della demolizione e fino all'ultimazione del nuovo edificio.

[Cassazione – ordinanza n. 17403 – 4 marzo 2021 – 17 giugno 2021](#)

Tributi locali – Imposta pubblicità

Non imponibili i cartelli indicanti la tipologia di carburante erogato

In tema di imposta sulla pubblicità, non rientrano nell'ambito di applicazione del tributo previsto dall'articolo 5, D.Lgs. 507/1993 i cartelli situati all'interno delle stazioni di servizio che, in prossimità

dei diversi distributori, indicano il tipo di carburante somministrato, trattandosi di messaggi privi di contenuto pubblicitario, che esplicano una funzione essenzialmente informativa e segnaletica rivolta alla clientela che entra nell'area di rifornimento dei combustibili.

[Cassazione – ordinanza n. 17624 – 15 gennaio 2021 – 21 giugno 2021](#)

La cornice non rileva come spazio imponibile

Se l'impianto pubblicitario si compone di uno spazio destinato alla pubblicità e di una cornice da esso distinta, e oggettivamente inidonea a essere utilizzata per la diffusione del messaggio, l'imposta dovrà essere commisurata soltanto in relazione al predetto spazio, mentre se l'impianto è strutturato in modo tale che l'intera sua superficie è utilizzata per la pubblicità, l'imposta andrà ragguagliata alla totalità della superficie (cfr. sentenze n. 26727/2016, n. 23023/2009, n. 4399/2008, n. 1632/2008 e n. 4908/2005).

[Cassazione – ordinanza n. 17623 – 15 gennaio 2021 – 21 giugno 2021](#)

Tributi locali – Tarsu

Termine quinquennale per la cartella

In tema di riscossione della Tarsu, la notifica della cartella di pagamento non è sottoposta ad alcuna decadenza, ma deve essere eseguita nel termine di prescrizione quinquennale, decorrente dalla scadenza di ogni singola annualità del tributo, che si struttura come prestazione periodica regolata dall'articolo 2948, n. 4), cod. civ., convertendosi tale termine in quello ordinario decennale solo in presenza di un titolo giudiziale definitivo, che consente l'esperimento dell'*actio iudicati* ai sensi dell'articolo 2953, cod. civ..

[Cassazione – ordinanza n. 17363 – 22 gennaio 2021 – 17 giugno 2021](#)

La circolare tributaria n. 35/2021

Criteri discretivi per i tributi a prescrizione quinquennale

di Mara Pilla – dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 17363/2021](#), ricordato che nelle liti sugli atti riscossivi la legittimazione passiva spetta all'ente creditore, unico titolare della situazione sostanziale dedotta in giudizio, rimanendo l'agente della riscossione solo il destinatario del pagamento, non già un contitolare del diritto di credito, chiarisce la casistica della prescrizione quinquennale al raffronto con la fattispecie della prescrizione ordinaria.

L'agente della riscossione aveva notificato nel 2009 una cartella di pagamento relativa a Tarsu, anno d'imposta 2001, sulla base della trasmissione da parte di un Comune di un ruolo, reso esecutivo e consegnato all'agente nel 2002. A fronte dell'impugnazione frapposta dal contribuente, la CTP aveva confermato l'operato di parte pubblica, pronunciandosi per la tempestività del recupero, stabilita con riferimento all'[articolo 2946](#), cod. civ.. Altresì la CTR era giunta alla decisione di rigettare l'appello principale di parte privata soccombente in primo grado, giacché aveva confermato che dalla data di esecutività del ruolo, *dies a quo* per il computo del termine prescrizionale, alla data della notificazione, corrispondente *dies ad quem*, non poteva dirsi decorso il termine prescrizionale ordinario. Secondo il giudice dell'appello, quindi, la fattispecie concreta risulta sussumibile nella fattispecie astratta di cui all'articolo 2946, cod. civ. che, eccezion fatta per i casi in cui la legge disponga diversamente, prevede l'estinzione dei diritti per prescrizione con il decorso di 10 anni (c.d. termine ordinario). La prescrizione, conseguenza giuridica dell'inerzia del titolare di un diritto che per un periodo di tempo individuato dalla legge, infatti, determina l'estinzione del diritto stesso. La prescrizione ordinaria è, appunto, decennale, mentre quelle speciali possono avere una diversa durata. Tutte le prescrizioni, in ogni caso, possono subire interruzioni, ossia concrete manifestazioni del titolare di un diritto, idonee a escluderne l'inerzia e, dal punto di vista del debitore, eventualmente atte a metterlo o rimetterlo in mora (notificazioni di atti, instaurazione di giudizi, domande introdotte in giudizi in corso, *et similia*). La prescrizione, peraltro, subisce interruzione a opera dei riconoscimenti da parte del debitore.

Nel caso in commento, il debitore si doleva dell'erronea individuazione della fattispecie astratta, che secondo la sua difesa doveva rinvenirsi nella prescrizione quinquennale: l'[articolo 2948](#), cod. civ.

stabilisce che si prescrivono in 5 anni le annualità delle rendite perpetue o vitalizie, il capitale nominale dei titoli di Stato al portatore, le annualità delle pensioni alimentari, le pigioni, i fitti e ogni altro corrispettivo di locazioni, gli interessi e, in generale, tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi nonché le indennità spettanti per la cessazione del rapporto di lavoro.

Insoddisfatto della sentenza di appello, il contribuente propone ricorso per cassazione, affidato ad unico motivo di impugnazione, naturalmente in parametro dell'[articolo 360](#), comma 1, n. 3), c.p.c. trattandosi di doglianza concentrata sull'*error in iudicando* in cui era incorso il giudice di *secondae curae*, che non aveva saputo individuare la norma di legge adatta a dirimere la questione.

La Corte di Cassazione, dunque, affronta l'alternativa tra l'[articolo 2946](#), cod. civ. e l'[articolo 2948](#), cod. civ. nella parte in cui (comma 1, n. 4) riconosce durata quinquennale alla prescrizione di interessi, ma più in generale di *“tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi”*. Negli ultimi anni si sono susseguite molte pronunzie sul punto, non tutte conformi, soprattutto a seconda del comparto impositivo interessato.

Il Comune resiste con controricorso per vedersi escluso in ragione del difetto di legittimazione passiva, conseguente alla convenzione sottoscritta con l'agente della riscossione, mandatario di qualsivoglia operazione di riscossione dei tributi locali. Del resto, nel giudizio non si era mai discusso della tempestività dell'esecutività del ruolo o della sua trasmissione all'agente, ma soltanto del termine intercorso tra tale trasmissione e la notificazione a parte privata, momento di incisione della sfera giuridico-patrimoniale del debitore. I giudici di piazza Cavour la pensano diversamente: *“come più volte affermato da questa Corte, in caso di riscossione di un'entrata patrimoniale dell'ente locale a mezzo dei ruoli del servizio di riscossione dei tributi, legittimato passivo nel giudizio di opposizione avverso la cartella esattoriale, emessa dal concessionario, è soltanto il Comune e non anche il soggetto incaricato della riscossione, in quanto esclusivamente l'ente territoriale è titolare della situazione sostanziale dedotta in giudizio, mentre il concessionario può considerarsi un mero destinatario del pagamento, senza essere contitolare del credito, la cui inesistenza costituisce l'oggetto della domanda di accertamento (si veda da ultimo Cassazione n. 18105/2017)”*.

Quanto all'alternativa tra prescrizione ordinaria e quinquennale, la Corte osserva che la Tarsu è dovuta sulla base di una tariffa commisurata ad anno solare, La tassa è corrisposta in base a tariffa commisurata ad anno solare, cui corrisponde un'autonoma obbligazione tributaria, che decorre dal primo giorno del bimestre solare successivo a quello in cui ha avuto inizio l'utenza, essendo poi previsto che la cessazione, nel corso dell'anno, dell'occupazione o detenzione dei locali e aree, dà diritto all'abbuono del tributo a decorrere dal primo giorno del bimestre solare successivo a quello in cui è stata presentata

la denuncia della cessazione debitamente accertata. La prima dichiarazione, infatti, ha effetto anche per gli anni successivi, qualora le condizioni di tassabilità rimangano invariate. La particolarità della Tarsu, inoltre, risiede nell'immediata e diretta iscrizione a ruolo, senza che la fase della liquidazione-esecuzione debba essere preceduta da quella accertativa in tutti i casi in cui l'ente non intenda contestare né l'omessa dichiarazione né l'infedele dichiarazione, ma soltanto il difetto del versamento del dovuto.

In relazione all'eccezionalità di tale previsione (articoli [70-72](#), D.Lgs. 507/1993, la Suprema Corte conclude per la prescrizione quinquennale: *“qualora la denuncia sia stata presentata, e l'ente ritenga di non contestarla, se non è eseguito il pagamento del tributo, il Comune può di procedere direttamente alla liquidazione della Tarsu, sulla base degli elementi in origine dichiarati dal contribuente, ed effettuare l'iscrizione a ruolo, attraverso la meccanica applicazione dei ruoli dell'anno precedente e dei dati in esso contenuti, eseguendo poi la notifica della cartella esattoriale, senza emettere prima alcun avviso di accertamento (articolo 72, comma 1, D.Lgs. 507/1993). Come più volte affermato da questa Corte, si tratta di una facoltà del tutto eccezionale, non suscettibile di applicazioni estensive, concessa al Comune, quando la riscossione si fonda su dati ed elementi già acquisiti e rimasti invariati (si veda da ultimo Cassazione n. 14043/2019). Ovviamente, l'ente impositore può procedere all'emissione di avvisi di accertamento, in particolare nei casi in cui il contribuente non presenti la denuncia prescritta dal D.Lgs. 507/1993, articolo 70 oppure quando tale denuncia risulti infedele o incompleta. In tali ipotesi opera il disposto della L. 296/2006, articolo 1, comma 161, ove è previsto che gli enti locali, relativamente ai tributi di propria competenza, procedono alla rettifica delle dichiarazioni incomplete o infedeli o dei parziali o ritardati versamenti, nonché all'accertamento d'ufficio delle omesse dichiarazioni o degli omessi versamenti, notificando al contribuente, anche a mezzo posta con raccomandata con avviso di ricevimento, un apposito avviso motivato. Gli avvisi di accertamento in rettifica o d'ufficio devono essere notificati a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione o il versamento sono stati o avrebbero dovuto essere effettuati (il menzionato termine di decadenza è stato aumentato a 5 anni, per effetto dell'abrogazione del previgente D.Lgs. 507/1993, articolo 71, comma 1, che prevedeva, invece, un termine triennale). Tale norma disciplina solo la riscossione coattiva dei tributi locali a seguito di accertamento, non trovando pertanto applicazione nel caso in cui il Comune, sussistendone i presupposti, proceda alla riscossione della Tarsu in base alle disposizioni contenute nel menzionato D.Lgs. 507/1993, articolo 72”*. Ne viene che, quando è legittimo che l'iscrizione a ruolo della Tarsu non sia preceduta dalla notificazione di un atto impositivo, l'unica norma applicabile rimane l'[articolo 72](#), comma 1, D.Lgs. 507/1993, secondo cui il tributo e le sue addizionali, con accessori e sanzioni, liquidato sulla base dei ruoli dell'anno precedente, è iscritto in

ruoli principali ovvero suppletivi da formare e consegnare al concessionario della riscossione, a pena di decadenza, entro l'anno successivo a quello per il quale è dovuto il tributo. Una volta formato il ruolo ed effettuata la trasmissione al concessionario, conclude la Corte, *“la notifica della cartella che ha a oggetto il pagamento della Tarsu non è sottoposta ad alcuna decadenza, ma deve comunque essere effettuata prima che si consumi il termine di prescrizione del tributo (Cassazione n. 4283/2010 e n. 24679/2011). Tale termine deve ritenersi quinquennale, ai sensi dell'articolo 2948, n. 4, cod. civ.”.*

La casistica esaminata dalla Suprema Corte, naturalmente, si distingue dalle 2 più ricorrenti e commentate, andando, scevra da implicazioni di carattere procedimentale o processuale dritta al nocciolo della questione:

– è, invece, connotata da implicazioni processuali l'ipotesi del passaggio in giudicato di una sentenza che abbia definitivamente accertato il debito. È il caso delle pronunzie sul rapporto d'imposta, ad esempio sulla legittimità degli atti impositivi che li riguardano, cui segue la notificazione di atti riscossivi, per i quali opera la c.d. conversione del termine di prescrizione specifico (anche se inferiore al decennio) nell'ordinario decennale. L'[articolo 2953](#), cod. civ. in materia di effetti del giudicato sulle prescrizioni, prevede per diritti per i quali la legge stabilisce una prescrizione più breve di 10 anni, sui quali si sia pronunciato un giudice con una sentenza di condanna passata in giudicato, la prescrizione con il decorso di 10 anni. L'articolo 2953, cod. civ., si applica indifferentemente a tutti gli atti di riscossione, comunque denominati, così come a tutti i crediti relativi a entrate dello Stato, tributarie ed *extra* tributarie, delle Regioni, delle Province, dei Comuni e degli altri enti locali, nonché a sanzioni amministrative per la violazione di norme tributarie o amministrative. Sono principi stabiliti dalle Sezioni Unite, ormai cristallizzati nell'ordinamento (Corte di Cassazione, SS.UU. [sentenza n. 23397/2016](#)).

– è, invece, connotata da implicazioni procedimentali l'ipotesi dell'omessa impugnazione da parte del debitore, che implica la sua acquiescenza, considerata dalla giurisprudenza fattispecie completamente diversa dalla *re* giudicata. Ove per i crediti sia prevista una prescrizione (sostanziale) più breve di quella ordinaria, la scadenza del termine concesso al debitore per proporre ricorso o opposizione, non implica l'applicabilità del succitato articolo 2953, cod. civ. perché non è intervenuto un titolo giudiziale divenuto definitivo. Se allora non viene presentato ricorso avverso la riscossione di un'imposta, per la quale vale il termine di prescrizione quinquennale, in mancanza di un accertamento giurisdizionale non si produce alcuna conversione del termine quinquennale in termine ordinario (*actio iudicati*). In relazione alla Tarsu, tributo locale che si struttura in prestazioni periodiche, ravvisandosi – appunto come nel caso in commento è stato ravvisato – connotati di autonomia nell'ambito di una *causa debendi* di tipo

continuativo, senza necessità di annuale riesame dell'esistenza del presupposto d'imposta, si ritiene applicabile la prescrizione quinquennale, di cui all'[articolo 2948](#), comma 1, n. 4), cod. civ. (Corte di Cassazione, [sentenza n. 29912/2020](#)).

Parimenti si può allora ragionare in materia di Ici e di contributi consortili, ad esempio.

Non altrettanto, al contrario, può dirsi in materia di Irpef, Iva e Irap: tali *“prestazioni tributarie non possono essere considerate prestazioni periodiche, attesa l'autonomia dei singoli periodi d'imposta e delle relative obbligazioni, derivando il debito, anno per anno, da una nuova e autonoma vantazione in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi (così Cassazione n. 2941/2007 e n. 12740/2020)”*.



! « NUOVA USCITA »
MARZO 2021

LE AZIENDE VITIVINICOLE E LA VENDITA DEL VINO

Aspetti civilistici, fiscali e contrattualistici

Autore: Marco Giuri, Luigi Scappini,
Serena Linopanti, Samuele Cantini

Prezzi di listino versione cartacea € 30,00

ACQUISTA ORA

La circolare tributaria n. 35/2021

La marca temporale. Parte prima

di Mara Pilla – dottore commercialista e revisore legale

Il percorso di digitalizzazione ha subito un'accelerazione con l'adeguamento al Regolamento eIDAS (*electronic IDentification Authentication and Signature* - Regolamento (UE) 910/2014). Si tratta della disciplina unionale dell'identità digitale, finalizzata all'armonizzazione comunitaria della normativa per i servizi fiduciari e i mezzi di identificazione elettronica degli Stati membri. Cittadini, imprese e P.A., infatti, devono poter interagire elettronicamente, fruendo di servizi elettronici rispettosi degli *standard* di sicurezza. In particolare, i servizi fiduciari (specie per le transazioni) devono essere sicuri e i mezzi di identificazione elettronica delle persone fisiche e giuridiche (le firme elettroniche, i sigilli elettronici, le validazioni temporali elettroniche, i documenti elettronici, i servizi elettronici di recapito certificato e i servizi relativi ai certificati di autenticazione di siti *web*) devono consentire il reciproco riconoscimento. Il Regolamento non costituisce un sistema disciplinare vincolante nel merito dei dettagli applicativi, ma un paradigma d'eccellenza del quadro giuridico di riferimento degli *standard*. Per quanto attiene al documento informatico e, in particolare, alla riferibilità di detto documento a una determinata data, il glossario del Regolamento menziona:

- la “*validazione temporale elettronica*”, dati in forma elettronica che collegano altri dati in forma elettronica a una particolare ora e data, così da provare che questi ultimi esistevano in quel momento;
- la “*validazione temporale elettronica qualificata*”, validazione temporale elettronica che collega la data e l'ora ai dati in modo da escludere ragionevolmente la possibilità di modifiche non rilevabili dei dati, si basa su una fonte accurata di misurazione del tempo collegata al tempo universale coordinato, è apposta mediante una firma elettronica avanzata o sigillata con un sigillo elettronico avanzato del prestatore di servizi fiduciari qualificato o mediante un metodo equivalente.

Il “*prestatore di servizi fiduciari*”, lo ricordiamo, è la persona fisica o giuridica che presta uno o più servizi fiduciari, o come prestatore di servizi fiduciari qualificato o come prestatore di servizi fiduciari non qualificato; mentre il “*prestatore di servizi fiduciari qualificato*”, è il prestatore di servizi fiduciari che presta uno o più servizi fiduciari qualificati e cui l'organismo di vigilanza assegna la qualifica di prestatore di servizi fiduciari qualificato.

Per semplificare, allora il documento informatico è temporalmente validato quando è possibile escludere che sia più recente di una certa data di riferimento, mentre è temporalmente validato in forma qualificata quando è (ragionevolmente) possibile escludere che sia stato modificato senza che le modifiche siano tecnicamente riscontrabili. Quest'ultima casistica di validazione temporale richiede l'intervento di un soggetto terzo: il prestatore di servizi fiduciari qualificato (dall'«organismo di valutazione della conformità», un organismo di vigilanza competente a ad attribuire al prestatore di servizi fiduciari la qualifica in questione. In Italia il sistema di validazione temporale viene definito marca temporale.

La disciplina della validazione temporale va interpretata nel più generale quadro delle disposizioni codicistiche in materia di certezza della data: la prova documentale può essere esibita mediante un atto pubblico ([articolo 2699](#), cod. civ.), munito di fede privilegiata ([articolo 2700](#), cod. civ.) o una scrittura privata ([articolo 2702](#), cod. civ.) eventualmente autenticata ([articolo 2703](#), cod. civ.) ed eventualmente munita di data certa ([articolo 2704](#), cod. civ.). Completa il *carnet* delle prove documentali quella che il codice civile definisce riproduzione meccanica ([articolo 2712](#), cod. civ.), che ricomprende le riproduzioni fotografiche, informatiche o cinematografiche, le registrazioni fonografiche e, in genere, ogni altra rappresentazione meccanica di fatti e di cose. L'articolo 2704, cod. civ. nel dettaglio stabilisce che la data della scrittura privata della quale non è autenticata la sottoscrizione non è certa e computabile riguardo ai terzi, se non dal giorno in cui la scrittura è stata registrata o dal giorno della morte o della sopravvenuta impossibilità fisica di colui o di uno di coloro che l'hanno sottoscritta o dal giorno in cui il contenuto della scrittura è riprodotto in atti pubblici o, infine, dal giorno in cui si verifica un altro fatto che stabilisca in modo egualmente certo l'anteriorità della formazione del documento. La data della scrittura privata che contiene dichiarazioni unilaterali non destinate a persona determinata può essere accertata con qualsiasi mezzo di prova. Per l'accertamento della data nelle quietanze il giudice, tenuto conto delle circostanze, può ammettere qualsiasi mezzo di prova. La certezza della data nella disciplina della tradizione analogica, allora, si riferisce sempre e soltanto all'esclusione della possibilità che il documento risalga a un'epoca anteriore a una determinata data, più che alla riferibilità del documento alla determinata data in questione.

Parimenti, il Regolamento eIDAS si esprime in termini di non anteriorità. La sezione 6 del Regolamento, infatti, all'[articolo 41](#) individua gli effetti giuridici della validazione temporale elettronica in termini di pari dignità delle prove dell'era digitale rispetto alle prove dell'era analogica: alla validazione temporanea elettronica vanno riconosciuti gli effetti giuridici e l'ammissibilità come prova nei procedimenti giudiziali, non potendosi operare esclusioni né “*per il solo motivo della sua forma*

elettronica” né per il difetto di “*validazione temporanea elettronica qualificata*”. Dunque, fermo che la validazione temporale elettronica qualificata implica la “*presunzione di accuratezza della data e dell’ora che indica e di integrità dei dati ai quali tale data e ora sono associate*”, anche alla validazione temporale elettronica non qualificata deve essere attribuita una certa valenza. Del resto, a tenore del successivo [articolo 42](#), Regolamento eIDAS, la validazione temporale elettronica è qualificata se collega la data e l’ora ai dati in modo da escludere ragionevolmente la possibilità di modifiche non rilevabili dei dati; si basa su una fonte accurata di misurazione del tempo collegata al tempo universale coordinato; è apposta mediante una firma elettronica avanzata o sigillata con un sigillo elettronico avanzato del prestatore di servizi fiduciari qualificato o mediante un metodo equivalente. Quindi anche il documento dematerializzato può essere giudicato inalterato, ove sia riscontrabile che a - dispetto dell’evoluzione degli *standard* tecnologici – esso è rimasto intonso, sopravvivendo nella sua originaria formulazione, a partire dalla formazione fino alla fine del periodo di conservazione che si intenda prendere a riferimento. L’accertamento in fatto da operare, naturalmente, involge anche l’apposizione della firma digitale.

Nell’ambito del nostro ordinamento, l’[articolo 20](#), D.Lgs. 82/2005 (CAD – Codice dell’Amministrazione digitale), nella prima sezione, dedicata al documento informativo, introduce la disciplina della validità e dell’efficacia dei documenti informatici. Il documento informatico, secondo la disciplina interna, soddisfa il requisito della forma scritta e ha l’efficacia della scrittura privata (cfr. [articolo 2702](#), cod. civ.) quando vi è apposta una firma digitale (o un altro tipo di firma elettronica qualificata o una firma elettronica avanzata) o è stato formato (previa identificazione informatica del suo autore) attraverso un processo che abbia i requisiti fissati dall’AgID (Agenzia per l’Italia digitale). Si tratta di procedure che garantiscono sicurezza, integrità e immutabilità del documento, oltre ad assicurare la riconducibilità del documento all’autore. Diversamente, l’idoneità del documento informatico a soddisfare il requisito della forma scritta, così come il suo valore probatorio, saranno liberamente valutabili dal giudice a seguito dell’accertamento in fatto. La data e l’ora di formazione del documento informatico, tuttavia, sono inopponibili ai terzi, a meno che non siano apposte in conformità alle linee guida, adottate in sostituzione delle regole tecniche ([articolo 71](#), D.Lgs. 82/2005 - CAD).

Queste le regole generali, mentre le disposizioni concernenti il deposito degli atti e dei documenti in via telematica disciplinate dalla normativa, anche regolamentare, in materia di processo telematico, rimangono autonome rispetto alla disciplina appena illustrata.

Ciò detto, le linee guida sul documento informatico, che risalgono a maggio 2021, richiamano per la marca temporale le linee guida 6 giugno 2019, “*Regole tecniche e raccomandazioni afferenti la*

generazione di certificati elettronici qualificati, firme e sigilli elettronici qualificati e validazioni temporali elettroniche qualificate". Secondo queste ultime, "il profilo dei certificati di marcatura temporale è conforme alla norma ETSI EN- 319-422 versione 1.1.1. 3; i certificati di marcatura temporale contengono le seguenti estensioni: a) keyUsage (OID 2.5.29.15) – contenente il valore digitalSignature (bit #0 impostato a 1); l'estensione è marcata critica; b) extendedKeyUsage (OID 2.5.29.37) – contenente esclusivamente il campo keyPurposeld impostato su timeStamping; l'estensione è marcata critica; c) certificatePolicies (OID 2.5.29.32) – contenente uno o più identificativi delle PolicyIdentifier e le URL del relativo CPS; l'estensione non è marcata critica; d) authorityKeyIdentifier (OID 2.5.29.35) – contenente almeno il valore keyIdentifier corrispondente al subjectKeyIdentifier del certificato di certificazione utilizzato per sottoscrivere il certificato di marcatura temporale; l'estensione non è marcata critica; e) subjectKeyIdentifier (OID 2.5.29.14) – contenente il valore keyIdentifier per identificare il certificato; l'estensione non è marcata critica; f) Ulteriori estensioni possono essere inserite nel certificato purché conformi agli standard citati nel presente provvedimento e non marcate critiche".

Per un 2021 targato *networking*, inviate alla redazione (luigi.scappini@euroconference.it) sentenze inedite in materia di PTT e dintorni, avendo cura di oscurare i dati sensibili e, se desiderate, unendo le vostre considerazioni. Le più interessanti saranno commentate nella nostra rubrica settimanale, che da quest'anno apre uno spazio ai lettori.

La circolare tributaria n. 35/2021

Plusvalenza da cessione immobile a seguito riunificazione della nuda proprietà e del diritto di usufrutto

di Carlo Bertacca - dottore commercialista e revisore legale

Premessa

La plusvalenza realizzata a seguito della cessione di immobili da parte di soggetti che non svolgono attività di impresa, può essere soggetta a tassazione solo quando ricorrono determinate condizioni. Per plusvalenza, in generale, si intende la differenza tra il corrispettivo percepito nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto. Il calcolo della plusvalenza si complica quando la cessione del fabbricato viene effettuata dal proprietario già nudo proprietario che ha acquisito successivamente il diritto di usufrutto sia a titolo oneroso sia a seguito di decesso dell'usufruttuario. Il presente contributo prova ad analizzare le 2 situazioni che sono state oggetto di 2 distinti interventi di prassi dell'Agenzia delle entrate.

Disciplina generale

L'articolo 67, comma 1, lettera b) Tuir qualifica come redditi diversi *"...Le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso dei beni immobili acquistati o costruiti da non più di 5 anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari"*.

Ciò premesso, al fine di verificare quando la cessione dell'immobile determina l'emersione di una plusvalenza, occorre controllare:

- il periodo di tempo intercorrente tra l'acquisto o la costruzione e la cessione;
- l'utilizzo dell'unità immobiliare ceduta durante l'arco temporale di osservazione.

La disposizione, come è noto, è tesa ad assoggettare a tassazione le operazioni caratterizzate da un intento speculativo, che, per quanto riguarda le cessioni in oggetto, è normativamente individuato nella realizzazione dell'operazione di acquisto o costruzione e rivendita entro 5 anni.

A tal fine si precisa che per il calcolo dei 5 anni occorre fare riferimento alla data di alienazione del bene, indipendentemente dal momento in cui avviene il pagamento.

La seconda condizione da verificare è l'utilizzo dell'unità immobiliare nell'arco dei 5 anni. La norma prevede, infatti, che non vi è tassazione se nell'arco di tempo considerato, l'unità immobiliare è stata adibita per la maggior parte del periodo ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.

È opportuno dunque definire sia il concetto di abitazione principale sia di familiari.

Per qual che concerne la definizione di abitazione principale si può far riferimento alle istruzioni al modello Redditi¹ e da ultimo alla [circolare n. 7/E/2021](#) che chiariscono che *“per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente o i suoi familiari dimorano abitualmente”*. A tal fine, rilevano le risultanze dei registri anagrafici o l'autocertificazione effettuata ai sensi dell'[articolo 47](#), D.P.R. 445/2000, con la quale il contribuente può attestare anche che dimora abitualmente in luogo diverso da quello indicato nei registri anagrafici. La circostanza che il contribuente dimori abitualmente in luogo diverso da quello risultante dai registri anagrafici deve poter essere dimostrata sulla base di circostanze oggettive quali, per esempio, l'intestazione delle utenze domestiche o l'utilizzo effettivo dei servizi connessi e l'indicazione del domicilio nella corrispondenza ordinaria.

Per quanto riguarda l'individuazione dei familiari occorre fare riferimento all'[articolo 5](#), ultimo comma, Tuir, ove si afferma che ai fini delle imposte dirette, si intendono come tali, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e affini entro il secondo grado, ovvero:

- il coniuge;
- i parenti entro il terzo grado:
 - genitori e figli;
 - nonni, bisnonni, i nipoti (di nonno), pronipoti;
 - fratelli e sorelle;
 - zii e nipoti
- gli affini entro il secondo grado:
 - suoceri;
 - generi e nuore;
 - cognati;
 - genitori dei suoceri.

¹ Vedi [risoluzione n. 218/E/2008](#).

Emersione di plusvalenza nei casi di cessione di immobile effettuata da soggetto già nudo proprietario che riunisce la proprietà a seguito di acquisizione a titolo oneroso dell'usufrutto o a seguito di decesso dell'usufruttuario

Due casi particolari sono la cessione dell'immobile:

- a seguito di acquisto a titolo oneroso dell'usufrutto da parte del nudo proprietario;
- a seguito di consolidamento della proprietà dovuta al decesso dell'usufruttuario.

Come già esposto in premessa, entrambi i casi sono stati analizzati dall'Agenzia delle entrate con 2 documenti di prassi².

Cessione dell'immobile a seguito di acquisto dell'usufrutto da parte del nudo proprietario

In questo caso la nuda proprietà e l'usufrutto sono stati acquistati in 2 momenti diversi. È necessario dunque stabilire, in via preliminare, in quale momento l'immobile debba considerarsi acquistato, atteso che ai sensi dell'[articolo 67](#), comma 1, lettera b), Tuir la plusvalenza emerge solo se l'acquisto e la rivendita dell'immobile intervengono nell'arco del quinquennio.

In tale ipotesi vanno considerati 2 atti di acquisto a titolo oneroso distinti – acquisto della nuda proprietà e acquisto dell'usufrutto - posto che l'[articolo 9](#), comma 5, Tuir stabilisce che “...*ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento*”. Detto ciò, si deve ritenere di conseguenza, che in sede di vendita dell'immobile, ai fini della determinazione dell'eventuale plusvalenza tassabile si debbano trattare separatamente la nuda proprietà e il diritto di usufrutto, trattandosi di diritti acquistati separatamente e dunque oggetto di distinta valutazione economica. Pertanto, bisognerà tenere distinti i 2 acquisti sia per quanto riguarda la determinazione della plusvalenza sia per la determinazione del periodo intercorrente tra l'acquisto e la vendita dell'immobile.

La [risoluzione n. 188/E/2009](#) chiarisce a tali fini che:

- nel calcolo della plusvalenza, per determinare il valore della nuda proprietà e dell'usufrutto si applicheranno al prezzo di vendita i coefficienti per la determinazione del diritto di usufrutto di cui al prospetto dei coefficienti allegati al D.P.R. 131/1986 (determinati con riferimento all'età del cedente);
- ai fini del computo del *dies a quo* del quinquennio decorrente tra l'acquisto del bene e la vendita si deve tener conto rispettivamente, della data di acquisto della nuda proprietà e della data di acquisto dell'usufrutto.

² Risoluzioni [n. 218/E/2008](#) e [n. 188/E/2009](#).

Il medesimo criterio, che individua il periodo di tempo intercorrente tra la data di acquisto e la data di rivendita separatamente in riferimento alla nuda proprietà e all'usufrutto, dovrà essere applicato per verificare se l'immobile, per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto e la cessione, sia adibito ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, condizione questa che, come già detto, esclude comunque la realizzazione di plusvalenza tassabile.

ESEMPIO 1

Il sig. Rossi ha acquistato in data 25 marzo 2008 la nuda proprietà di un immobile. Successivamente in data 20 marzo 2019 acquisisce l'usufrutto. In data 20 aprile 2020 il sig. Rossi cede l'unità abitativa a un prezzo superiore alla somma dei 2 valori di acquisto.

In questa ipotesi, dopo aver determinato il prezzo di vendita della nuda proprietà e dell'usufrutto con le modalità sopra indicate, l'eventuale plusvalenza emergente tra il prezzo di vendita della nuda proprietà e l'acquisto della stessa non sarà comunque tassabile in quanto il periodo intercorrente tra l'acquisto e la vendita supera il quinquennio.

L'eventuale plusvalenza emergente, invece, tra il prezzo di vendita del diritto di usufrutto e quello di acquisto sarà soggetta a tassazione salvo il caso in cui tra l'acquisto dell'usufrutto e la cessione dell'unità immobiliare, questa non sia stata adibita ad abitazione principale del proprietario o dei suoi familiari.

Cessione dell'immobile a seguito di decesso dell'usufruttuario

In questa situazione, per effetto del principio di consolidazione, il nudo proprietario acquista la piena proprietà dell'immobile.

Il caso è stato affrontato dalla [risoluzione n. 218/E/2008](#).

L'Agenzia delle entrate chiarisce, in via preliminare, che l'usufrutto attribuisce all'usufruttuario il diritto di godere e di usare la cosa facendone però salva la destinazione economica. In caso di morte dell'usufruttuario, il diritto di proprietà riacquista automaticamente la propria pienezza, senza necessità di alcuna forma giuridica di riappropriazione o atto di retrocessione (principio di consolidazione). In sostanza, colui che acquista il diritto di nuda proprietà ha già potenzialmente acquistato il diritto della proprietà integrale. Pertanto, in caso di decesso dell'usufruttuario, il nudo proprietario dell'immobile non acquista un nuovo diritto reale sull'immobile, ma vede riespandersi il diritto di proprietà già presente nel suo patrimonio.

Di conseguenza, al contrario di quanto accade nella situazione analizzata in precedenza, non trova applicazione l'[articolo 9](#), comma 5, Tuir che equipara le cessioni a titolo oneroso dei diritti reali di godimento alle altre cessioni.

Pertanto, chiarisce la risoluzione, al fine di verificare se l'eventuale emersione della plusvalenza sia tassabile occorre riferirsi al momento di acquisto della nuda proprietà per:

- calcolare il quinquennio;
- individuare l'utilizzo dell'immobile.

L'eventuale plusvalenza da assoggettare a tassazione sarà data dalla differenza tra il corrispettivo percepito per la cessione dell'immobile del quale il cedente, a seguito dell'estinzione dell'usufrutto ha riacquisito la piena proprietà, e il prezzo pagato per la nuda proprietà aumentato di ogni altro costo inerente al bene e rivalutato secondo gli indici Istat come precisato dalla [circolare n. 81/E/2002](#).

Determinazione della plusvalenza

In base all'[articolo 68](#), comma 1, Tuir, la plusvalenza tassabile realizzata a seguito di cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di 5 anni, con esclusione di quelli ricevuti per successioni o adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, è determinata dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto:

$(\text{corrispettivi percepiti} - \text{Invim}) - (\text{prezzo acquisto o costo costruzione} + \text{costi inerenti})$
--

Dal tenore della norma si deduce che per la determinazione della plusvalenza si applica il criterio di cassa e che il costo di acquisto viene aumentato dei costi sostenuti specificatamente inerenti al bene ceduto. Tra tali costi sono da considerare quelli riguardanti l'acquisto, ovvero le imposte di registro, ipotecarie e catastali, le spese notarili, le spese di mediazione le spese per liberare l'immobile da servitù o altri vincoli.

Nei casi di dilazione o rateazione del pagamento del corrispettivo, la plusvalenza è determinata con riferimento alla parte del costo o valore di acquisto proporzionalmente corrispondente alle somme percepite nel periodo d'imposta con ulteriore scomputo proporzionale quando si incasseranno gli altri importi.

Per gli immobili acquisiti per donazione e ceduti entro 5 anni a decorrere dalla data di acquisto da parte del donante, la plusvalenza è determinata confrontando il corrispettivo della cessione con il costo di acquisto o costruzione sostenuto dal donante. La disposizione neutralizza di fatto il passaggio intermedio della donazione.

Passiamo a individuare le modalità di determinazione della plusvalenza nei 2 casi oggetto della trattazione

Plusvalenza realizzata per cessione dell'immobile nel caso di acquisto dell'usufrutto da parte del nudo proprietario

Come già accennato, in tale ipotesi, si è in presenza di 2 atti di acquisto separati; l'acquisto della nuda proprietà e l'acquisto successivo dell'usufrutto. In sede di cessione si avrà invece un unico atto relativo alla vendita della piena proprietà con un unico corrispettivo.

Per prima cosa, quindi, servirà scindere il corrispettivo di vendita nei singoli diritti di usufrutto e nuda proprietà utilizzando il prospetto dei coefficienti allegato al Tur 131/1986:

A) Usufrutto a vita (D.M. 18.12.2020)	
Anni compiuti dal beneficiario	Coefficiente di moltiplicazione di rendita annua (dall'1.1.2021)
da0..... a20..... anni	9.500
da21..... a30..... anni	9.000
da31..... a40..... anni	8.500
da41..... a45..... anni	8.000
da46..... a50..... anni	7.500
da51..... a53..... anni	7.000
da54..... a56..... anni	6.500
da57..... a60..... anni	6.000
da61..... a63..... anni	5.500
da64..... a66..... anni	5.000
da67..... a69..... anni	4.500
da70..... a72..... anni	4.000
da73..... a75..... anni	3.500
da76..... a78..... anni	3.000
da79..... a82..... anni	2.500
da83..... a86..... anni	2.000
da87..... a92..... anni	1.500
da93..... a99..... anni	1.000

Per il calcolo dell'usufrutto occorrerà fare riferimento ai coefficienti previsti per l'usufrutto a vita considerando l'età del cedente.

L'usufrutto si determina moltiplicando la rendita annua per il coefficiente. La rendita annua è data dalla moltiplicazione tra il valore della cessione e l'interesse legale corrente.

ESEMPIO 2

Il sig. Rossi ha acquistato in data 10 gennaio 2018 la nuda proprietà di un immobile per 40.000 euro. Successivamente, in data 20 aprile 2019 ha acquisito l'usufrutto pagando un corrispettivo di 50.000 euro. Il 25 maggio 2021 il sig. Rossi cede la piena proprietà dell'immobile per un corrispettivo di 200.000 euro. Il sig. Rossi al momento della cessione ha 50 anni.

La cessione avviene nel quinquennio di acquisizione sia del diritto di nuda proprietà che di usufrutto, per cui le eventuali plusvalenze sono oggetto di tassazione.

Determinazione del valore del diritto di usufrutto

L'usufrutto si determina moltiplicando la rendita annua per il coefficiente indicato nella tabella in relazione all'età del beneficiario (in questo caso del cedente).

La rendita annua si ottiene moltiplicando il valore della proprietà del bene per l'interesse legale che a far data dal 1° gennaio 2021 è pari allo 0,01%.

Rendita annua = $200.000 \times 0,01\% = 20$.

Coefficiente = 7.500.

Valore usufrutto al momento della cessione: $150.000(20 \times 7.500)$.

Valore della nuda proprietà al momento della cessione: 50.000 ($200.000 - 150.000$).

Calcolo della plusvalenza in relazione al diritto di usufrutto:

quota parte del corrispettivo di vendita relativa all'usufrutto	150.000 euro
costo di acquisto dell'usufrutto	50.000 euro
plusvalenza diritto di usufrutto	100.000 euro

Calcolo della plusvalenza in relazione alla nuda proprietà:

Quota parte del corrispettivo relativo alla nuda proprietà	50.000 euro
Costo di acquisto della nuda proprietà	40.000 euro
Plusvalenza nuda proprietà	10.000 euro

Qualora la nuda proprietà fosse pervenuta a seguito di donazione, sia per il calcolo del quinquennio che per il costo di acquisto si deve fare riferimento alla situazione del donante.

ESEMPIO 3

Riprendendo l'esempio 2 si ipotizzi che la nuda proprietà sia stata acquistata il 3 marzo 2015. In questo caso tra l'acquisto della nuda proprietà e la cessione dell'immobile sono decorsi più di 5 anni, pertanto, la plusvalenza generata dalla nuda proprietà non è soggetta a tassazione, mentre resta soggetta a tassazione quella realizzata dalla cessione "figurativa" del diritto di usufrutto.

Plusvalenza realizzata dalla cessione dell'immobile nel caso di decesso dell'usufruttuario

In questa ipotesi, come già accennato, per verificare se la cessione ha realizzato una plusvalenza soggetta a tassazione, occorre riferirsi, sia per quanto concerne il costo di acquisto che la determinazione del quinquennio, all'acquisto della nuda proprietà.

ESEMPIO 4

Riprendendo l'esempio 2 si ipotizzi che il sig. Rossi abbia acquisito la piena proprietà dell'immobile a seguito del decesso dell'usufruttuario in data 20 aprile 2019.

Il periodo del quinquennio di riferimento decorre dalla data di acquisto della nuda proprietà avvenuto in data 10 gennaio 2018. La cessione che avviene in data 25 maggio 2021 può, quindi, generare una plusvalenza tassabile.

Determinazione della plusvalenza:

Costo di acquisto della nuda proprietà	50.000 euro
Corrispettivo cessione piena proprietà	200.000 euro
Plusvalenza soggetta a tassazione	150.000 euro

Qualora l'acquisto della nuda proprietà fosse avvenuto in data 3 marzo 2015, la cessione non avrebbe generato alcuna plusvalenza tassabile a causa del decorso del quinquennio dall'acquisto della nuda proprietà.

Si noti la differenza con il caso analizzato in precedenza dove alle stesse condizioni la cessione avrebbe generato una plusvalenza tassabile sulla cessione "figurativa" del diritto di usufrutto.

Acquisizione del diritto di usufrutto a seguito di donazione

Se il nudo proprietario acquisisce il diritto di usufrutto a seguito di donazione, in base a quanto previsto dall'[articolo 67](#), comma 1, lettera b) e dall'[articolo 68](#), comma 1, ultimo periodo, Tuir, sia riguardo alla decorrenza del periodo di 5 anni che al prezzo di acquisto si assumerà la situazione del donante. Pertanto, rileva il costo di acquisto sostenuto dal donante e la data di acquisto del diritto del donante.

Tabella riepilogativa		
Modalità di acquisizione della piena proprietà	Verifica condizioni per tassazione plusvalenza	Calcolo della plusvalenza
Acquisto a titolo oneroso della nuda proprietà e usufrutto in 2 momenti distinti	Si considerano distintamente i 2 atti di acquisto: - per calcolare il quinquennio e l'uso dell'immobile nel periodo di osservazione - per determinare il costo di acquisto	Suddivisione del corrispettivo di vendita tra valore della nuda proprietà e diritto di usufrutto. Differenza tra corrispettivo della nuda proprietà e relativo costo di acquisto. Differenza tra corrispettivo del diritto di usufrutto relativo costo di acquisto
Acquisto piena proprietà a seguito del decesso dell'usufruttuario (consolidamento)	Si considera l'atto di acquisto della nuda proprietà:	Differenza tra corrispettivo di vendita e costo di acquisto della nuda proprietà

	<ul style="list-style-type: none"> - per calcolare il quinquennio e l'uso dell'immobile nel periodo di osservazione - per determinare il costo di acquisto 	
--	--	--

Tassazione della plusvalenza

Al ricorrere delle condizioni sopra viste, la regola generale prevede l'assoggettamento a tassazione ordinaria della plusvalenza conseguita a seguito di cessione a titolo oneroso degli immobili.

In tal caso il contribuente indicherà in dichiarazione dei redditi (quadro RL) l'importo della plusvalenza. Nello specifico indicherà al rigo RL6:

- in colonna 1 → il corrispettivo percepito a seguito della cessione dell'immobile;
- in colonna 2 → l'importo del costo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente.

Può rendersi comunque applicabile la tassazione agevolata prevista dal [comma 496](#), L. 266/2005 come modificato dal D.L. 262/2006. In tal caso su richiesta della parte venditrice resa al notaio, in deroga alla disciplina prevista dall'[articolo 67](#), comma 1, lettera b), Tuir, è possibile chiedere l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi pari al 26 % (per le cessioni effettuate fino al 31 dicembre 2019 la percentuale era pari al 20%). La possibilità di ricorrere alla tassazione sostitutiva, come detto, è attuabile al momento della cessione dell'immobile su richiesta della parte venditrice al notaio, il quale provvederà alla determinazione, alla riscossione e al versamento dell'imposta sostitutiva all'Agenzia delle entrate. Il notaio dovrà inoltre comunicare all'Agenzia delle entrate i dati di registrazione relativi alla vendita.

In questo caso il contribuente non dovrà indicare niente in dichiarazione dei redditi.

SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 67, comma 1, lettera b), Tuir qualifica come redditi diversi *"...Le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso dei beni immobili acquistati o costruiti da non più di 5 anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari"*.



La plusvalenza tassabile realizzata a seguito cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di 5 anni, con esclusione di quelli ricevuti per successioni o adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, è determinata dalla differenza

tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto.



Nel caso di cessione dell'immobile derivato dall'acquisto, prima della nuda proprietà e successivamente dall'acquisto a titolo oneroso del diritto di usufrutto, per determinare sia la realizzazione della plusvalenza che le condizioni per il suo assoggettamento a tassazione occorre far riferimento ai 2 distinti atti di acquisto, (nuda proprietà e diritto di usufrutto) sia per quanto riguarda il costo che la data da cui decorre il quinquennio. Il valore di cessione dovrà essere scisso tra il valore di vendita del diritto di usufrutto e quello della nuda proprietà utilizzando il prospetto dei coefficienti allegato al Tur.



Nel caso di cessione dell'immobile derivato dal consolidamento della nuda proprietà con il diritto di usufrutto a seguito del decesso dell'usufruttuario, per calcolare la plusvalenza e verificare le condizioni per assoggettarla a tassazione si deve far riferimento alla data di acquisto e al costo di acquisto della nuda proprietà.



La plusvalenza può essere assoggettata:

- a tassazione ordinaria (aliquote ordinarie Irpef) nel qual caso va indicata al rigo RL6 del quadro RL della dichiarazione redditi PF;
- a tassazione sostitutiva nel qual caso provvede al calcolo, liquidazione e versamento dell'imposta, il notaio rogante. Il contribuente non indicherà niente in dichiarazione dei redditi.

La circolare tributaria n. 35/2021

L'esonero contributivo 2021

di Bonuzzi Alessandro – dottore commercialista e revisore legale

Premessa

L'articolo unico della L. 178/2020 (c.d. Legge di Bilancio 2021), ai commi da [20](#) e [22-bis](#), ha istituito un fondo, con dotazione finanziaria pari a 1.000 milioni di euro, per l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali nel limite massimo di 3.000 euro per ciascun lavoratore autonomo, al fine di ridurre gli effetti negativi dell'emergenza Covid-19, nonché di favorire la ripresa dell'attività di artigiani, commercianti e professionisti.

Lo sconto contributivo si rivolge:

- ai soggetti iscritti alle Gestioni previdenziali dell'Inps;
- ai professionisti iscritti agli enti gestori di forme obbligatorie di previdenza e assistenza ex D.Lgs. 509/1994 (si tratta, ad esempio, del Cnpadc - Cassa Nazionale Dottori Commercialisti - dell'Enpalc - Ente nazionale consulenti del lavoro - dell'Inarcassa - Cassa nazionale ingegneri - del Cipag - Cassa geometri - dell'Enpam - Ente nazionale medici odontoiatri - dell'Enpaf - Ente nazionale farmacisti - etc.) e D.Lgs. 103/1996 (casce interprofessionali).

Per accedere al beneficio l'autonomo deve:

- aver dichiarato un reddito dell'anno 2019 non superiore a 50.000 euro;
- aver subito una riduzione del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020 non inferiore al 33% rispetto al fatturato e ai corrispettivi dell'anno 2019.

Va fin da subito precisato che non rientrano nel novero dell'esonero i premi Inail.

L'[articolo 3](#), D.L. 41/2021, c.d. "Decreto Sostegni", è tornato sulla materia prevedendo:

1. da una parte, l'incremento della dotazione del predetto fondo da 1.000 milioni di euro a 2.500 milioni di euro;
2. dall'altra, l'introduzione del comma *22-bis* in base al quale l'agevolazione in esame:
 - è concessa alle condizioni e limiti previsti dalla sezione 3.1 "*Aiuti di importo limitato*" della Comunicazione UE del 19 marzo 2020 C (2020) 1863, secondo cui l'importo individuale di aiuti concedibili non può superare la soglia di 1,8 milioni di euro per impresa, 225.000 euro per impresa operante nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli o 270.000 euro per impresa operante nel settore della pesca o dell'acquacoltura;

– è (era) subordinata all'autorizzazione della Commissione UE, la quale ha concesso il via libera in data 14 luglio 2021.

In seguito, l'[articolo 47-bis](#), D.L. 73/2021, c.d. "Decreto Sostegni-*bis*", ha stabilito che, ai fini della concessione dell'esonero, la regolarità contributiva è verificata d'ufficio dagli enti concedenti a decorrere dal 1° novembre 2021.

Più di recente, con D.M. 17 maggio 2021 (d'ora in avanti il "Decreto"), il Ministero del lavoro di concerto con il Mef, ha stabilito le modalità attuative per la concessione dell'esonero.

In seguito, lo stesso Ministero del lavoro ha fornito chiarimenti utili per gli autonomi iscritti alle casse con la nota n. 0006921 del 29 luglio 2021 (d'ora in avanti la "nota").

Infine, con la [circolare n. 124/2021](#) (d'ora in avanti la "circolare"), l'Inps ha fornito le prime indicazioni operative con specifico riferimento ai propri iscritti. Inoltre, lo stesso Istituto, con il [messaggio n. 2909 del 20 agosto 2021](#), ha reso noto la data – 25 agosto 2021 – a decorrere dalla quale è possibile presentare, in via telematica, l'apposita domanda di esonero da parte dei soggetti interessati (artigiani e commercianti iscritti all'Ivs e lavoratori autonomi iscritti alla Gestione separata Inps).

Ambito soggettivo

L'esonero parziale dei contributi previdenziali 2021 è riconosciuto ai seguenti soggetti:

1. iscritti alle Gestioni Ago (artigiani, commercianti, coltivatori diretti, coloni e mezzadri) e lavoratori autonomi iscritti alla Gestione separata Inps. Sono ammessi all'agevolazione anche i soci di società e i professionisti componenti di studi associati; sul punto la circolare ha precisato che nel caso in cui il soggetto beneficiario dell'esonero:

- svolga l'attività in più studi professionali o società, il requisito deve essere verificato con riguardo allo studio o società nel quale l'attività è esercitata in maniera prevalente;
- svolga l'attività in forma individuale e contemporaneamente partecipi in studi professionali o società, il requisito va verificato soltanto con riguardo all'attività individuale;

2. professionisti iscritti agli enti gestori di forme obbligatorie di previdenza e assistenza di cui al D.Lgs. 509/1994 e D.Lgs. 103/1996;

3. medici, infermieri, nonché altri professionisti e operatori di cui alla L. 3/2018 tra cui, ad esempio, odontoiatri, veterinari, farmacisti, biologi e chimici, già collocati in quiescenza, a cui sono stati conferiti incarichi di lavoro autonomo o di collaborazione coordinata continuativa per l'emergenza Covid-19.

In ogni caso l'esonero va richiesto a un solo ente previdenziale, per una sola forma di previdenza obbligatoria.

Fatta eccezione per i predetti operatori sanitari già in pensione conferitari di incarichi di lavoro autonomo o di collaborazione coordinata continuativa per l'emergenza Covid-19, il beneficio non spetta:

1. in presenza di un rapporto di lavoro subordinato, a esclusione dei contratti di lavoro intermittente senza diritto all'indennità di disponibilità di cui all'[articolo 13](#), comma 4, D.Lgs. 81/2015. Sul punto, tuttavia, l'Inps nella circolare ha precisato che l'esonero non spetta per i mesi nei quali risulta attivo il rapporto di lavoro subordinato;
2. ai titolari di pensione diretta, diversa dall'assegno di invalidità di cui all'[articolo 1](#), L. 222/1984 o da qualsiasi altro emolumento corrisposto a integrazione del reddito a titolo di invalidità, avente natura previdenziale, che risponda alle medesime finalità di cui al menzionato assegno comunque esso sia denominato;
3. agli imprenditori agricoli professionali (Iap) iscritti alla Gestione dei lavoratori autonomi in agricoltura per l'attività di amministratore in società di capitali, atteso che il reddito percepito non si configura come reddito prodotto dall'azienda.

Per gli iscritti all'Inps la circolare ha altresì chiarito che:

- i requisiti vanno verificati in capo al titolare della posizione aziendale e devono essere mantenuti durante il periodo dell'esonero (2021);
- sono incompatibili con l'esonero in esame:
 - a) gli assegni straordinari di accompagnamento alla pensione erogati dai fondi di solidarietà di cui al D.Lgs. 148/2015 e l'assegno di esodo di cui all'[articolo 4](#), L. 92/2012;
 - b) l'indennizzo per cessazione di attività commerciale di cui al D.Lgs. 207/1996;
 - c) gli assegni vitalizi già erogati dagli enti disciolti Enpas, Istituto postelegrafonici e Inadel;
 - d) le rendite facoltative, nonché l'indennità di cui all'articolo 1, [comma 179](#), L. 232/2016 (c.d. Ape sociale).

Invece, riferendosi ai professionisti iscritti alle casse professionali e interprofessionali private titolari di un rapporto di lavoro subordinato o di pensione diretta, la nota ha precisato che l'esonero non è riconosciuto a prescindere:

- dalla natura del rapporto di lavoro (pubblico o privato);
- dalla misura della pensione.

Soggetti beneficiari		
Iscritti Gestioni Inps	Professionisti iscritti a casse private	Medici, infermieri, nonché altri professionisti e operatori di cui alla L. 3/2018, già collocati in
Sempreché:		

1. non titolari di un rapporto di lavoro subordinato	quiescenza, conferitari di incarichi di lavoro autonomo o di co.co.co. per l'emergenza Covid-19
2. non titolari di pensione diretta	

Requisiti richiesti

Fatta eccezione che per i medici, gli infermieri, nonché gli altri professionisti e operatori di cui alla L. 3/2018, a cui sono stati conferiti incarichi di lavoro autonomo o di collaborazione coordinata continuativa per l'emergenza Covid-19, al fine di usufruire dell'agevolazione è richiesta la sussistenza di entrambe le seguenti condizioni:

1. riduzione del fatturato e dei corrispettivi 2020 non inferiore al 33% rispetto al fatturato e ai corrispettivi 2019. Ciò proprio al fine di ristorare le perdite di fatturato subite nel 2020 rispetto al 2019 a causa dell'emergenza sanitaria dovuta al Covid-19;
2. conseguimento di un reddito 2019 derivante dall'attività che comporta l'iscrizione alla Gestione previdenziale per un importo non superiore a 50.000 euro.

Ai fini della determinazione del reddito 2019, occorre avere riguardo:

- per i soggetti iscritti alla Gestione IVS artigiani e commercianti e alla Gestione separata Inps, all'importo indicato nella sezione I o II del quadro RR del modello Redditi 2020 PF;
- per i soggetti iscritti alla Gestione coltivatori diretti, coloni e mezzadri, ai redditi riconducibili all'attività che ha determinato l'iscrizione alla Gestione previdenziale desumibili dal modello Redditi 2020 PF. In particolare, vanno considerati anche i redditi derivanti dalle attività connesse alle attività agricole di cui all'[articolo 2135](#), comma 3, cod. civ.;
- per i professionisti iscritti alle casse previdenziali private, compresi quelli in regime forfettario, al principio di cassa, atteso che il reddito professionale di riferimento deve essere individuato come differenza tra i compensi percepiti e i costi sostenuti inerenti all'attività.

Un trattamento speciale è riservato ai soggetti che hanno iniziato l'attività nel 2020, per i quali l'esonero spetta anche in assenza dei predetti 2 requisiti. Quindi, non è necessario verificare la riduzione del fatturato e dei corrispettivi, né il reddito 2019 riconducibile all'attività.

Nella circolare l'Inps ha precisato che:

- l'esonero spetta a favore dei soggetti con posizione aziendale attiva al 31 dicembre 2020 e che risultano iscritti alla Gestione previdenziale per la quale è chiesto l'esonero al 1° gennaio 2021. In ogni caso sono destinatari dell'esonero i soggetti che abbiano provveduto a presentare tempestiva iscrizione alla Gestione previdenziale;
- l'esonero non spetta ai soggetti che hanno avviato l'attività dal 2021.

Con riferimento ai professionisti iscritti alle casse private, la nota ha chiarito che:

- l’esonero spetta anche per i soggetti cancellati nel 2020, tenuti a versare i contributi di competenza 2021. In sostanza, si tratta del saldo 2020 da versare nell’anno corrente;

- l’esonero non spetta:

- a) ai soggetti iscritti nel 2021, atteso che questi soggetti non hanno subito perdite nel 2020 rispetto al 2019;

- b) ai soggetti iscritti prima del 2020, privi di reddito e fatturato 2019, non essendo possibile individuare alcun calo di fatturato.

Inoltre, per beneficiare dell’esenzione è richiesto:

1. essere in regola con il versamento della contribuzione previdenziale obbligatoria;
2. il pagamento integrale della quota parte della contribuzione obbligatoria non oggetto di esonero.

Al riguardo, l’Inps nella circolare ha precisato che il requisito della regolarità contributiva sarà verificato con riguardo al codice fiscale del titolare o professionista richiedente l’esonero. Si ricorda, peraltro, che in base all’[articolo 47-bis](#), D.L. 73/2021, c.d. “Decreto Sostegni-bis”, ai fini della concessione dell’esonero, la regolarità contributiva è verificata d’ufficio dagli enti concedenti a decorrere dal 1° novembre 2021. Va da sé, quindi, che la regolarità è assicurata anche dai versamenti effettuati entro il 31 ottobre 2021.

Si noti che gli eventuali contributi Inps oggetto di esonero versati possono essere richiesti in compensazione o rimborso tramite domanda da presentare entro il 30 novembre 2021 in relazione all’importo dell’agevolazione effettivamente spettante al soggetto interessato. Lo stesso può essere previsto dagli enti gestori delle casse professionali private, nell’ambito della propria autonomia.

La nota ha chiarito che la regolarità contributiva dovrà essere comunque valutata sulla base delle disposizioni specifiche di ciascun ente pensionistico.

Requisiti		
Riduzione fatturato 2020 – 2019 del 33%	Reddito 2019 ≤ 50.000 euro	Regolarità contributiva
Non necessari per chi ha iniziato l'attività nel 2020		

Ambito oggettivo

L’esonero parziale contributivo riguarda i contributi previdenziali di competenza 2021, in scadenza entro il 31 dicembre 2021.

In particolare, per gli iscritti alle Gestioni Ago, lo sconto attiene alla contribuzione di competenza 2021, al netto delle agevolazioni o riduzioni delle aliquote di finanziamento della previdenza obbligatoria, previste dalla normativa e spettanti nel periodo di riferimento dell’esonero (ad esempio, una su tutte,

l'agevolazione relativa alla riduzione del 35% prevista per i contribuenti forfetari che hanno optato per il regime contributivo agevolato). Il beneficio spetta al titolare della posizione contributiva per un ammontare pari alla somma dell'importo della contribuzione esonerabile per ciascun lavoratore o collaboratore familiare iscritto alla Gestione lvs.

Di fatto, per i soggetti iscritti alla Gestione lvs artigiani e commercianti, l'esonero riguarda solo i contributi fissi, interessando le 3 rate in scadenza nel 2021 (si tratta della I°, II° e III° rata 2021). Invece, per i soggetti non obbligati al versamento dei minimali (ad esempio gli affittacamere), l'esonero riguarda i contributi previdenziali dovuti a titolo di acconto 2021, in scadenza entro il 31 dicembre 2021.

Ciò vale anche per i lavoratori autonomi iscritti alla Gestione separata Inps; per questi ultimi, infatti, l'esonero riguarda i contributi calcolati sul reddito prodotto e dovuti a titolo di acconto 2021, in scadenza entro il 31 dicembre 2021.

Per gli autonomi iscritti alle relative casse di competenza, l'esonero interessa i contributi previdenziali di competenza 2021, in scadenza entro il 31 dicembre 2021, a esclusione dei contributi integrativi (rientrano nell'esonero anche le eccedenze).

Al riguardo, la nota ha precisato che costituiscono "contributi di competenza 2021" i contributi versati entro il 2021:

- sia a titolo di contribuzione minima sul 2021;
- sia a titolo di contribuzione a saldo, parametrata al reddito 2020 dichiarato per il 2021.

In caso di rateizzazione di versamenti contributivi di competenza 2021, con rate in scadenza anche nel 2022, sono agevolabili esclusivamente le rate versate nel 2021.

Vanno esclusi dal computo dell'agevolazione in esame i contributi di maternità.

Contributi oggetto di esonero		
Artigiani e commercianti iscritti alla Gestione lvs	Professionisti iscritti alle Gestione separata Inps e iscritti Inps non obbligati al versamento dei minimali	Professionisti iscritti alle casse di previdenza private
Contributi fissi: I°, II° e III° rata 2021	Acconto 2021	Minimali 2021 + saldo 2020

Limite massimo

L'esonero contributivo è riconosciuto nel limite massimo individuale di 3.000 euro annui, nel rispetto del limite massimo di spesa pari a 1.500 milioni di euro, per quanto riguarda l'Inps, e 1.000 milioni di euro, per quanto riguarda le casse previdenziali private. In caso di superamento delle soglie,

l'agevolazione viene ridotta in misura proporzionale in base al numero dei beneficiari; pertanto, l'ammontare effettivo dello sconto contributivo dipenderà dal numero degli aventi diritto.

Per ogni "unità lavorativa" va applicato il massimale di 3.000 euro, parametrato ai mesi di attività con riguardo alla quota di contribuzione esonerabile da versare con le rate in scadenza nel 2021.

L'Inps nella circolare ha precisato che, in caso di rapporto di lavoro subordinato o pensione, l'esonero non spetta nei mesi di coincidenza tra i periodi di attività autonoma che dà diritto all'esonero e i periodi di prestazioni di lavoro subordinato o pensione. In tal caso sarà riproporzionato l'importo dell'esonero. Con riferimento ai lavoratori autonomi iscritti agli enti gestori di casse private, la nota ha precisato che l'ammontare dell'esonero contributivo è riconosciuto dalla singola cassa previdenziale sulla base della quantificazione effettuata dal medesimo Ministero.

In ogni caso, l'ordine cronologico di presentazione delle domande non rileva ai fini del riconoscimento del beneficio.

Presentazione della domanda di esonero

Per accedere all'esonero contributivo è necessario presentare una specifica istanza. Il Decreto individua termini differenti a seconda che l'autonomo sia iscritto all'Inps oppure a una cassa previdenziale privata.

In particolare, ai sensi dell'articolo 2, comma 5, Decreto, gli autonomi iscritti all'Inps devono presentare l'istanza a partire dal 25 agosto 2021 fino al prossimo 30 settembre. La domanda va presentata invia telematica mediante il cassetto fiscale utilizzando i seguenti percorsi:

- per gli iscritti alla Gestione speciale artigiani e commercianti, cassetto previdenziale artigiani e commercianti (esonero contributivo articolo 1, commi [20-22-bis](#), L. 178/2020);
- per i lavoratori iscritti alla Gestione speciale autonoma dei coltivatori diretti, coloni e mezzadri, cassetto lavoratori autonomi (comunicazione bidirezionale);
- per i professionisti iscritti alla Gestione separata, cassetto previdenziale liberi professionisti (domande telematiche - esonero contributivo L. 178/2020).

Va precisato che il termine del 30 settembre 2021 trova applicazione anche per i medici, gli infermieri e gli altri professionisti, nonché per gli operatori di cui alla L. 3/2018, già collocati in quiescenza.

Per presentare la domanda di accesso all'agevolazione, invece, i professionisti iscritti a una cassa previdenziale privata hanno tempo fino al 31 ottobre 2021. Qui di seguito si evidenziano alcuni chiarimenti forniti dalle diverse casse di categoria.

Cassa	Chiarimento
Cnpadc - Cassa nazionale dottori commercialisti	La domanda di esonero va presentata telematicamente utilizzando esclusivamente il servizio <i>online</i> Dec attivo nell'area riservata del sito <i>internet</i> della cassa
Enpalc - Ente nazionale consulenti del lavoro	La domanda di esonero va presentata telematicamente dal 15 settembre al 31 ottobre 2021, in occasione della comunicazione del volume di affari e del reddito professionale 2020
Cf - Cassa forense	La domanda di esonero va presentata telematicamente a decorrere dal 5 agosto 2021, accedendo all'area riservata del sito <i>internet</i> della cassa
Inarcassa - Cassa nazionale ingegneri e architetti liberi professionisti	La domanda di esonero va presentata tramite il sito <i>internet</i> "Inarcassa On Line", accedendo al menù "domande e certificati" alla voce "domande" (riquadro "Aiuti economici").
Enpam - Ente nazionale medici e odontoiatri	La domanda di esonero va presentata telematicamente, attraverso l'area riservata del sito <i>internet</i> della cassa. Per effetto dei chiarimenti forniti con il Decreto e la nota, il modulo di domanda è stato modificato. Pertanto, gli iscritti che lo hanno presentato in un data antecedente al 4 agosto devono ripresentarlo
Enpaf - Ente nazionale farmacisti	Attivata, dal 9 agosto 2021, la procedura di accesso al fondo esonero contributivo. La domanda deve essere presentata su "Enpaf Online" entro il 31 ottobre 2021
Cipag - Cassa geometri	La domanda di esonero va presentata telematicamente tramite l'apposito servizio "Esonero contributivo" presente nell'area riservata del sito <i>internet</i> della cassa
Eppi - Ente previdenza periti industriali	Le domande di esonero vanno presentate telematicamente dal 15 settembre al 31 ottobre 2021, attraverso l'area riservata "EppiLife"

In ogni caso, nella domanda il soggetto richiedente deve autocertificare:

- di non essere, per il periodo esonerato, titolare di contratto di lavoro subordinato, con esclusione del contratto di lavoro intermittente senza diritto all'indennità di disponibilità di cui all'[articolo 13](#), comma 4, D.Lgs. 81/2015;
- di non essere, per il periodo oggetto di esonero, titolare di pensione diretta, diversa dall'assegno ordinario di invalidità di cui all'[articolo 1](#), L. 222/1984 o da qualsiasi altro emolumento corrisposto dagli enti di previdenza obbligatoria di cui ai D.Lgs. 509/1994 e 103/1996, a integrazione del reddito a titolo di invalidità, avente natura previdenziale, che risponda alle medesime finalità di cui al citato assegno comunque esso sia denominato;
- di non aver presentato per il medesimo fine domanda ad altra forma di previdenza obbligatoria;
- di aver conseguito nel 2019 un reddito d'impresa/lavoro autonomo non superiore a 50.000 euro;
- di aver subito un calo del fatturato o dei corrispettivi 2020 non inferiore al 33% rispetto a quello del 2019;
- di essere in regola con il versamento della contribuzione previdenziale obbligatoria.

Si noti che le autodichiarazioni di cui ai punti d) ed e) sono alternative rispetto a quella di aver avviato l'attività nel corso del 2020.

Infine, per quanto riguarda gli iscritti all'Inps, l'istituto, nel messaggio del 20 agosto 2021, n. 2909, ha fornito i seguenti specifici chiarimenti:

- il soggetto iscritto alla Gestione lvs artigiani o commercianti che nel 2021 ha cambiato il numero della posizione aziendale, con continuità dell'attività esercitata, per mutamento della Provincia nello svolgimento dell'attività deve presentare distinte domande per ogni posizione aziendale;
- l'esito delle verifiche è oggetto di comunicazione tramite il cassetto previdenziale, nel quale sarà possibile verificare anche l'importo massimo "accordato" tenendo conto delle risorse disponibili per l'esonero contributivo;
- se i contributi previdenziali 2021 con termini di versamento già scaduti al momento della comunicazione dell'importo rideterminato dovessero essere superiori all'esonero, l'iscritto interessato è tenuto a procedere al versamento della differenza contributiva entro 30 giorni dalla comunicazione, senza applicazione di sanzioni e interessi;
- laddove la domanda dovesse avere esito negativo, agli eventuali omessi versamenti previdenziali saranno applicate le prescritte sanzioni di cui all'[articolo 116](#), comma 8, lettera a), L. 388/2000.

SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 1, commi da 20 e 22-*bis*, L. 178/2020 ha istituito un fondo per l'esonero dal versamento dei contributi previdenziali per ciascun lavoratore autonomo.



L'esonero è riconosciuto:

- 1) agli iscritti alle Gestioni Ago (artigiani, commercianti, coltivatori diretti, coloni e mezzadri) e lavoratori autonomi iscritti alla Gestione separata Inps;
- 2) ai professionisti iscritti agli enti gestori di forme obbligatorie di previdenza e assistenza di cui al D.Lgs. 509/1994 e D.Lgs. 103/1996;
- 3) ai medici, infermieri, nonché agli altri professionisti e operatori di cui alla L. 3/2018, già collocati in quiescenza, a cui sono stati conferiti incarichi di lavoro autonomo o di collaborazione coordinata continuativa per l'emergenza Covid-19.



Fatta eccezione che per gli operatori sanitari a cui sono stati conferiti incarichi per l'emergenza Covid-19, al fine di usufruire dell'agevolazione è richiesta la sussistenza di entrambe le seguenti condizioni:

1. riduzione del fatturato e dei corrispettivi 2020 non inferiore al 33% rispetto al fatturato e ai corrispettivi 2019;
2. conseguimento di un reddito 2019 derivante dall'attività che comporta l'iscrizione alla Gestione previdenziale per un importo non superiore a 50.000 euro.



L'esonero contributivo riguarda i contributi previdenziali di competenza 2021, in scadenza entro il 31 dicembre 2021.



L'esonero contributivo è riconosciuto nel limite massimo individuale di 3.000 euro annui, nel rispetto del limite massimo di spesa pari a 1.500 milioni di euro, per quanto riguarda l'Inps, e 1.000 milioni di euro, per quanto riguarda le casse previdenziali private. In caso di superamento delle soglie, l'agevolazione viene ridotta in misura proporzionale in base al numero dei beneficiari.



Per accedere all'esonero contributivo è necessario presentare una specifica istanza entro:

- il 30 settembre 2021 per gli iscritti all'Inps;
- il 31 ottobre 2021 per gli iscritti a una cassa previdenziale privata.

 **Euroconference**
Editoria

! « **NUOVA USCITA** »
GIUGNO 2021 »



LA RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

Autore: Fabio Giommoni

Prezzi di listino € 30,00

ACQUISTA ORA

La circolare tributaria n. 35/2021

Fiscalità delle vendite con riserva di proprietà

di Luigi Scappini - dottore commercialista, revisore dei conti

Nelle vendite di beni, sia immobili sia mobili, quando le parti stabiliscono che il prezzo venga corrisposto non in un'unica soluzione ma a rate, si utilizza una particolare forma contrattuale con cui viene introdotta una riserva di proprietà, per cui, a fronte della rateazione del prezzo, nonostante il promissario acquirente entri nel possesso del bene sin dalla stipula dell'atto, l'effettivo passaggio di proprietà si realizzerà solamente al versamento dell'ultima rata.

In questo modo:

- il venditore viene tutelato in quanto, da un punto di vista civilistico, il passaggio della proprietà è rinviato al versamento dell'ultima rata prestabilita e quindi la corresponsione da parte di controparte dell'intero importo previsto;
- il promissario acquirente, entrando immediatamente nella proprietà, fruisce del bene sin da subito.

Profili civilistici

L'[articolo 1523](#), cod. civ. stabilisce che *“Nella vendita a rate con riserva della proprietà, il compratore acquista la proprietà della cosa con il pagamento dell'ultima rata di prezzo, ma assume i rischi dal momento della consegna”*.

Come anticipato, caratteristica della vendita a rate con riserva di proprietà è che, il cedente mantiene, fino al versamento integrale di quanto pattuito, la proprietà sul bene nonostante l'acquirente ne abbia la disponibilità sin dall'inizio, senza dover attendere il saldo finale.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 5075/1998, ha affermato che *“il pagamento del prezzo è tipicamente assunto quale fatto condizionante il trasferimento... nella vendita con riserva della proprietà questa si trasferisce al compratore solo con il pagamento dell'ultima rata di prezzo”*¹.

Il successivo [articolo 1525](#), cod. civ., prevede che, a prescindere da un eventuale patto contrario, non si ha risoluzione in caso di mancato pagamento di una rata, a condizione che non superi l'ottava

¹ In senso conforme anche le precedenti sentenze n. 1597/1966, n. 1981/1966, n. 2167/1980 e n. 723/1986.

parte del prezzo. Inoltre, il compratore conserva il beneficio del termine relativamente alle rate successive.

L'[articolo 1526](#), cod. civ., stabilisce, inoltre, che in caso di risoluzione contrattuale per inadempimenti di parte acquirente, il venditore è tenuto alla restituzione delle rate riscosse, salvo il diritto a un equo indennizzo per l'uso della cosa, oltre al risarcimento del danno.

Il comma 2 prevede che nel caso in cui, sia espressamente previsto che le rate versate restino acquisite al venditore a titolo d'indennità, il giudice secondo le circostanze, può ridurre l'indennità convenuta. Inoltre, *“La stessa disposizione si applica nel caso in cui il contratto sia configurato come locazione, e sia convenuto che, al termine di esso, la proprietà della cosa sia acquisita al conduttore per effetto del pagamento dei canoni pattuiti”*.

In merito al corretto inquadramento contrattuale, l'Agenzia delle entrate, con la [risoluzione n. 28/E/2009](#) ha stabilito che *“La vendita con riserva di proprietà è un contratto regolato dall'articolo 1523, cod. civ. per il quale “nella vendita a rate con riserva di proprietà, il compratore acquista la proprietà della cosa col pagamento dell'ultima rata di prezzo, ma assume i rischi dal momento della consegna”. Si tratta di una tipologia di norma che consente al compratore di godere fin da subito del bene oggetto della vendita senza l'esborso totale del prezzo pattuito e al venditore di essere garantito dalla possibilità di recuperare il bene qualora il prezzo non dovesse essere interamente pagato. Conseguentemente è escluso che il c.d. “effetto traslativo” si possa verificare prima del pagamento dell'ultima rata – Cassazione n. 11450/1992 – ancorché il compratore acquisti immediatamente il godimento del bene assumendosi i rischi relativi a un eventuale perimento o deterioramento dell'oggetto”*.

Aspetto non residuale da valutare in sede di scelta contrattuale è l'opponibilità nei confronti di soggetti terzi.

L'[articolo 1524](#), cod. civ. ne prevede l'azionabilità nei confronti:

- dei creditori del promissario acquirente, a condizione che risulti da atto scritto con data certa anteriore al pignoramento. A tal fine è possibile procedere alla certificazione a mezzo di un pubblico ufficiale o con un timbro postale;
- degli eventuali successivi acquirenti in caso di vendita di macchine per un prezzo superiore a 15,49 euro. In questo caso, è richiesto che il patto risulti trascritto in un registro tenuto presso la cancelleria del Tribunale nella giurisdizione del quale è collocata la macchina e questa, quando è acquisita dal terzo, si trovi ancora nel luogo dove la trascrizione è stata eseguita.

Ai sensi degli articoli [1147](#) e [1153](#), cod. civ., l'opponibilità della vendita con riserva di proprietà è estesa anche verso i terzi acquirenti che abbiano agito in malafede in quanto a conoscenza della reale proprietà del bene.

Le caratteristiche civilistiche del contratto con riserva di proprietà farebbero protendere per una sua applicazione ai soli beni mobili, tuttavia, sia la dottrina sia la giurisprudenza ne ammettono la fruizione anche per i beni immobili².

Riflessi fiscali per le cessioni dei privati

Quando un privato procede alla vendita di un bene immobile, norma di riferimento è l'[articolo 67](#), Tuir ai sensi del quale l'operazione potrà generare materia imponibile quando la cessione interviene prima che sia decorso un quinquennio dall'acquisto o comunque dall'entrata in possesso. In deroga, non scatta la presunzione di operazione "speculativa" quando, nonostante la cessione intervenga nel quinquennio, l'immobile sia stato adibito ad abitazione principale per la maggior parte del tempo o provenga *mortis causa*.

L'Agenzia delle entrate, con la [risoluzione n. 28/E/2009](#), ha analizzato l'applicazione della regola di cui sopra nel caso di vendite con riserva di proprietà.

Il caso affrontato era quello di un terreno; in particolare, un contribuente acquistava un terreno agricolo con patto di riservato dominio e successivamente procedeva alla cessione dello stesso.

Secondo l'Agenzia delle entrate il *dies a quo*, per il calcolo della decorrenza del quinquennio di cui all'articolo 67, Tuir, deve essere individuato nel pagamento dell'ultima rata in quanto è solo quello il momento in cui l'acquirente acquista la proprietà della cosa.

In senso conforme anche la [risposta a interpello n. 296/E/2019](#), avente a oggetto la vendita con patto di riservato dominio di un immobile, precedentemente affittato, in ragione del quale viene rescisso il contratto.

L'Agenzia delle entrate, ha affermato che *"In materia di imputazione del reddito dei fabbricati, con la circolare n. 73/E/1994, è stato chiarito che, nell'ipotesi in cui vi sia l'effettiva immissione i possesso nell'immobile dell'acquirente prima del trasferimento di proprietà, se l'atto non è idoneo a trasferire il diritto di proprietà, il reddito dell'unità immobiliare oggetto dell'obbligazione di compravendita dev'essere dichiarato dal promittente venditore, tanto se il promissario acquirente sia immesso nel possesso quanto se il medesimo lo conceda in locazione a terzi"*.

² La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 3415/1999 ha affermato che *"la compravendita immobiliare sottoposta alla condizione sospensiva del pagamento del prezzo ... può inquadarsi nella fattispecie della vendita con riserva della proprietà, nella quale il trasferimento di tale diritto opera ex nunc col pagamento dell'ultima rata del prezzo"*.

Riflessi fiscali per le cessioni da parte di imprese

Quando la vendita con riserva di proprietà interessa soggetti che producono un reddito di impresa, norma cui fare riferimento è l'[articolo 109](#), comma 2, lettera a) Tuir, ragion per cui, i corrispettivi delle cessioni e le spese di acquisizione si considerano sostenute:

- per i beni immobili alla data di stipulazione dell'atto o, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale;
- per i beni mobili alla data di consegna o spedizione o, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'atto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale.

Tuttavia, l'articolo 109, Tuir, prevede che non si tiene conto di eventuali clausole di riserva di proprietà. Ecco che allora ricavi e costi rilevano nell'esercizio di:

- consegna o spedizione per i beni mobili;
- stipula dell'atto per quelli immobili.

L'Agenzia delle entrate, con la [risposta a interpello n. 92/E/2019](#) ha stabilito che *“Con riferimento al soggetto che cede il bene con riserva di proprietà, la disposizione normativa in esame ([articolo 109](#), Tuir NdA) individua il periodo di imposta nel quale il componente di reddito concorre alla formazione del reddito come quello in cui avviene la conclusione del negozio e on il verificarsi dell'effetto traslativo, differito a mero scopo di garanzia (cfr. circolare n. 41/E/2002 e risoluzione n. 91/E/2016). L'intento che ha spinto il Legislatore a introdurre – ai fini dell'individuazione dell'esercizio di competenza fiscale – una previsione specifica per la vendita con riserva di proprietà è di porre un freno a possibili iniziative dei contribuenti che, mediante l'apposizione della clausola di riserva della proprietà, intendano rilevare il componente positivo di reddito emergente dall'operazione solo al momento del successivo trasferimento formale della proprietà stessa (cfr. risoluzione n. 388/E/2008)”*.

In ragione di ciò, si determina una discrasia temporale tra:

- profilo civilistico in cui l'efficacia del trasferimento è *ex nunc* al versamento dell'ultima rata; e
- profilo fiscale in cui, al contrario, il momento si manifesta *ex tunc*.

Sempre l'Agenzia delle entrate, con la [risoluzione n. 338/E/2008](#) ha stabilito che *“in presenza di un contratto di vendita con riserva della proprietà o di un contratto di locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti, il verificarsi dell'effetto traslativo, differito a mero scopo di garanzia, è voluto da entrambi i contraenti già al momento della conclusione del negozio: è a tale ultima data, quindi, che occorre fare riferimento per individuare il momento in cui ai fini della redazione del bilancio e ai fini fiscali rileva il trasferimento del bene”*.

Poiché come evidenziato sopra, l'[articolo 109](#), Tuir, stabilisce la non rilevanza della clausola di riserva della proprietà, non si vengono a determinare disallineamenti civilistico – fiscali; conseguentemente non si dovrà agire in sede di dichiarazione dei redditi.

Caso specifico è quello per cui il bene ceduto rappresenti un bene strumentale in quanto la cessione determina l'emersione di una plusvalenza ex [articolo 86](#), Tuir, che, stabilisce la regola per cui, nel caso in cui il bene sia stato posseduto per un periodo non inferiore a 3 anni, è possibile procedere alla rateizzazione della plusvalenza emergente in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.

Nel caso di acquisto a mezzo di contratto con riserva di proprietà, il triennio di possesso decorre dalla data di assegnazione provvisoria o da quella di proprietà effettiva?

Si ritiene corretto ritenere che la data da cui far decorrere il triennio sia quella dell'assegnazione provvisoria inquanto è quella in cui il bene ha assunto rilevanza fiscale.

La risoluzione per inadempimento

L'[articolo 1526](#), cod. civ., come detto, prevede che nell'ipotesi di inadempimento contrattuale si ha la riconsegna del bene al cedente con contestuale restituzione delle rate rimosse ma non più dovute, inoltre, può essere previsto un compenso per il cedente a ristoro dell'utilizzo da parte di controparte della cosa e/o per il risarcimento del danno.

Da un punto di vista fiscale, se le rate rimosse sono trattenute a titolo di indennità e a chiusura di un eventuale contenzioso, se la restituzione avviene nell'esercizio in cui si era verificata la vendita sarà alternativamente registrata come rettifica di ricavi o plusvalenza.

Al contrario, se la restituzione delle rate rimosse avviene in un esercizio successivo deve essere trattata quale sopravvenienza passiva.

Imposte indirette

Ai fini Iva, in linea generale, la presenza di uno sfasamento temporale tra disponibilità e proprietà di un bene, comporta la classificazione dell'operazione non quale cessione di beni, bensì quale prestazione di servizio.

Tuttavia, l'[articolo 2](#), comma 2, n. 1), D.P.R. 633/1972, considera cessioni anche le vendite con riserva di proprietà.

L'[articolo 6](#), comma 1, D.P.R. 633/1972, stabilisce che le cessioni di beni si considerano effettuate:

- nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili; e

– nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili.

Il comma prosegue precisando come, in caso di cessioni i cui effetti traslativi o costitutivi sono posteriori, si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti. Da tale principio, tuttavia, per espressa previsione normativa, sono escluse le vendite con riserva di proprietà.

In caso di risoluzione contrattuale, il promissario cedente potrà effettuare, ai sensi dell'[articolo 26](#), D.P.R. 633/1972 una corrispondente variazione in diminuzione.

Infatti, il comma 2 stabilisce che nel caso in cui, successivamente alla registrazione, un'operazione viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza, tra le varie fattispecie previste, di risoluzione contrattuale, il cedente del bene ha diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione.

Per quanto concerne le tempistiche entro le quali è possibile effettuare la nota di variazione, è necessario differenziare le casistiche:

1. entro 1 anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile se la risoluzione è consensuale in forza di un accordo tra le parti;
2. senza limiti nel caso di risoluzione per inadempienza contrattuale essendo evidente l'assenza dell'accordo.

Come detto precedentemente, l'[articolo 1526](#), cod. civ., prevede, inoltre, quali ulteriori conseguenze della risoluzione contrattuale:

- a) la possibilità di procedere alla restituzione delle rate riscosse ma non più dovute. In questo caso l'operazione è un mero flusso finanziario e quindi non rileva ai fini Iva;
- b) la possibilità di determinare un compenso spettante al cedente per l'utilizzo da parte di controparte della cosa e/o per il risarcimento del danno. Anche queste eventuali somme non rilevano ai fini Iva, ai sensi dell'[articolo 15](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972, in quanto classificabili quali somme dovute a titolo di penalità per irregolarità nell'adempimento degli obblighi del cessionario.

SCHEDA DI SINTESI

“Nella vendita a rate con riserva della proprietà, il compratore acquista la proprietà della cosa con il pagamento dell'ultima rata di prezzo, ma assume i rischi dal momento della consegna”.



Il trattamento fiscale della vendita di un bene in riserva di proprietà soggiace, nel caso di soggetto che dichiara un reddito di impresa, alla regola generale di cui all'articolo 109, comma 2, lettera a) Tuir.



Nel regime Iva, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, n.1), si considerano cessioni anche le vendite con riserva di proprietà, anticipando, l'effetto fiscale alla stipula del contratto.



In caso di cessione da parte di un soggetto privato, norma cui fare riferimento è l'articolo 67, Tuir. L'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 28/E/2009, ha individuato il *dies a quo*, per il calcolo della decorrenza del quinquennio nel momento del pagamento dell'ultima rata, non avendo rilevanza alcuna, a tal fine, il momento di stipula dell'atto di compravendita.



SUPERBONUS 110%

**RISOLVI TUTTI I TUOI DUBBI IN 48 ORE
CON IL SERVIZIO PARERI E QUESITI**

- ✓ **Tempestività nella risposta**
La richiesta sarà evasa entro 48 ore lavorative dall'accettazione del preventivo
- ✓ **Completezza**
La risposta è corredata dalla documentazione di riferimento
- ✓ **Autorevolezza**
Gli esperti sono tra i più qualificati nella materia di competenza

SCOPRI DI PIÙ

La circolare tributaria n. 35/2021

Sospensione procedure di sfratto: esenzione Imu ai possessori per l'anno 2021

di Fabio Garrini – dottore commercialista e revisore legale

Con la conversione del Decreto Sostegni-*bis* viene concessa una forma di ristoro a favore dei proprietari (o, meglio, dei possessori) degli immobili che si sono visti bloccare la possibilità di liberare un proprio immobile oggetto di sfratto per morosità dell'inquilino; l'[articolo 4-ter](#), D.L. 73/2021 (Decreto Sostegni-*bis*), convertito con la L. 106/2021 (pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 24 luglio 2021), introduce infatti per tali immobili l'esenzione dal pagamento dell'Imu per l'anno 2021.

Si tratta di una disposizione certamente condivisibile nella propria *ratio* ispiratrice (seppur parziale e probabilmente modesta); la situazione critica in cui si trovano i possessori degli immobili locati che non percepiscono i canoni di locazione diventa quasi paradossale quando la procedura di sfratto (già di per sé non proprio celere) è stata bloccata, per cui è innegabile la necessità di riconoscere a favore di tali contribuenti un contributo compensativo da parte dello Stato.

Va comunque detto che tale previsione, per quanto semplice e lineare, presenta però diversi vincoli che ne renderanno articolata la possibilità di utilizzazione, e alla fine dei conti risulterà applicabile solo a situazioni piuttosto limitate.

L'esenzione per gli immobili locati con sfratto

Vista la perdurante crisi economica dipendente dalla pandemia Covid-19, il Legislatore è ripetutamente intervenuto per rinviare gli effetti delle procedure di sfratto per morosità, cercando di limitare i disagi abitativi che potrebbero insorgere in questo delicato momento.

Il tema della sospensione degli sfratti è stato oggetto di numerosi interventi nel corso dell'ultimo anno e mezzo:

– il primo provvedimento in tal senso è il D.L. 18/2020 (c.d. Decreto Cura Italia), il cui [articolo 103](#), comma 6, ha previsto la sospensione dell'esecuzione dei provvedimenti di rilascio degli immobili, anche

a uso non abitativo, fino al 30 giugno 2020. In sede di conversione (con la L. 27/2020), venne disposta la proroga del blocco degli sfratti fino al 1° settembre 2020;

– successivamente, con l'[articolo 17-bis](#), D.L. 34/2020 (il Decreto Rilancio), tali termini sono stati posticipati di ulteriori 4 mesi e posti al 31 dicembre 2020;

– con l'[articolo 13](#), Decreto Milleproroghe, D.L. 183/2020 (convertito con la L. 21/2021), è stata disposta la proroga al 30 giugno 2021 delle sospensioni dell'esecuzione dello sfratto per morosità (ossia disposto in ragione del mancato pagamento del canone di locazione nei termini di scadenza contrattuale) e dell'esecuzione dei provvedimenti adottati dal giudice dell'esecuzione in materia di ingiunzione al rilascio degli immobili alienati ai sensi dell'[articolo 586](#), c.p.c.;

– con il D.L. 41/2021 (Decreto Sostegni), convertito con la L. 69/2021, il Legislatore è nuovamente intervenuto sulla materia della sospensione degli sfratti, posticipando in parte la scadenza degli sfratti in scadenza il prossimo 30 giugno. In particolare, con l'[articolo 40-quater](#) di tale provvedimento (introdotto proprio in sede di conversione), la cui rubrica reca *“Disposizioni per la cessazione della sospensione dell'esecuzione dei provvedimenti di rilascio degli immobili”*, vengono introdotte 2 ulteriori proroghe, differenziandole in base alla data del provvedimento di rilascio:

- per i provvedimenti di rilascio adottati dal 28 febbraio 2020 al 30 settembre 2020, la proroga è estesa fino al 30 settembre 2021;
- per i provvedimenti di rilascio adottati dal 1° ottobre 2020 al 30 giugno 2021, la proroga è estesa fino al 31 dicembre 2021;
- per tutti gli altri casi, fuori dalle ipotesi menzionate – che possono ascriversi agli sfratti per finita locazione, alla restituzione degli immobili occupati in difetto di titolo ovvero sulla base di un titolo inefficace o invalido disposta con sentenza o con ordinanza, nonché il rilascio dell'immobile venduto disposto ai sensi dell'[articolo 586](#), c.p.c. –, il cui provvedimento di rilascio è stato adottato in epoca anteriore al 28 febbraio 2020, il blocco terminerà il 30 giugno 2021.

Veniamo quindi alla disposizione Imu oggetto di attenzione nel presente provvedimento: l'[articolo 4-ter](#), D.L. 73/2021, rubricato *“Esenzione dal versamento dell'imposta municipale propria in favore dei proprietari locatori”* prevede che:

“alle persone fisiche che possiedono un immobile, concesso in locazione a uso abitativo, che abbiano ottenuto in proprio favore l'emissione di una convalida di sfratto per morosità entro il 28 febbraio 2020, la cui esecuzione è sospesa sino al 30 giugno 2021, è riconosciuta l'esenzione per l'anno 2021 dal versamento dell'imposta municipale propria (Imu) relativa all'immobile predetto. L'esenzione di cui al precedente periodo si applica anche a beneficio delle persone fisiche titolari di un immobile, concesso

in locazione a uso abitativo, che abbiano ottenuto in proprio favore l'emissione di una convalida di sfratto per morosità successivamente al 28 febbraio 2020, la cui esecuzione è sospesa fino al 30 settembre 2021 o fino al 31 dicembre 2021”.

L'esenzione Imu riguarda quindi, nella sostanza, gli immobili colpiti dalla sospensione degli sfratti, tanto quelle disposte dal Decreto Sostegni, così come le sospensioni precedentemente disposte ma esaurite perché non prorogate dal Decreto Sostegni (ossia i provvedimenti adottati entro il 28 febbraio 2020, che sono tornati a essere efficaci a decorrere dallo scorso 1° luglio 2021).

Data adozione provvedimento di sfratto	Proroga sfratto fino al	Esenzione Imu
entro 28 febbraio 2020	30 giugno 2021	Sì
28 febbraio 2020 – 30 settembre 2020	30 settembre 2021	Sì
30 settembre 2020 - 30 giugno 2021	31 dicembre 2021	Sì

Per l'applicazione dell'esenzione in commento va comunque ricordato che:

- l'agevolazione riguarda unicamente le persone fisiche, quindi l'immobile posseduto, ad esempio, da una società ovvero da un ente non commerciale, scontrerà comunque il tributo 2021. Si tratta di una limitazione poco comprensibile, in quanto anche i proprietari costituiti in forma societaria subiscono gli effetti negativi della sospensione degli sfratti. Il riferimento alle persone fisiche è ampio, quindi l'esenzione Imu risulta applicabile anche quando l'immobile sia posseduto da una ditta individuale e sia pertinente alla sfera dell'impresa;
- malgrado la rubrica della norma si riferisca ai “proprietari locatori”, correttamente il contenuto della disposizione attribuisce l'esenzione ai soggetti che “possiedono” gli immobili oggetto della sospensione dello sfratto. Il possesso deve necessariamente intendersi ai sensi del [comma 743](#) dell'articolo 1, L. 160/2019, quale presupposto per individuare i soggetti passivi del tributo: sono quindi esenti, in particolare, anche gli usufruttuari degli immobili in questione;
- l'esenzione è subordinata al fatto di aver ricevuto la convalida di sfratto per morosità, la cui esecuzione è stata bloccata dall'[articolo 40-quater](#), D.L. 41/2021. Pertanto, nessuna agevolazione Imu viene riconosciuta ai locatori di immobili nel caso di inquilini inadempienti qualora non sia stato intrapreso (e completato) l'iter giuridico per ottenere il provvedimento di rilascio dell'immobile. Se l'inquilino occupa l'appartamento senza pagare il canone, ma il titolare non ha ancora ottenuto per l'immobile il provvedimento di convalida di sfratto per morosità, l'esenzione Imu 2021 non spetta;
- per i provvedimenti di sfratto adottati entro il 28 febbraio 2020 l'esecuzione resta sospesa fino al 30 giugno 2021 scorso (quindi non è stata prorogata la sospensione disposta dal Milleproroghe); per tali immobili comunque si applica l'esenzione Imu per il periodo d'imposta 2021.

Il rimborso di quanto versato

A differenza delle recenti esenzioni introdotte per far fronte alla pandemia, che operavano con riferimento a ciascun semestre (rispettivamente dal D.L. 34/2020 per l'acconto 2020, dai decreti ristori per quanto riguarda il saldo 2020 e dalla Legge di Bilancio 2021 con riferimento all'acconto 2021), l'esonero in commento riguarda l'intero anno 2021.

Visto che il provvedimento è stato emanato a breve distanza dalla scadenza di versamento dell'acconto 2021 (in scadenza lo scorso 16 giugno), potrebbe essere ipotesi non remota il fatto che taluno abbia provveduto al versamento dell'Imu ignorando tale disposizione.

Per andare incontro a tale esigenza, il comma 2 dell'[articolo 4-ter](#) in commento prevede anche la possibilità per il contribuente di chiedere il rimborso della prima rata versata alla metà del mese di giugno. A tal fine è previsto che, con decreto Mef, da adottare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto, sono stabilite le modalità di attuazione; questo significa che non si deve percorrere la tradizionale modalità di rimborso Imu prevista dal [comma 164](#) dell'articolo 1, L. 296/2006 applicabile anche all'attuale tributo per il rinvio operato dal [comma 776](#) dell'articolo 1, L. 160/2019.

Si ricorda che l'articolo 1, comma 164, L. 296/2006 prevede una codificata procedura di rimborso che i contribuenti devono utilizzare per ripetere dagli enti locali quanto versato in eccesso; a tal fine, il rimborso delle somme versate e non dovute deve essere richiesto dal contribuente entro il termine di 5 anni dal giorno del versamento, ovvero da quello in cui è stato accertato il diritto alla restituzione. L'ente locale provvede a effettuare il rimborso entro 180 giorni dalla data di presentazione dell'istanza. Nell'applicazione dell'Imu, infatti, alcune disposizioni non sono puntualmente regolamentate dalla L. 160/2019 (ossia il provvedimento che ha introdotto la nuova Imu); l'articolo 1, comma 776, L. 160/2019 prevede infatti che, per tutto quanto non previsto dalle disposizioni di cui ai commi da [738](#) a [775](#), si applicano i commi da [161](#) a [169](#) dell'articolo 1, L. 296/2006. Si tratta delle disposizioni procedurali riguardanti, ad esempio, i termini per l'emissione degli atti di accertamento, l'applicazione degli interessi, l'arrotondamento delle somme da versare e, appunto, le modalità e i termini per richiedere al Comune la restituzione di quanto versato e non dovuto.

Come detto, la procedura di rimborso per la rata di acconto 2021 a seguito dell'esenzione introdotta dal D.L. 73/2021 opera in deroga a tali disposizioni generali; alla data di pubblicazione del presente contributo non risulta ancora pubblicato il provvedimento che deve regolamentare le modalità con le quali ottenere la restituzione.

Il ristoro ai Comuni

Il comma 3 dell'[articolo 4-ter](#), D.L. 73/2021 dispone in merito al ristoro delle minori entrate derivanti da tale provvedimento; a tal fine è istituito, nello stato di previsione del Ministero dell'interno, un fondo con una dotazione di 115 milioni di euro per l'anno 2021. Con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Mef, previa intesa in sede di Conferenza Stato-città e autonomie locali, da emanare entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del Decreto Sostegni-*bis*, sono definite le modalità relative al riparto di tale fondo.

SCHEDA DI SINTESI

Vista la perdurante crisi economica dipendente dalla pandemia Covid-19, il Legislatore è ripetutamente intervenuto per rinviare gli effetti delle procedure di sfratto per morosità, cercando di limitare i disagi abitativi che potrebbero insorgere in questo delicato momento.



Con l'articolo 40-*quater*, D.L. 41/2021 vengono introdotte 2 proroghe dei provvedimenti di rilascio degli immobili, differenziandole in base alla data del provvedimento:

- per i provvedimenti di rilascio adottati dal 28 febbraio 2020 al 30 settembre 2020, la proroga è estesa fino al 30 settembre 2021;
- per i provvedimenti di rilascio adottati dal 1° ottobre 2020 al 30 giugno 2021, la proroga è estesa fino al 31 dicembre 2021;
- per tutti gli altri casi, fuori dalle ipotesi menzionate, il cui provvedimento di rilascio è stato adottato in epoca anteriore al 28 febbraio 2020, il blocco terminerà il 30 giugno 2021.



Il D.L. 73/21 ha previsto l'esenzione Imu:

- per gli immobili per i quali è stata ottenuta la convalida di sfratto per morosità entro il 28 febbraio 2020, la cui esecuzione è sospesa sino al 30 giugno 2021;
- per gli immobili per i quali è stata emessa una convalida di sfratto per morosità successivamente al 28 febbraio 2020, la cui esecuzione è sospesa fino al 30 settembre 2021 o fino al 31 dicembre 2021.



L'esenzione riguarda unicamente le persone fisiche, quindi l'immobile posseduto, ad esempio, da una società ovvero da un ente non commerciale, comunque sarà tenuto al pagamento del tributo 2021. L'esenzione spetta anche se l'immobile è detenuto da una impresa individuale nel regime d'impresa.



L'esenzione è riconosciuta ai soggetti che "possiedono" gli immobili oggetto della sospensione dello sfratto. Il possesso deve necessariamente intendersi ai sensi del comma 743 dell'articolo 1, L. 160/2019, quale presupposto per individuare i soggetti passivi del tributo: sono quindi esenti, in particolare, anche gli usufruttuari degli immobili in questione.



Il comma 2 dell'articolo 4-ter, D.L. 73/2021 prevede la possibilità per il contribuente di chiedere il rimborso della prima rata versata alla metà del mese di giugno. A tal fine è previsto che, con decreto Mef, da adottare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto, sono stabilite le modalità di attuazione; questo significa che non si deve percorrere la tradizionale modalità di rimborso Imu prevista dal comma 164 dell'articolo 1, L. 296/2006.



! « **NUOVA USCITA** »
LUGLIO 2021



LA FISCALITÀ DI VANTAGGIO DI CAMPIONE D'ITALIA E LA ILCCI

Autori: Francesca Benini, Luigi Scappini

Prezzi di listino versione cartacea € 15,00

ACQUISTA ORA

La circolare tributaria n. 35/2021

Le novità per le richieste dell'agevolazione “Nuova Sabatini”

di Alessandro Perini - dottore commercialista, revisore dei conti

L'[articolo 5](#), comma 5, D.L. 99/2021 ha previsto lo stanziamento di nuove risorse finanziarie, pari a 425 milioni di euro, per rilanciare la “Nuova Sabatini”, ossia l'agevolazione a sostegno degli investimenti produttivi delle pmi, attraverso l'acquisto di beni strumentali. La domanda per accedere al finanziamento e al contributo sugli interessi deve essere presentata a una delle banche o degli intermediari finanziari che hanno aderito alla convenzione tra il Mise, l'Abi e la Cassa Depositi e Prestiti Spa, compilando la domanda disponibile al [link https://www.mise.gov.it/index.php/it/incentivi/impresa/beni-strumentali-nuova-sabatini/presentazione-domande](https://www.mise.gov.it/index.php/it/incentivi/impresa/beni-strumentali-nuova-sabatini/presentazione-domande). Recentemente il Mise ha pubblicato il [decreto direttoriale 2 luglio 2021](#) che ha disposto la riapertura dello sportello attraverso il quale richiedere il beneficio.

La misura denominata “Nuova Sabatini” è l'agevolazione, regolata dal Mise, che ha l'obiettivo di facilitare l'accesso al credito delle imprese per sostenere l'acquisto diretto o in *leasing* di macchinari, attrezzature, impianti, beni strumentali a uso produttivo e *hardware*, nonché *software* e tecnologie digitali.

I beni devono essere nuovi e riferiti alle immobilizzazioni materiali per “impianti e macchinari”, “attrezzature industriali e commerciali” e “altri beni” ovvero spese classificabili nell'attivo dello Stato patrimoniale alle voci B.II.2, B.II.3 e B.II.4 dell'[articolo 2424](#), cod. civ., secondo quanto previsto nel Principio contabile 16 redatto dall'Oic, nonché a *software* e tecnologie digitali.

Come previsto dall'articolo 1, [comma 95](#), L. 178/2020, il contributo in conto interessi è erogato dal Mise alle pmi beneficiarie in un'unica soluzione indipendentemente dall'importo del finanziamento deliberato. L'[articolo 11-ter](#), D.L. 73/2021 ha, inoltre, previsto che per le domande di agevolazione presentate in data antecedente al 1° gennaio 2021 per le quali sia già stata erogata in favore delle imprese beneficiarie la prima quota di contributo in conto interessi, le successive quote spettanti saranno erogate in unica soluzione.

La tipologia degli investimenti agevolati in beni strumentali nuovi

La Nuova Sabatini rappresenta lo strumento più agevole per facilitare l'accesso al credito delle pmi, permettendo in questo modo di andare a facilitare la possibilità di investire in macchinari nuovi,

rinnovare di conseguenza i propri percorsi produttivi e ottenere un innalzamento della competitività. L'agevolazione viene quindi rivolta a quegli investimenti mirati all'acquisto di beni strumentali, attrezzature, macchinari, impianti, tecnologie digitali, *hardware* e *software*. Il presupposto per essere beneficiari dell'agevolazione è anche di natura formale: il non trovarsi in situazione di liquidazione oppure nel corso di procedura concorsuale, non avere ricevuto dall'Unione Europea aiuti considerati illegali (o non averli rimborsati), non trovarsi in condizioni di difficoltà, avere almeno una sede operativa in Italia anche se la sede legale si trova in uno Stato estero, membro UE. Per quanto riguarda i settori produttivi che sono ammessi a questa tipologia di agevolazione va ricordato che in linea di massima sono ammessi tutti i settori, compresi quindi quello agricolo e della pesca, con uniche eccezioni i settori finanziario e assicurativo.

A beneficiarne possono essere soltanto quelle che vengono definite pmi, ovvero micro, piccole e medie imprese. Rientrano nell'agevolazione le pmi che presentano dipendenti in misura inferiore ai 250 e un fatturato annuo non superiore ai 50 milioni di euro o, in alternativa, un totale di bilancio annuo non superiore ai 43 milioni di euro. A loro volta, le imprese che rispettano i parametri come sopra individuati, possono essere suddivise nelle seguenti classi:

- micro impresa quella con meno di 10 occupati e un fatturato annuo o un totale di bilancio non superiore ai 2 milioni di euro;
- piccola impresa quella con meno di 50 occupati e un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 10 milioni di euro;
- media impresa quella che possiede parametri tali da non poter essere considerata piccola ma, comunque, rientranti nel tetto dei 250 impiegati e 50 milioni euro o, in alternativa, 43 milioni di euro di totale di bilancio annuo.

Gli investimenti devono essere a uso produttivo, correlati all'attività svolta dall'impresa ed essere ubicati presso l'unità locale dell'impresa in cui è realizzato l'investimento. Il Principio Oic 16 stabilisce che nella voce impianti e macchinari rientrano:

- a) gli impianti generici che sono quelli non legati alla tipica attività della società, quali i servizi di riscaldamento e condizionamento e le relative opere murarie. Al contrario, l'investimento consistente nell'impianto elettrico e/o in quello idraulico non è agevolabile in quanto non ha un'autonomia funzionale e quindi non è separabile dal bene su cui sono realizzati;
- b) gli impianti specifici che, al contrario sono legati alle tipiche attività produttive dell'azienda;
- c) gli altri impianti; e

d) i macchinari automatici che possono svolgere autonomamente determinate operazioni e non automatico che al contrario necessitano dell'ausilio umano.

Acquisto di beni strumentali	L'investimento deve essere capitalizzato e figurare nell'attivo patrimoniale per almeno 3 anni. Non sono agevolabili i costi relativi a commesse interne, le spese di funzionamento, le imposte e tasse, nonché i costi propedeutici alla sottoscrizione del contratto di finanziamento. Non sono, altresì, ammissibili i beni di importo inferiore a 500 euro, al netto dell'Iva
Stipula di contratto di leasing	Il costo agevolabile è quello fatturato dal fornitore dei beni alla società di <i>leasing</i> . È obbligatorio che l'impresa locataria eserciti anticipatamente, al momento della stipula del contratto, l'opzione di acquisto prevista dal contratto medesimo, i cui effetti decorreranno dal termine della locazione finanziaria. Tale impegno può essere assunto attraverso un'appendice contrattuale che costituisce parte integrante del contratto stesso

I beni strumentali, come precisato nelle *faq* pubblicate sul sito del Mise, devono essere nuovi, con la conseguenza che non sono agevolabili, ad esempio, i beni portati in fiera "a uso mostra", o quelli consegnati "in prova" o in "conto visione". La [circolare n. 14036/2017](#) delimita l'ambito applicativo precisando come siano ammissibili i beni strumentali nuovi contabilizzabili nell'attivo patrimoniale alle voci:

- B.II.2 – impianti e macchinari;
- B.II.3 - attrezzature industriali e commerciali; e
- B.II.4 – altri beni.

Gli investimenti devono essere a uso produttivo, correlati all'attività svolta dall'impresa ed essere ubicati presso l'unità locale dell'impresa in cui è realizzato l'investimento. A titolo esemplificativo, sono escluse dalla possibilità di fruire dell'agevolazione Nuova Sabatini le seguenti spese (come esplicitato nella *faq* n. 6.21):

1. i beni non a uso produttivo
2. i beni di mera sostituzione di beni già esistenti in azienda
3. i beni non nuovi di fabbrica (beni usati e beni rigenerati)
4. i beni non correlati all'attività dell'impresa, così come risultante dall'oggetto sociale
5. i beni che, presi singolarmente o nel loro insieme, non soddisfano il requisito dell'autonomia funzionale, fatti salvi i beni strumentali che integrano con nuovi moduli l'impianto o il macchinario preesistente, introducendo una nuova funzionalità
6. i terreni
7. i fabbricati, inclusi porte, finestre, altri infissi, pareti divisorie, coperture, pitture, finiture e altre opere murarie di qualsiasi genere
8. le scorte di materie prime e semilavorati di qualsiasi genere
9. i servizi e le consulenze di qualsiasi genere
10. qualsiasi spesa relativa a commesse interne all'azienda

11. i materiali di consumo
12. le spese di funzionamento
13. le spese per imposte e tasse di qualsiasi genere
14. le spese relative alla stipula del contratto di finanziamento o di <i>leasing</i>
15. le spese legali di qualsiasi genere
16. le spese relative a utenze di qualsiasi genere, ivi compresa la fornitura di energia elettrica, gas, etc.
17. le spese per pubblicità e le promozioni di qualsiasi genere

Il contratto di finanziamento o di locazione finanziaria

È importante sottolineare che i fondi vengono prenotati a cadenza mensile, quindi l'azienda può presentare la domanda a valere sulla Nuova Sabatini in qualsiasi periodo dell'anno. L'invio della domanda compilata deve avvenire esclusivamente via pec, indirizzandola alle banche/intermediari finanziari aderenti alle convenzioni con le quali l'impresa ha preso contatto per definire le modalità del finanziamento.

La stipula del contratto di finanziamento e l'erogazione dello stesso da parte della banca/intermediario finanziario all'impresa deve avvenire entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo a quello di erogazione della provvista alla banca/intermediario finanziario da parte della Cassa Depositi e Prestiti. Il finanziamento deve avere una durata massima di 5 anni dalla data di stipula del contratto, comprensiva del periodo di preammortamento o prelocazione.

Il contributo in conto interessi concedibile è pari all'ammontare degli interessi convenzionali calcolati al tasso del 2,75% annuo (nel caso di contributo maggiorato calcolati al tasso del 3,575% annuo). Non esiste alcuna correlazione tra il tasso di interesse applicato dalla banca/intermediario finanziario (determinato sulla base del *rating* della pmi e deliberato dall'istituto) e il contributo che viene concesso dal Mise, che è forfettariamente individuato nei tassi indicati.

La banca o l'intermediario finanziario ha la facoltà di ridurre l'importo del finanziamento richiesto in fase di presentazione dell'istanza ovvero di rideterminarne la durata e/o il profilo di rimborso in ragione del merito creditizio dell'impresa beneficiaria. L'impresa può chiedere, compilando la domanda per accedere all'agevolazione, alla banca o all'intermediario finanziario che venga valutata la possibilità di attivare la garanzia del fondo di garanzia per le pmi in relazione al finanziamento richiesto.

L'area riservata alle pmi è disponibile al *link*

<https://benistrumentali.dgiai.gov.it/Imprese/account/Login?ReturnUrl=%2fImprese>.

La scelta della tipologia di investimento (mediante finanziamento o *leasing*) incide sulla tempistica di deduzione fiscale del costo sostenuto. Per i contratti di locazione finanziaria di impianti, macchinari e

attrezzature la deduzione del costo avviene in un arco temporale pari alla metà del periodo di ammortamento del medesimo bene così come previsto dai coefficienti di ammortamento approvati dal D.M. 31 dicembre 1988. Pertanto, la scelta di effettuare l'investimento mediante un contratto di *leasing*, che prevede l'iscrizione del bene strumentale nell'attivo dello Stato patrimoniale solo all'atto del riscatto al termine del quinquennio di durata del finanziamento, prevederà una deduzione fiscale del costo dell'investimento in un periodo di tempo dimezzato rispetto all'acquisizione in proprietà mediante la stipula di un contratto di finanziamento.

La cumulabilità dell'agevolazione “Nuova Sabatini” con altri aiuti

L'articolo 7, D.L. 25 gennaio 2016 consente la cumulabilità con altre agevolazioni pubbliche che si configurano come aiuti di Stato, nonché con quelle attribuite sulla base del Regolamento *de minimis*.

La Nuova Sabatini è cumulabile anche con gli aiuti concessi nell'ambito del quadro temporaneo Covid-19, a condizione che sia assicurato il rispetto delle intensità massime di aiuto, espresse in termini di Esl (equivalente sovvenzionale lordo), stabilite dai regolamenti di esenzione, applicabili in relazione alla tipologia di attività svolta dal beneficiario (vedasi *faq* n. 9.2).

Nel rispetto di tali limiti, inoltre, la Nuova Sabatini può essere cumulata:

- per le imprese operanti in settori diversi da agricoltura e pesca, con altre agevolazioni pubbliche concesse per le medesime spese, incluse quelle concesse a titolo *de minimis*, ivi compresa la garanzia del fondo di garanzia;
- per le imprese agricole e per le imprese operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura con altri aiuti specifici (vedasi *faq* n. 9.3).

Le regole di cumulo trovano applicazione solo qualora gli ulteriori contributi pubblici che incidono sulle medesime spese siano inquadrabili come aiuti di Stato. Nel caso di misure fiscali di carattere generale che si applicano alla generalità delle imprese, non vi sono limitazioni alla cumulabilità.

Il credito di imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi ai sensi dell'articolo 1 commi da [1054](#) a [1058](#), L. 178/2020 è riconosciuto a tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato e non costituisce aiuto di Stato. Bisogna però rispettare il requisito che il cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione della base imponibile reddituale e dell'Irap del credito di imposta, non porti al superamento del costo sostenuto per l'investimento effettuato.

Le criticità da gestire nella contabilità aziendale

L'agevolazione "Nuova Sabatini" presenta criticità contabili legate in particolare modo alla contabilizzazione del contributo in conto interessi, che costituisce un contributo finalizzato alla riduzione di costi di natura finanziaria. Il contributo deve essere riscontato nel corso degli anni di durata del finanziamento di modo che in ciascun esercizio la quota di competenza sia sempre la stessa: è opportuno segnalare che, pertanto, non bisogna fare riferimento alla data di erogazione del contributo (che viene accreditato in unica soluzione), ma all'importo del medesimo come già definito all'atto di accettazione della domanda e desumibile dal prospetto di calcolo rilasciato dal Mise.

Per quanto riguarda il rimborso dell'importo finanziato, avverrà in modalità differenti a seconda che sia stato stipulato un contratto di finanziamento ovvero un contratto di locazione finanziaria:

Contratto di mutuo	il bene viene iscritto nell'attivo patrimoniale della società beneficiaria, la liquidità disponibile con il finanziamento erogato viene utilizzata per saldare il fornitore del bene strumentale e il debito verso l'istituto di credito finanziatore viene ridotto fino a essere azzerato mediante il pagamento delle rate di mutuo comprensive della quota capitale e della quota interessi. Il contributo in conto interessi è da iscrivere con segno negativo nella voce C17 del Conto economico (Oic n. 12) a riduzione degli interessi passivi pagati sul mutuo
Contratto di locazione finanziaria	il bene viene iscritto nell'attivo dello Stato patrimoniale solo al termine del contratto di <i>leasing</i> , all'atto del riscatto. I canoni di <i>leasing</i> pagati dalla società beneficiaria nel corso della durata del contratto sono comprensivi della quota capitale e della quota interessi, vanno imputati nella voce B8 del Conto economico. Il riscatto del bene strumentale andrà iscritto nell'attivo patrimoniale. Il contributo in conto interessi è da iscrivere nella voce C16 del Conto economico tra gli altri proventi finanziari

ESEMPIO

Delta srl invia la pec per aderire alla Nuova Sabatini in data 10 aprile 2021, inserendo nella domanda la richiesta di finanziamento per l'acquisto diretto di un impianto del costo di 50.000 euro + Iva. Da tale data può essere avviato l'investimento e il bene strumentale viene dapprima consegnato e subito fatturato da parte del fornitore in data 30 aprile 2021.

Il finanziamento viene erogato su un conto corrente da parte dell'istituto di credito aderente alla convenzione scelto in fase di invio della pec in data 20 maggio 2021. L'impresa è già a conoscenza dell'ammontare complessivo del contributo in conto interessi complessivo pari a 3.858,68 euro, mediante il foglio di calcolo reso disponibile sul sito del Mise.

Il primo passo nelle registrazioni contabili è costituito dall'iscrizione nell'attivo dello Stato patrimoniale alla voce B.II.2 dell'impianto specifico e nel passivo il debito verso il fornitore per l'acquisto dell'impianto:

30/04/2021

Diversi	a	Debito vs Fornitore (Sp)		61.000
Impianti specifici (Sp)			50.000	
Iva a credito (Sp)			11.000	

Al momento dell'erogazione del finanziamento bancario (successiva alla stipula del contratto di finanziamento della durata di 5 anni) l'impresa beneficiaria rileverà l'accredito dell'importo finanziato (pari al costo dell'impianto specifico, al netto dell'Iva, che non è finanziata) sul conto corrente e il debito verso l'istituto di credito per il capitale finanziato:

20/05/2021

Banca c/c (Sp)	a	Mutuo bancario (Sp)	50.000	50.000
----------------	---	---------------------	--------	--------

All'atto di erogazione del finanziamento, nel presupposto che non vi sia periodo di preammortamento, si determina l'ammontare complessivo del contributo in conto interessi che è pari a 3.858,68 euro. Deve essere registrata l'insorgenza del credito che sarà incassato successivamente mediante accredito sul conto corrente:

20/05/2021

Credito per contributi (Sp)	a	Contributi in conto interessi (Ce)	3.858,68	3.858,68
-----------------------------	---	------------------------------------	----------	----------

Con l'avvenuto accredito del finanziamento, la Delta Srl bonificherà come da accordi con il proprio fornitore dell'impianto in data 31 maggio 2021 l'ammontare dovuto pari a 61.000 euro, dovendo provvedere in proprio al pagamento dell'Iva che non è oggetto di finanziamento:

31/05/2021

Debito vs Fornitore (Sp)	a	Banca c/c (Sp)	61.000	61.000
--------------------------	---	----------------	--------	--------

In data 31 agosto 2021, successivamente all'invio del modulo per la richiesta di erogazione del contributo, viene erogato il contributo in conto interessi:

31/08/2021

Banca c/c (Sp)	a	Credito per contributi (Sp)	3.858,68	3.858,68
----------------	---	-----------------------------	----------	----------

Il finanziamento bancario prevede il rimborso con rate 10 rate semestrali, pertanto in data 20 novembre 2021 avviene il pagamento della prima rata:

20/11/2021

Diversi	a	Banca c/c (Sp)		5.900
Mutuo bancario (Sp)			5.000	
Interessi passivi su mutuo (Ce)			900	

In data 31 dicembre 2021 va effettuata la scrittura di rettifica per il risconto passivo del contributo in conto interessi necessario a evidenziare la competenza di 226 giorni del periodo di imposta 2021 del contributo in conto interessi, pari a 477,84 euro. Il contributo in conto interessi va spalmato sulla durata complessiva del finanziamento di 5 anni:

31/12/2021

Contributo in conto interessi (Ce)	a	Risconti passivi (Sp)	3.380,84	3.380,84
------------------------------------	---	-----------------------	----------	----------

La quota di competenza del contributo in conto interessi degli esercizi successivi sarà pari a 771,73 euro su base annua.

I controlli, le ispezioni e la revoca dell'agevolazione

Il Mise può effettuare in ogni fase del procedimento appositi controlli, sia documentali sia tramite ispezioni in loco, finalizzati alla verifica della corretta fruizione delle agevolazioni. È consentito che l'impresa beneficiaria possa variare l'oggetto degli investimenti rispetto a quello preventivato nella domanda e ammesso in sede di concessione del contributo, senza preventiva autorizzazione del Mise, a condizione che gli investimenti effettivamente sostenuti posseggano tutti i requisiti previsti per essere ammissibili. L'impresa non può modificare il sistema di acquisizione dei beni dalla locazione finanziaria all'acquisto diretto o viceversa.

Le imprese tenute per legge alla redazione e pubblicazione del bilancio devono iscrivere i beni acquistati nell'attivo dello Stato patrimoniale. Le imprese in regime di contabilità semplificata, ai fini dell'identificazione dei beni acquistati, devono dare evidenza della corretta applicazione dei principi contabili mediante una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà resa dal legale rappresentante dell'impresa da tenere agli atti.

L'impresa beneficiaria dovrà trasmettere tempestivamente al Mise e per conoscenza alle banche o agli intermediari finanziari apposita comunicazione qualora ricorra una delle condizioni che porti alla revoca dell'agevolazione:

- l'alienazione, la cessione o la distrazione dall'uso produttivo dei beni oggetto dell'investimento entro il termine del terzo anno successivo alla data di completamento dell'investimento;
- la dichiarazione di fallimento dell'impresa beneficiaria entro il termine del terzo anno successivo alla data di completamento dell'investimento;
- la fruizione di agevolazioni pubbliche concesse per i medesimi beni strumentali oltre i limiti delle intensità massime previste nei regolamenti comunitari applicabili.

L'agevolazione concessa è revocata d'ufficio in tutto o in parte dal Mise nel caso in cui venga accertato che il soggetto beneficiario abbia reso dichiarazioni mendaci o esibito atti falsi o contenenti dati non rispondenti a verità, venga accertata l'assenza dei requisiti di ammissibilità, venga accertata la non conformità degli investimenti realizzati a quanto dichiarato, ovvero intervenga la risoluzione o decadenza del contratto di finanziamento, tranne il caso di rimborso anticipato o di riscatto anticipato nel caso di *leasing*.

SCHEDA DI SINTESI

È stata pubblicata la *release* 6.2 del modulo di domanda per la richiesta del finanziamento agevolato (con facoltà di fruire della garanzia all'80% del fondo per le pmi) e del contributo in conto interessi per l'acquisto in proprietà o per il tramite di un contratto di locazione finanziaria di beni strumentali nuovi destinati all'ampliamento/creazione di uno stabilimento ovvero alla trasformazione radicale del processo produttivo di uno stabilimento esistente.



Il finanziamento deve essere interamente utilizzato per coprire gli investimenti agevolabili, di durata non superiore a 5 anni, di importo compreso tra 20.000 euro e 4 milioni di euro. Le risorse stanziare dal decreto direttoriale del 2 luglio 2021 sono pari a 425 milioni di euro.



L'agevolazione Nuova Sabatini è cumulabile con il credito di imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi introdotto dall'articolo 1, commi da 1054 a 1058, L. 178/2020. È necessario il rispetto del requisito che il cumulo delle agevolazioni (Nuova Sabatini, credito di imposta per acquisto di beni strumentali nuovi e detassazione del credito di imposta stesso) non ecceda il costo sostenuto per l'investimento.



Dal 1° gennaio 2021, indipendentemente all'importo finanziario deliberato, l'erogazione da parte del Mise del contributo in conto interessi al completamento dell'investimento autocertificato dalla pmi è effettuata in un'unica soluzione. Ciò permetterà alle imprese di incassare anticipatamente rispetto alla durata complessiva del contratto di finanziamento o di locazione finanziaria il contributo ministeriale, che dovrà contabilmente poi essere "spalmato" mediante l'utilizzo dei risconti passivi negli esercizi di competenza.

Professionisti sanitari: fatture cartacee e invio Sts 2021

Le tematiche dei professionisti sanitari

Fatture cartacee

Articolo 10-bis, D.L. 119/2018 + articolo 9-bis, D.L. 135/2018: per gli anni 2019, 2020 e 2021 opera il divieto di trasmettere fatture elettroniche con riferimento alle fatture relative a prestazioni sanitarie effettuate v/persone fisiche. A prescindere dall'obbligo o meno di invio al STS da parte del prestatore

Sì fattura elettronica se la prestazione non è sanitaria (ad esempio corsi di formazione) e se il destinatario non è una persona fisica

Caso particolare: la fattura all'assicurazione. Fattura elettronica ma senza indicare nel corpo della fattura i dati personali del paziente (indicando per esempio solo una sigla concordata o il numero polizza)

Invio Sts

Gli operatori sanitari, con riferimento alle prestazioni sanitarie effettuate nei confronti di persone fisiche devono effettuare la comunicazione al sistema Ts per incrementare la dichiarazione dei redditi precompilata

I soggetti obbligati ad oggi all'invio Ts

Asl

Aziende ospedaliere

Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico

Policlinici universitari

Farmacie pubbliche e private

Presidi di specialistica ambulatoriale

Strutture per l'erogazione delle prestazioni di assistenza protesica e di assistenza integrativa

Parafarmacie

Iscritti all'Albo dei medici chirurghi e degli odontoiatri

Iscritti all'Albo degli psicologi

Iscritti agli Albi professionali degli infermieri

Iscritti agli Albi professionali delle ostetriche/i

Iscritti agli Albi professionali dei tecnici sanitari di radiologia medica

Esercenti l'arte sanitaria ausiliaria di ottico

Iscritti agli Albi professionali dei veterinari

Strutture autorizzate alla vendita al dettaglio di medicinali veterinari

Strutture sanitarie accreditate e non con il Ssn

Strutture sanitarie militari

Iscritti all'Albo dei biologi

Iscritti all'Albo TSRM e PSTRP, ossia:

- tecnico sanitario di laboratorio biomedico;
- tecnico audiometrista;
- tecnico audioprotesista;
- tecnico ortopedico;
- dietista;
- tecnico di neurofisiopatologia;
- tecnico fisiopatologia cardiocircolatoria e perfusione cardiovascolare;
- igienista dentale;
- fisioterapista;
- logopedista;
- podologo;
- ortottista e assistente di oftalmologia;
- terapista della neuro e psicomotricità dell'età evolutiva;
- tecnico della riabilitazione psichiatrica;
- terapista occupazionale;
- educatore professionale;
- tecnico della prevenzione nell'ambiente e nei luoghi di lavoro

➔ Ordine dei tecnici sanitari di radiologia medica e delle professioni sanitarie tecniche, della riabilitazione e della prevenzione

Inoltre dal 2021 (devono inviare i dati sanitari dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2021), in aggiunta ai precedenti:		
Gli iscritti agli Elenchi Speciali ad esaurimento delle professioni sanitarie (D.M. Mef del 16 luglio 2021) + i massofisioterapisti (sempre iscritti agli Elenchi Speciali)	➡	Elenchi Speciali ad esaurimento istituiti con il Decreto del Ministero della salute del 9 agosto 2019 presso l'ordine TSRM e PSTRP
Sono quei professionisti per cui non si sono completate le procedure di equivalenza di cui all' articolo 4 , comma 2, L. 42/1999 e pertanto non possono iscriversi ai suddetti Albi, quindi per esercitare la propria attività si iscrivono agli omonimi Elenchi Speciali		
Una volta completate le procedure il professionista si può cancellare dall'Elenco Speciale e iscrivere all'Albo		
Scadenze per gli invii TS:		
30 settembre 2021	Invio dati relativi al I semestre 2021 per tutti i professionisti di cui sopra eccetto quelli iscritti agli Elenchi Speciali	
6 ottobre 2021	Termine per modifica dei suddetti dati inviati	
31 gennaio 2022	Invio dati relativi al II semestre 2021 per tutti i professionisti di cui sopra eccetto quelli iscritti agli Elenchi Speciali	
	Invio dati relativi all'anno 2021 per i professionisti iscritti agli Elenchi Speciali	
7 febbraio 2022	Termine per modifica dei suddetti dati inviati	

La circolare tributaria n. 35/2021

La società immobiliare non è di comodo se i canoni di locazione sono allineati ai valori Omi

di Centro studi tributari

Il caso

Alfa Srl è una società che possiede un unico immobile (si tratta di un ufficio di categoria catastale A/10) locato a un professionista che vi svolge la propria attività; il costo di acquisto dell'immobile (avvenuto nel 2005) è pari a 600.000 euro. Il canone di locazione è pari a 2.000 euro mensili.

La società è di comodo?

In caso affermativo, quali sono le conseguenze e come è possibile evitarle?

La soluzione

L'[articolo 30](#), L. 724/1994 prevede un regime di tassazione particolare per le cosiddette "società di comodo". Ai sensi del citato articolo, le Spa, Sapa, Srl, Snc e Sas, nonché le società e gli enti di ogni tipo non residenti, con stabile organizzazione nel territorio dello Stato, si considerano non operativi se l'ammontare complessivo dei ricavi, degli incrementi delle rimanenze e dei proventi, esclusi quelli straordinari, risultanti dal Conto economico, è inferiore ai ricavi minimi presunti, stimati ai sensi dei commi 1 e 2 del citato articolo 30, L. 724/1994.

Il valore minimo dei ricavi è determinato facendo riferimento ai seguenti parametri:

- il 2% al valore dei beni indicati nell'[articolo 85](#), comma 1, lettere c), d) ed e), Tuir, e delle quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'[articolo 5](#), Tuir, anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;
- il 6% al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'[articolo 8-bis](#), comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972 (ossia le navi), anche in locazione finanziaria;
- per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ridotta al 5%;
- per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei 2 precedenti, la percentuale è ulteriormente ridotta al 4%;

- per tutti gli immobili situati in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale è dell'1%;

- il 15% al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

Ai fini del *test* di cui sopra, i ricavi e i proventi nonché i valori dei beni e delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei 2 precedenti.

Le società non operative sono tenute a dichiarare un reddito minimo presunto, quantificato applicando a determinati aggregati patrimoniali (quelli sopra elencati) le percentuali forfetarie previste al comma 3 del medesimo [articolo 30](#), L. 724/1994; tali società sono peraltro soggette al rispetto di un valore della produzione minimo ai fini Irap. Esse peraltro subiscono anche determinate conseguenze ai fini Iva: l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'Iva non è ammessa al rimborso né può costituire oggetto di compensazione o di cessione. Qualora per 3 periodi di imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini Iva non inferiore all'importo che risulta dalla applicazione delle percentuali di cui al comma 1 (ossia l'importo minimo dei ricavi), l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'Iva a debito relativa ai periodi di imposta successivi.

La disciplina in questione è particolarmente delicata in relazione alle società che svolgono attività di gestione immobiliare in quanto la redditività degli immobili (in termini di canone di locazione conseguito, rispetto al valore dell'investimento) è normalmente ben inferiore al livello minimo di ricavi che viene richiesto dal descritto *test* di operatività.

Venendo al caso concreto, occorre osservare che il calcolo del *test* di operatività deve essere condotto facendo riferimento ai valori medi del triennio (anno in corso e 2 precedenti); ipotizzando che i dati siano costanti nel corso del tempo, il valore minimo dei ricavi per superare il *test* di operatività è pari a $600.000 \text{ euro} * 5\% = 30.000 \text{ euro}$.

Poiché il canone annuo è pari a 24.000 euro, la società risulta potenzialmente di comodo.

Ai sensi del comma 4-bis del citato articolo 30, L. 724/1994: *"In presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito determinati ai sensi del presente articolo, ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui al comma 4, la società interessata può interpellare l'Amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), L. 212/2000, recante lo Statuto dei diritti del contribuente"*.

La disposizione normativa richiamata mette, quindi, a disposizione del contribuente la possibilità di presentare un'apposita istanza. In proposito, l'Agenzia delle entrate, con [circolare n. 9/E/2016](#), § 1.2, ha

precisato che l'interpello "probatorio" di cui alla lettera *sub b)*, avendo la *"finalità di sollecitare un parere dell'Agenzia in ordine alla idoneità degli elementi probatori a disposizione del contribuente, addossa in capo a quest'ultimo l'onere di fornire nell'istanza ogni elemento di valutazione utile ai fini della risposta"*.

Con la [circolare n. 5/E/2007](#), l'Agenzia delle entrate ha chiarito, in riferimento alle società immobiliari, che è consentito disapplicare la normativa sulle società non operative in presenza di particolari situazioni oggettive quali, ad esempio, la *"dimostrata impossibilità, per la società immobiliare, di praticare canoni di locazione sufficienti per superare il "test di operatività" ovvero per conseguire un reddito effettivo superiore a quello minimo presunto. Ciò si verifica, ad esempio, nei casi in cui i canoni dichiarati siano almeno pari a quelli di mercato, determinabili ai sensi dell'articolo 9, Tuir"*.

Con [circolare n. 25/E/2007](#) l'Agenzia delle entrate ha ulteriormente precisato che: *"Per la determinazione del valore di mercato dei canoni di locazione si potrà fare riferimento ai valori (espressi in euro per mq al mese) riportati nella banca dati delle quotazioni immobiliari dell'Osservatorio del Mercato Immobiliare ..."*.

Analoga posizione è stata ribadita dall'Agenzia delle entrate attraverso la [risposta a interpello n. 68/E/2019](#).

Nel caso descritto, pertanto, qualora si verifichi che il canone concordato con l'inquilino è in linea con quello normalmente praticato sul mercato immobiliare sulla base delle valorizzazioni registrate dall'Omi, sarà possibile presentare interpello per la disapplicazione della disciplina di cui [all'articolo 30](#), L. 724/1994.

Si segnala che la presentazione dell'istanza di interpello – in precedenza obbligatoria, si veda sul punto la [circolare n. 32/E/2010](#) – è stata resa facoltativa dal D.Lgs. 156/2015 (si veda sul punto la circolare n. 9/E/2016), mentre specularmente è stato introdotto un obbligo di segnalazione in dichiarazione dei redditi: al principio dell'obbligatorietà dell'istanza si è quindi sostituita una attestazione del contribuente, rispetto alla quale è fatto salvo il potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

L'informazione quotidiana, attenta e completa, disponibile **gratuitamente**

**NOTIZIE E APPROFONDIMENTI
PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA**

Iscriviti alla mailing list e
rimani informato su tutte le news

www.ecnews.it



EDITORE E PROPRIETARIO

Gruppo Euroconference Spa
Via E. Fermi, 11 - 37135 Verona

DIRETTORE RESPONSABILE

Fabio Garrini

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO

Fabio Garrini

COMITATO DI REDAZIONE

Luca Caramaschi Sergio Pellegrino
Fabio Landuzzi Luigi Scappini
Guido Martinelli

COLLABORATORI ESTERNI

Andrea Bongi Paolo Meneghetti
Alessandro Bonuzzi Marco Peirolo
Sandro Cerato Leonardo Pietrobon
Luigi Ferrajoli Mara Pilla
Fabio Giommoni Maurizio Tozzi
Vittoria Meneghetti Francesco Zuech

REDAZIONE

Milena Martini e Chiara Ridolfi

SERVIZIO CLIENTI

Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:
circulari@euroconference.it

SITO INTERNET

Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it/editoria

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

Settimanale
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2021

Euro 220,00 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata, accessibile tramite le proprie credenziali dal [link](http://www.euroconference.it/area_riservata_login):
http://www.euroconference.it/area_riservata_login.

In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare la funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella pagina di login.

Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001
Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049

ISSN: 2039-9618

Per i contenuti di "La circolare tributaria" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito web e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.