

Spettabile  
**A TUTTI GLI ASSOCIATI**  
**LORO SEDI**

Conegliano, lì 04.05.2018

Circolare n. 10/2018

<b>1. Fatturazione e pagamento scheda carburanti</b>	<b>p. 01</b>
<b>2. Contrasto frodi: immatricolazioni auto UE</b>	<b>p. 04</b>
<b>3. Rideterminazione valore terreni e quote: scadenza 02.07.2018</b>	<b>p. 06</b>
<b>4. Acconto 2018 IMU e TASI</b>	<b>p. 08</b>
<b>5. Dichiarazione IRAP piccoli contribuenti</b>	<b>p. 10</b>
<b>6. Iperammortamento: perizia</b>	<b>p. 15</b>
<b>7. Contratti locazione abitativi Í NON Assistiti</b>	<b>p. 16</b>
<b>8. Diritto Superficie: Agenzia Entrate dietrofront</b>	<b>p. 17</b>

### **1.FATTURAZIONE E PAGAMENTO DELLE CESSIONI DI CARBURANTE**

Dal prossimo 1° luglio 2018 la fatturazione elettronica fa il proprio debutto nel mondo delle cessioni di carburante, unitamente agli obblighi di pagamento tracciato dei rifornimenti. L'Agenzia delle entrate ha emanato, lo scorso 30 aprile, la circolare n. 8/E per esplicitare tali novità.

I due obiettivi che ci si propone con gli interventi sono i seguenti:

- 1) prevenire e contrastare le frodi nel settore dei carburanti;
- 2) introdurre limitazioni alla detrazione dell'Iva e alla deduzione del costo dei carburanti.

A seguire, si fornisce un sunto delle principali indicazioni fornite.

#### **Cessione di carburanti e documentazione necessaria**

L'anticipazione dell'obbligo di emissione della fattura elettronica dal 1° luglio 2018 riguarda le cessioni . effettuate nei confronti di soggetti passivi Iva - di benzina e gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori per uso autotrazione. L'emissione della fattura, in tale ambito, dovrà avvenire tramite il Sistema di Interscambio, secondo le modalità indicate dal provvedimento n. 89757 del 30 aprile 2018.

L'obbligo, invece, non riguarda . ad esempio - le cessioni di benzina per motori che fanno parte di gruppi elettrogeni, impianti di riscaldamento, attrezzi vari, utensili da giardinaggio e così via.

Restano peraltro ferme, laddove non espressamente derogate o incompatibili con le nuove norme, le ulteriori disposizioni vigenti in tema di fatturazione.

<b>Contenuto della fattura</b>	Targa Modello	<ul style="list-style-type: none"> <li>Tra gli elementi individuati come obbligatori, con specifico riferimento ai carburanti, non figurano la targa o altro estremo identificativo del veicolo al quale sono destinati, come invece previsto per la c.d. "scheda carburante". Le informazioni, pertanto, non sono obbligatorie</li> <li>I dati (in particolare la targa) potranno comunque essere inseriti facoltativamente nei documenti, in un apposito campo "Mezzo Trasporto". Ciò aiuterà gli operatori a ricondurre l'acquisto ad un determinato veicolo, ai fini di</li> </ul>
--------------------------------	------------------	--

		<p>stabilirne la deducibilità del costo</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Qualora si effettuino più operazioni esposte in un'unica fattura, per le quali l'obbligo di forma elettronica riguardi solo alcune di esse, si dovrà utilizzare tale forma per l'intera operazione</li> <li>• <u>Esempio</u>: un soggetto Iva che rifornisce il proprio veicolo aziendale di benzina presso un impianto stradale di distribuzione e, contestualmente, vi fa eseguire un intervento di riparazione, ovvero un lavaggio, ovvero acquisti altri beni non legati al veicolo, dovrà ricevere una fattura elettronica per l'intero corrispettivo</li> </ul>
<b>Fatture differite</b>	Più rifornimenti nello stesso mese	<ul style="list-style-type: none"> <li>• È consentita l'emissione di un'unica fattura, entro il giorno 15 del mese successivo, riepilogativa delle cessioni di beni avvenute nello stesso mese, la cui consegna o spedizione risulti da documento di trasporto o altro documento idoneo a identificare i soggetti</li> <li>• La procedura è applicabile anche alle cessioni di carburante, purché le singole consegne siano accompagnate da un documento, analogico o informatico, che abbia i contenuti del DDT (data, generalità del cedente e cessionario, descrizione della natura, qualità e quantità dei beni ceduti)</li> <li>• A questo fine, ove contenenti le informazioni necessarie (si veda il punto 2 della circolare n. 205/E/1998), potranno essere utilizzati anche i buoni consegna emessi dalle attrezzature automatiche</li> </ul>
<b>Specifici esoneri</b>	Minimi e forfetari	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'obbligo di fatturazione elettronica per le cessioni di carburante rappresenta un'anticipazione del generalizzato obbligo di fatturazione elettronica decorrente dal prossimo 1° gennaio 2019</li> <li>• Permangono, dunque, gli esoneri da tali obblighi di emissione della fattura elettronica per i soggetti passivi che rientrano nel regime di vantaggio (c.d. minimi) e per quelli che applicano il regime forfettario</li> </ul>
<b>Registrazione e conservazione</b>	Documenti riepilogativi	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Per le fatture di importo inferiore a 300 euro emesse nel corso del mese, con riferimento allo stesso, in luogo di ciascuna potrà essere annotato un documento riepilogativo nel quale dovranno essere indicati i numeri delle fatture cui si riferisce, l'ammontare complessivo imponibile delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata</li> </ul>
	Conservazione sostitutiva	<ul style="list-style-type: none"> <li>• In tema di conservazione elettronica delle fatture, mediante adesione ad apposito accordo (tutto in modalità online), è previsto che tutte le fatture elettroniche emesse o ricevute dall'operatore attraverso il Sistema di Interscambio saranno portate in conservazione sostitutiva in modo gratuito dall'Agenzia delle entrate</li> </ul>

### Cessione di carburanti e modalità di pagamento

Oltre al vincolo della emissione di fattura elettronica, le cessioni di carburante saranno interessate da vincoli nelle modalità di pagamento, finalizzati ad ottenere la detrazione dell'Iva e la deduzione del costo.

Nonostante un testo normativo disallineato, la circolare ha utilmente sostenuto che la materia Iva e quella delle imposte dirette vadano trattate in modo omogeneo, riconoscendo valide le conclusioni raggiunte per entrambi i comparti impositivi.

Peraltro, la circolare afferma che tali modalità si rendono necessarie indipendentemente:

- dall'importo;
- dal veicolo di riferimento (ivi inclusi le autovetture, gli autocarri, i trattori stradali, i motoveicoli);
- dall'impiego (uso esclusivo o promiscuo);
- dal soggetto passivo che effettua l'acquisto (professionista, autotrasportatore, etc.).

Nella tabella che segue sono riepilogati gli strumenti ammessi e alcune peculiarità dei medesimi.

<p><b>Strumenti tracciati di pagamento</b></p>	<p>Gli strumenti di pagamento diversi dal contante contemplati sono i seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da qualsiasi operatore finanziari (anche non soggetto all'obbligo di comunicazione dei dati all'Amministrazione finanziaria);</li> <li>• addebito diretto, bonifico bancario o postale, bollettino postale;</li> <li>• assegni, bancari e postali, circolari e non, nonché i vaglia cambiari e postali;</li> <li>• strumenti di pagamento elettronico disponibili (come <i>card</i>, applicazioni per <i>smartphone/tablet</i>, dispositivi elettronici vari, etc.) che consentono l'acquisto di carburante con addebito diretto del costo su conto corrente o carta di credito (contestualmente all'acquisto o in un momento successivo) del soggetto passivo cessionario, ovvero attingono ad una provvista da questi mantenuta presso l'operatore, periodicamente ricostituita in ragione del consumo.</li> </ul> <p>Sono altresì ritenuti validi i pagamenti effettuati dal soggetto passivo d'imposta in via mediata, ma allo stesso riconducibili secondo una catena ininterrotta di corresponsioni con strumenti tracciabili.</p> <p>Si pensi al seguente esempio:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• dipendente in trasferta con vettura aziendale;</li> <li>• effettua rifornimento con carta a lui intestata (e non all'azienda);</li> <li>• l'azienda rimborsa con strumento tracciato (ad esempio, tramite bonifico bancario unitamente alla retribuzione)</li> </ul>						
<p><b>Sistema del netting e delle convenzioni</b></p>	<p>I vincoli sul pagamento tracciato si applicano anche quando, sulla scorta di specifici accordi, il pagamento avviene in un momento diverso rispetto alla cessione. È questo il caso delle carte utilizzate nei contratti c.d. di "<i>netting</i>" (circolari n. 205/E/1998 e n. 42/E/2012), o degli ulteriori sistemi, variamente denominati, che consentono al cessionario l'acquisto esclusivo di carburanti con medesima aliquota Iva, quando la cessione/ricarica della carta, sia regolata con gli stessi strumenti di pagamento sopra richiamati</p>						
<p><b>Buoni e card: nuovo scenario definitivo dal 2019</b></p>	<table border="1"> <tr> <td data-bbox="399 1187 598 1444"> <p>Buono o carta monouso</p> </td> <td data-bbox="598 1187 1423 1444"> <ul style="list-style-type: none"> <li>• buoni carburante, carte ricaricabili o non ricaricabili, che consentono di recarsi presso un impianto stradale di distribuzione gestito dalla medesima compagnia e rifornirsi di benzina secondo l'accordo tra le parti;</li> <li>• obbligo di emissione di fattura elettronica al momento della cessione/ricarica</li> </ul> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="399 1444 598 1780"> <p>Buono o carta multiuso (titoli di legittimazione)</p> </td> <td data-bbox="598 1444 1423 1780"> <ul style="list-style-type: none"> <li>• buoni carburante, carte ricaricabili o non ricaricabili, che consentono di rifornirsi presso plurimi soggetti (impianti gestiti da diverse compagnie, da singoli imprenditori, pompe c.d. "bianche", etc.) ovvero che consentono l'acquisto di più beni e servizi;</li> <li>• la cessione/ricarica non è soggetta a Iva e, conseguentemente, a quello di fatturazione in forma elettronica;</li> <li>• nel caso di buoni per l'acquisto di benzina agevolata, si veda la circolare n. 30 del 1° agosto 1974)</li> </ul> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="399 1780 598 1993"> <p>Periodo transitorio sino al 31.12.2018</p> </td> <td data-bbox="598 1780 1423 1993"> <p>Le differenze tra buono monouso e multiuso sono state introdotte dalla Direttiva 2016/1065 del 27 giugno 2016.</p> <p>Le nuove prescrizioni comunitarie troveranno applicazione per i buoni emessi dopo il 31 dicembre 2018; tuttavia, in precedenti documenti di prassi interna (ad esempio, circolare n. 30/1974), si era consentito, per i</p> </td> </tr> </table>	<p>Buono o carta monouso</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• buoni carburante, carte ricaricabili o non ricaricabili, che consentono di recarsi presso un impianto stradale di distribuzione gestito dalla medesima compagnia e rifornirsi di benzina secondo l'accordo tra le parti;</li> <li>• obbligo di emissione di fattura elettronica al momento della cessione/ricarica</li> </ul>	<p>Buono o carta multiuso (titoli di legittimazione)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• buoni carburante, carte ricaricabili o non ricaricabili, che consentono di rifornirsi presso plurimi soggetti (impianti gestiti da diverse compagnie, da singoli imprenditori, pompe c.d. "bianche", etc.) ovvero che consentono l'acquisto di più beni e servizi;</li> <li>• la cessione/ricarica non è soggetta a Iva e, conseguentemente, a quello di fatturazione in forma elettronica;</li> <li>• nel caso di buoni per l'acquisto di benzina agevolata, si veda la circolare n. 30 del 1° agosto 1974)</li> </ul>	<p>Periodo transitorio sino al 31.12.2018</p>	<p>Le differenze tra buono monouso e multiuso sono state introdotte dalla Direttiva 2016/1065 del 27 giugno 2016.</p> <p>Le nuove prescrizioni comunitarie troveranno applicazione per i buoni emessi dopo il 31 dicembre 2018; tuttavia, in precedenti documenti di prassi interna (ad esempio, circolare n. 30/1974), si era consentito, per i</p>
<p>Buono o carta monouso</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• buoni carburante, carte ricaricabili o non ricaricabili, che consentono di recarsi presso un impianto stradale di distribuzione gestito dalla medesima compagnia e rifornirsi di benzina secondo l'accordo tra le parti;</li> <li>• obbligo di emissione di fattura elettronica al momento della cessione/ricarica</li> </ul>						
<p>Buono o carta multiuso (titoli di legittimazione)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• buoni carburante, carte ricaricabili o non ricaricabili, che consentono di rifornirsi presso plurimi soggetti (impianti gestiti da diverse compagnie, da singoli imprenditori, pompe c.d. "bianche", etc.) ovvero che consentono l'acquisto di più beni e servizi;</li> <li>• la cessione/ricarica non è soggetta a Iva e, conseguentemente, a quello di fatturazione in forma elettronica;</li> <li>• nel caso di buoni per l'acquisto di benzina agevolata, si veda la circolare n. 30 del 1° agosto 1974)</li> </ul>						
<p>Periodo transitorio sino al 31.12.2018</p>	<p>Le differenze tra buono monouso e multiuso sono state introdotte dalla Direttiva 2016/1065 del 27 giugno 2016.</p> <p>Le nuove prescrizioni comunitarie troveranno applicazione per i buoni emessi dopo il 31 dicembre 2018; tuttavia, in precedenti documenti di prassi interna (ad esempio, circolare n. 30/1974), si era consentito, per i</p>						

		buoni carburante, un diverso comportamento. Pertanto, per i soli buoni emessi (e utilizzati) sino al 31 dicembre 2018, in difformità alle indicazioni di cui sopra, ma in conformità ai progressi documenti di prassi, non si provvederà all'applicazione di sanzioni
--	--	--

### **Il credito di imposta per i gestori di impianti di carburante**

I nuovi adempimenti relativi alla fattura elettronica e all'obbligo di pagamento tracciato impongono ai gestori di impianti di carburante costi per l'adeguamento della struttura ed il più frequente ricorso ai servizi del sistema interbancario.

Per tale motivo la Legge di Bilancio 2018 prevede che agli stessi esercenti sia assegnato un credito d'imposta pari al 50% del totale delle commissioni addebitate per le transazioni effettuate, a partire dal 1° luglio 2018, tramite sistemi di pagamento elettronico mediante carte di credito, di debito o prepagate.

I beneficiari sono tutti coloro che, in base ad un legittimo titolo (proprietà, affitto, etc.), svolgono l'attività richiamata e sostengono il costo di commissione.

### **2.CONTRASTO ALLE FRODI: AGGIORNATE LE PROCEDURE PER L'IMMATRICOLAZIONE DELLE AUTO PROVENIENTI DALLA UE**

Il persistere di forti criticità nel settore della compravendita dei veicoli, soprattutto se di provenienza comunitaria, ha portato alla recente emanazione di alcuni provvedimenti, sia da parte del Ministero dell'economia e delle finanze (Mef) sia da parte dell'Agenzia delle entrate, con l'intento di rendere più incisivo il contrasto alle frodi ancora presenti in tale settore.

In particolare, con il D.M. Infrastrutture e Trasporti datato 26 marzo 2018, in vigore dallo scorso 5 aprile 2018, vengono aggiornati gli obblighi di comunicazione in materia di acquisto e di scambio di autoveicoli di provenienza intracomunitaria, mentre, con il più recente provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle entrate, n. 2018/84332 del 19 aprile 2018, vengono meglio definite le competenze territoriali nonché la documentazione da esibire per la presentazione delle istanze connesse all'immatricolazione di autoveicoli e motoveicoli di provenienza comunitaria.

#### **Provvedimento Agenzia delle entrate del 19 aprile 2018**

Il provvedimento in commento interviene per rendere più efficace il contrasto all'utilizzo improprio delle deroghe al sistema di versamento anticipato, previste per i veicoli acquistati in regime Iva del margine e per quelli utilizzati come beni strumentali all'attività d'impresa.

In particolare, il provvedimento introduce l'obbligo per il contribuente di presentare le istanze necessarie all'immatricolazione di autoveicoli e motoveicoli di provenienza comunitaria solo presso la Direzione Provinciale territorialmente competente, in ragione del proprio domicilio fiscale. Tale obbligo risponde all'esigenza di agevolare e semplificare le attività di controllo connesse alla lavorazione delle istanze stesse.

Analogamente, la riscontrata contraffazione della documentazione presentata in copia rende indispensabile, al fine di poter procedere alla immatricolazione del veicolo, l'esibizione in originale della suddetta documentazione e l'acquisizione, da parte della Direzione Provinciale territorialmente competente, della copia conforme.

#### **Istanze da presentare obbligatoriamente alla Direzione Provinciale competente**

<b>Regime del margine</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>istanza per la comunicazione al CED del Dipartimento per i trasporti degli estremi identificativi di autoveicoli e motoveicoli usati, al fine di consentirne l'immatricolazione in esclusione dal versamento dell'Iva, ove acquistati nell'esercizio di imprese, arti e professioni, da operatori residenti in altri Stati membri dell'Unione Europea e rientranti nel regime Iva del margine</li> </ul>
---------------------------	---

<b>Beni strumentali</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>istanza per la comunicazione al CED del Dipartimento per i trasporti degli estremi identificativi di autoveicoli e motoveicoli usati, al fine di consentirne l'immatricolazione in esclusione dal versamento dell'Iva, ove acquistati nell'esercizio di imprese, arti e professioni, da operatori residenti in altri Stati membri dell'Unione Europea e destinati ad essere utilizzati come beni strumentali all'esercizio dell'attività di impresa</li> </ul>
<b>Importi insufficienti o incongruenti</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>istanza di validazione di un versamento effettuato con modello <b>F24 Versamenti con elementi identificativi+</b> per un importo insufficiente ovvero incongruente</li> </ul>
<b>Acquisti da portatori handicap ad aliquota agevolata</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>istanza di validazione di un versamento di imposta effettuato con modello <b>F24 Versamenti con elementi identificativi+</b> per un importo corrispondente all'imposta calcolata secondo l'aliquota Iva ridotta per i casi in cui l' intestatario del veicolo sia un portatore di handicap avente diritto all'agevolazione</li> </ul>

Con riferimento alle istanze di correzione del numero di telaio errato del veicolo indicato sul modello **F24 Versamenti con elementi identificativi+** che abbia comportato il mancato abbinamento del versamento con la comunicazione telematica di acquisto intracomunitario di cui al D.M. 26 marzo 2018, invece, il recente provvedimento n. 2018/84332 prevede che le stesse possano essere presentate presso gli uffici di qualunque Direzione Provinciale dell'Agenzia delle entrate.

#### D.M. 26 marzo 2018

Il decreto in commento abroga i precedenti decreti del 30 ottobre 2007 e del 29 marzo 2011 nonché ogni altra disposizione in contrasto con le norme dell'attuale decreto.

L'articolo 1 del recente D.M. detta procedure differenziate per l'acquisto di autoveicoli, motoveicoli e rimorchi provenienti da Stati dell'Unione Europea (ma anche nel caso di cessione a soggetti esteri degli autoveicoli, motoveicoli e rimorchi, non immatricolati in Italia), in ragione delle diverse caratteristiche del soggetto acquirente:

- i soggetti operanti nell'esercizio di imprese, arti e professioni che ai sensi dell'articolo 38, D.L. 331/1993 effettuano acquisti di autoveicoli, di motoveicoli e di rimorchi provenienti da Stati dell'Unione europea o aderenti allo spazio economico europeo (SEE) attraverso canali di importazione non ufficiali (il cosiddetto **mercato parallelo**), comunicano al Dipartimento per i trasporti, la navigazione, gli affari generali e del personale i dati riepilogativi dell'operazione. L'assolvimento dell'imposta connessa ai predetti acquisti intracomunitari avviene mediante versamento dell'imposta relativa alla prima cessione interna utilizzando il modello F24 - Elementi identificativi;
- i soggetti non operanti nell'esercizio di imprese, arti e professioni comunicano al Dipartimento per i trasporti i dati riepilogativi degli acquisti a qualsiasi titolo effettuati di autoveicoli, di motoveicoli e di rimorchi, nuovi o usati, in altri Paesi dell'Unione Europea. Per l'acquisto di veicoli nuovi ai sensi dell'articolo 38, comma 3, lettera e), D.L. 331/1993 e in applicazione del successivo articolo 53, tali soggetti assolvono anch'essi all'obbligo del versamento dell'Iva mediante l'utilizzo del modello di versamento F24 - Elementi identificativi.

#### Sintesi dei dati da comunicare al Dipartimento per i trasporti

<b>Soggetti passivi</b>	<p>a) il codice fiscale e la denominazione del cessionario residente in Italia tenuto alla comunicazione;</p> <p>b) il numero di identificazione individuale nonché la denominazione del fornitore, ovvero i dati anagrafici del fornitore desunti dalla copia di un suo documento d'identità qualora quest'ultimo non sia soggetto passivo d'imposta;</p> <p>c) il numero di telaio dell'autoveicolo, del motoveicolo e del rimorchio oggetto dell'acquisto con l'indicazione se si tratta di veicolo nuovo o usato, nonché l'eventuale data di prima</p>
-------------------------	--

	<p>immatricolazione all'estero;</p> <p>d) la data e il prezzo di acquisto del veicolo</p>
<b>Privati</b>	<p>a) il codice fiscale, il nome e il cognome del soggetto non operante nell'esercizio di imprese, arti e professioni intestatario del documento d'acquisto, tenuto alla comunicazione, a nome del quale sarà immatricolato il veicolo;</p> <p>b) il numero di identificazione individuale nonché la denominazione del soggetto passivo d'imposta intracomunitario, ovvero i dati anagrafici del fornitore desunti dalla copia di un suo documento d'identità qualora quest'ultimo non sia soggetto passivo d'imposta;</p> <p>c) il numero di telaio dell'autoveicolo, del motoveicolo e del rimorchio oggetto dell'acquisto, con l'indicazione se si tratta di veicolo nuovo o usato, nonché l'eventuale data di prima immatricolazione all'estero;</p> <p>d) la data e il prezzo di acquisto del veicolo;</p> <p>e) il codice fiscale dell'intermediario delegato a presentare la comunicazione, a titolo gratuito e in via occasionale, nei casi in cui questa non sia effettuata personalmente dal privato acquirente</p>
<b>Soggetti passivi e privati (cessioni estere di veicoli non immatricolati)</b>	<p>a) il codice fiscale e la denominazione del soggetto residente tenuto alla comunicazione;</p> <p>b) il numero di telaio e il codice di immatricolazione ovvero il numero di omologazione del veicolo con l'indicazione, a seconda dei casi, se si tratta di veicolo nuovo o usato;</p> <p>c) la data e il prezzo dell'acquisto, nonché l'eventuale data di prima immatricolazione all'estero;</p> <p>d) la data della cessione;</p> <p>e) il numero di fattura, per i soli soggetti di cui all'art. 1, comma 1, ed il prezzo di cessione;</p> <p>f) i dati identificati dell'acquirente straniero</p>

Regole particolari sussistono con riferimento ai soggetti passivi che effettuano la costruzione dei autoveicoli, dei motoveicoli e dei rimorchi (c.d. ~~case~~ <sup>case costruttrici</sup>). Esse assolvono alla predetta comunicazione attraverso la trasmissione telematica, al sistema informativo centrale del Dipartimento per i trasporti terrestri, dell'abbinamento dei numeri di telaio con i rispettivi codici di antifalsificazione dei veicoli da immatricolare. Per le case costruttrici costituite all'estero, la trasmissione telematica del predetto abbinamento può essere effettuata esclusivamente per il tramite delle loro società costituite in Italia, regolarmente iscritte al registro delle imprese e partecipate in via maggioritaria, o della loro stabile organizzazione italiana ovvero, in assenza delle predette entità, per il tramite dei loro mandatari unici ed esclusivi accreditati presso il Ministero delle infrastrutture e dei trasporti. A tal fine, debbono intendersi per mandatari unici ed esclusivi, le imprese o società costituite in Italia, regolarmente iscritte nel Registro Imprese, che abbiano stipulato con la casa costruttrice un contratto di mandato in esclusiva per la commercializzazione in Italia dei veicoli dalla stessa fabbricati.

Dopo aver assolto ai predetti obblighi di comunicazione, agli autoveicoli, ai motoveicoli e ai rimorchi di provenienza comunitaria viene assegnato un codice di immatricolazione o un numero di omologazione dal competente ufficio della motorizzazione civile, previo esame della relativa documentazione tecnica e secondo le modalità stabilite dal Dipartimento per i trasporti. La documentazione relativa all'acquisto del veicolo di provenienza comunitaria effettuato da privati, ed alla eventuale cessione, debbono essere conservati sino al 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui si è realizzata l'operazione di acquisto o di vendita.

### **3.SCADE IL PROSSIMO 2 LUGLIO 2018 LA POSSIBILITÀ DI RIDETERMINARE IL VALORE DI PARTECIPAZIONI E TERRENI POSSEDUTI AL 1° GENNAIO 2018**

La Legge di Bilancio per il 2018 ha prorogato per la quindicesima volta la possibilità di rideterminare il costo di acquisto di partecipazioni in società non quotate e terreni agricoli ed edificabili da parte di:

- persone fisiche per operazioni estranee all'attività di impresa;

- società semplici;
- società ed enti ad esse equiparate di cui all'articolo 5, Tuir;
- enti non commerciali (per i beni che non rientrano nell'esercizio di impresa commerciale);
- soggetti non residenti senza stabile organizzazione in Italia.

La disciplina consente la rideterminazione del costo/valore di acquisto delle quote/azioni e dei terreni al fine di ridurre la tassazione sulle eventuali plusvalenze emergenti in sede di realizzo. All'avvicinarsi della scadenza del prossimo 2 luglio (in quanto l'ordinario termine del 30 giugno cade di sabato) vengono riepilogate le regole operative per effettuare la rivalutazione.

### **La aliquota per l'effettuazione della rivalutazione e le scadenze per il pagamento dell'imposta**

La aliquota per la rivalutazione del costo delle partecipazioni in società di qualsiasi tipo, purché non negoziate in mercati regolamentati, e dei terreni è stata stabilita nella misura dell'8%. La rivalutazione può essere eseguita solo se i terreni e le partecipazioni sono detenuti alla data del 1° gennaio 2018, e consegue effetti se si redige un'apposita perizia di stima entro il 2 luglio 2018, che è anche la data per versare l'imposta sostitutiva dovuta, ovvero la prima rata.

La rivalutazione delle partecipazioni deve avvenire mediante la redazione di una perizia riferita all'intero patrimonio sociale, indipendentemente dal fatto che oggetto della rivalutazione sia solo una quota delle partecipazioni detenute nella società. In questo caso, il costo della perizia può essere alternativamente:

- sostenuto da parte dei soci interessati alla rivalutazione della propria quota di partecipazione (diventa un costo incrementativo del valore della partecipazione);
- sostenuto da parte della società (diventa un costo della società deducibile in quote costanti nell'esercizio e nei 4 successivi).

La perizia di stima deve essere redatta da un dottore commercialista, esperto contabile, revisore legale dei conti o perito iscritto alla Cciaa ed asseverata presso un tribunale, un giudice di pace o un notaio.

#### **Esempio di rivalutazione di quota di partecipazione**

Il sig. Vecchi Alberto partecipa al 35% al capitale sociale della società Immobiliare Verde Srl. Il capitale sociale è pari a 100.000 euro e il costo della partecipazione detenuta dal sig. Vecchi Alberto è di 50.000 euro. Il sig. Alberto intende vendere la propria partecipazione al fratello Silvio. I soci danno incarico al commercialista della società affinché rediga la perizia di stima alla data del 1° gennaio 2018 del patrimonio netto sociale: emerge un patrimonio netto stimato pari a 1.250.000 euro. Il valore della quota di partecipazione del 35% al capitale sociale della Immobiliare Verde Srl posseduta dal sig. Vecchi Alberto, pertanto, ammonta a 437.500 euro, ed è per questo corrispettivo che i fratelli si accordano per l'acquisto della partecipazione da parte del sig. Silvio. Il sig. Alberto versa il 2 luglio 2018 in unica soluzione con il modello F24 (codice tributo 8055 anno di riferimento 2018) l'imposta sostitutiva di 35.000 euro (pari a euro 437.500 \* 8%) per non assoggettare a tassazione ordinaria+ la plusvalenza che sarebbe scaturita dalla vendita. La vendita della partecipazione del 35% al fratello viene formalizzata in data 27 settembre 2018 al prezzo di 437.500 euro.

Per quanto riguarda i terreni, le plusvalenze realizzate in occasione di cessioni a titolo oneroso di terreni edificabili sono sempre tassate, mentre le plusvalenze realizzate in occasione di cessioni a titolo oneroso di terreni agricoli sono tassate solo nel caso in cui si tratti di rivendite+infraquinquennali. Nel caso di rivalutazione di terreni la perizia di stima deve essere redatta da un ingegnere, architetto, geometra, dottore agronomo, agrotecnico, perito agrario o perito industriale edile ed asseverata presso un tribunale, un giudice di pace o un notaio.

L'imposta sostitutiva va applicata sul valore complessivo del bene come definito dalla perizia, indipendentemente dal costo/valore di acquisto di acquisto della partecipazione o del terreno, con un'aliquota dell'8% che si presenta unica:

- per le partecipazioni qualificate;
- per le partecipazioni non qualificate;
- per terreni agricoli o edificabili (inclusi i terreni lottizzati o quelli sui quali sono state costruite opere per renderli edificabili) posseduti a titolo di proprietà, nuda proprietà, usufrutto.

#### **4.ACCONTO 2018 IMU E TASI**

In questo contributo si provvederà a ricordare le principali regole applicative Imu e Tasi, partendo dalle scadenze e regole di versamento, per poi ricordare (sinteticamente) quali siano gli immobili interessati dalle due imposte, le rispettive basi imponibili e le eventuali riduzioni.

Si coglie l'occasione per ricordarVi di fornirci il più tempestivamente possibile tutti i dati riguardanti modificazioni soggettive (acquisizioni, cessioni, etc.) e oggettive (modifiche catastali, inagibilità, ristrutturazioni, etc.) degli immobili posseduti, onde agevolare il calcolo delle imposte.

Si rammenta che, per entrambi i tributi, l'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota di possesso e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto tale possesso (a tal fine, il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno quindici giorni è computato per intero).

#### **Versamenti**

Imu e Tasi vengono versate integralmente a favore del Comune, mentre nei confronti dell'Erario sarà riservata la sola Imu dei fabbricati di categoria catastale D, applicando l'aliquota d'imposta dello 0,76% (il Comune, eventualmente, può stabilire a suo favore, una maggiorazione sino allo 0,3%).

L'acconto risulta dovuto sulla base di aliquote e detrazioni deliberate per l'anno precedente (quindi quelle del 2017), mentre il conguaglio a saldo sarà determinato sulla base delle aliquote 2018, se approvate entro il termine del 28 ottobre (in caso contrario anche il saldo sarà calcolato sulla base delle aliquote 2017).

	<b>Scadenza</b>	<b>Parametri di calcolo</b>
Acconto 2018 Imu	<b>18 giugno 2018</b> (il 16 cade di sabato)	<b>Aliquote 2017</b>
Saldo 2018 Imu	<b>17 dicembre 2018</b> (il 16 cade di domenica)	<b>Aliquote 2018</b> <i>(pubblicate entro 28 ottobre)</i>

È consentito il versamento in unica soluzione entro il 18 giugno (nel qual caso si terrà già da subito conto delle aliquote deliberate per l'anno in corso).

Il versamento può essere effettuato tramite apposito bollettino, ovvero tramite il modello F24, con utilizzo degli specifici codici tributo.

L'utilizzo del modello F24 consente la compensazione del tributo dovuto con altri crediti vantati dal contribuente.

#### **Le aliquote applicabili**

##### *Imu*

L'aliquota di base prevista per l'Imu è stata fissata allo 0,76%: i Comuni possono agire su tale aliquota modificandola in aumento o in diminuzione sino a 0,3 punti percentuali (quindi il range dell'aliquota ordinaria sarà compreso tra 4,6 per mille e il 10,6 per mille).



## Tasi

L'aliquota Tasi è invece molto più vincolata e, in parte, dipende da quanto stabilito per l'Imu:

- per i fabbricati rurali a uso strumentale l'aliquota massima della Tasi non può comunque eccedere il limite dell'8 per mille;
- la somma delle aliquote della Tasi e dell'Imu, per ciascuna tipologia di immobile, non può essere in ogni caso superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'Imu al 31 dicembre 2013, quindi si deve fare riferimento ad un tetto fissato al 10,6 per mille per la generalità degli immobili, ovvero ad altre minori aliquote in relazione alle diverse tipologie (6 per mille per le abitazioni principali, ove dovuta);
- è consentito ai Comuni di derogare a tale limite per un ammontare complessivamente non superiore allo 0,8 per mille, a condizione che tale previsione sia già stata in passato deliberata;
- per gli immobili invenduti delle imprese di costruzione è prevista un'aliquota massima del 2,5 per mille.

## I soggetti passivi

### Imu

Sono soggetti passivi Imu i possessori di qualunque immobile, e in particolare:

- il proprietario di immobili (solo se in piena proprietà, ossia per la quota non gravata da usufrutto);
- l'usufruttuario (nel qual caso il titolare della nuda proprietà non deve versare);
- il titolare del diritto di uso;
- il titolare del diritto di abitazione: nel caso di decesso di uno dei due coniugi, con riferimento alla casa coniugale, pagherà il coniuge superstite. Con riferimento agli altri immobili di proprietà del defunto pagherà l'imposta ciascuno degli eredi in ragione delle proprie quote di spettanza;
- il titolare del diritto di enfiteusi;
- il titolare del diritto di superficie;
- il concessionario di aree demaniali;
- nel caso di immobile utilizzato in forza di contratto di *leasing* il soggetto passivo è l'utilizzatore sin dalla data di stipula del contratto (anche per l'immobile in corso di costruzione);
- il coniuge assegnatario della casa coniugale in seguito a provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio (quindi il coniuge non assegnatario, da quando perde il diritto a utilizzare l'immobile, non deve versare).

## Tasi

Al soli fini Tasi, l'imposta è dovuta:

- sia dal possessore dell'immobile (definito con le stesse regole previste ai fini Imu);
- che dal detentore.

Per detentore si intende il soggetto che utilizza l'immobile in forza di un titolo diverso da un diritto reale. In particolare, sono detentori tenuti al pagamento della Tasi:

- l'inquilino, quando l'immobile è dato in locazione;
- il comodatario, quando l'immobile è oggetto di comodato;
- l'affittuario, quando l'immobile è oggetto di un contratto di affitto di azienda.

La Tasi complessivamente dovuta in relazione all'immobile deve essere ripartita tra possessore e detentore. La misura della ripartizione è decisa dal Comune tramite proprio regolamento: l'imposta a carico del detentore deve essere compresa tra il 10% ed il 30% dell'imposta complessivamente dovuta sull'immobile (la parte rimanente è a carico del possessore). Se il Comune nulla prevede al riguardo, la quota a carico del detentore è del 10%.

L'imposta deve essere determinata secondo le condizioni soggettive del possessore.

Se l'immobile è destinato ad abitazione principale, l'onere del versamento della Tasi spetta solo all'utilizzatore; il possessore, al contrario, sulla quota di sua pertinenza, dovrà pagare regolarmente su tale immobile sia l'Imu che la Tasi.

### Gli immobili interessati

L'Imu e la Tasi si devono versare con riferimento agli immobili posseduti sul territorio di ciascun Comune.

L'abitazione principale è esente da Imu e da Tasi.

		Imu	Tasi
Fabbricati	➔	Sì	Sì
Abitazione principale, pertinenze e fabbricati assimilati	➔	No (solo A/1, A/8, A/9)	No (solo A/1, A/8, A/9)
Fabbricati rurali	➔	No	Sì
Aree fabbricabili	➔	Sì	Sì
Terreni agricoli	➔	Sì	No

### 5. LA COMPILAZIONE DELLA DICHIARAZIONE IRAP PER I PICCOLI CONTRIBUENTI

Gli adempimenti dichiarativi per i piccoli contribuenti sono certamente complicati sul versante dell'Irap.

A fronte di una consolidata giurisprudenza che detta i criteri principe d'indagine, la verifica pratica della sussistenza, o meno, dei requisiti sul caso specifico appare quanto mai difficoltosa.

Al fine di supportare l'indagine è stato predisposto un questionario di massima che indica gli elementi da approfondire.

In ogni caso, deve essere presente che:

- ove la situazione sia assolutamente certa, non si debbono avere esitazioni. Quindi, se manca la soggettività la dichiarazione Irap non va compilata, mentre se la soggettività è certa il modello deve essere inviato, così come deve essere effettuato il versamento del tributo;
- ove la situazione non sia del tutto certa, appare consigliabile evitare soluzioni promiscue, tese a porre in essere comportamenti non coerenti, quali la compilazione del modello, non seguita dal versamento del tributo, ovvero la presentazione della dichiarazione fatta seguire dalla presentazione di una integrativa tesa a cancellare il modello stesso.

Infatti, ove si scelga di compilare il modello senza provvedere al versamento del tributo, si riceverà la richiesta di versamento del medesimo, prima con un preavviso di irregolarità e, in caso di inerzia, con una cartella esattoriale.

Il preavviso di irregolarità, ad oggi, non rientra pacificamente nel novero dei documenti impugnabili in contenzioso; la successiva cartella (che, invece, è impugnabile) pone invece il contribuente in una situazione di inferiorità, posto che il mancato tempestivo pagamento (fatta salva l'ipotesi di richiesta ed ottenimento della sospensiva), determina il possibile avvio delle azioni esecutive da parte dell'Agenzia della riscossione.

Anche la presentazione della dichiarazione, seguita dalla successiva integrativa tesa ad annullare il modello originario, non viene considerata dall'Agenzia un comportamento coerente, posto che si ritiene che con l'integrativa si possa solamente modificare ma non annullare una dichiarazione.

In ogni caso, il contribuente ha la possibilità di dimostrare, nella fase contenziosa, l'assenza di soggettività passiva, potendo ritrattare il contenuto della dichiarazione in ogni stato e grado del giudizio.

Come ben si comprende, però, se l'originaria dichiarazione non si considera annullata dall'integrativa, il debito originario viene considerato come esistente dall'Amministrazione che, per conseguenza, ne pretende il pagamento.

Ecco, allora, che . ove non sussistano dubbi riguardo la soggettività . appare certamente più coerente non presentare il modello.

Provvederemo ad informare i singoli soggetti in merito alla possibile esistenza di dubbi in merito all'obbligo di pagamento del tributo regionale, così da concordare la strategia più opportuna da seguire.

Per coloro i quali vi fossero dei precedenti passati (sia in senso positivo che negativo), vale invece l'invito a segnalare qualsiasi variazione intervenuta nell'organizzazione dell'attività capace di modificare le conclusioni cui si era giunti nel passato.

### Verifica esistenza soggettività passiva Irap

Al fine di decidere in merito all'esistenza della soggettività passiva Irap, il contribuente deve valutare la propria posizione in relazione ai seguenti elementi (da ultimo si veda Cassazione, Sezioni Unite, n. 9451 del 10 maggio 2016):

Elemento	Descrizione	Check
Responsabilità	Il contribuente deve essere, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione in cui è inserito; non rileva, invece, il fatto che benefici della presenza della struttura la cui conduzione sia riferibile all'altrui responsabilità e interesse	
Beni strumentali	Il contribuente deve impiegare beni strumentali eccedenti, secondo la normale esperienza, il minimo indispensabile per lo svolgimento della propria attività; non rileva, invece, il fatto che si utilizzino beni anche di rilevante valore, se gli stessi sono imprescindibili per lo svolgimento della propria attività	
Lavoro di terzi	Il contribuente deve avvalersi, in via non occasionale, di lavoro altri che superi la soglia dell'impiego di un solo collaboratore che espliciti mansioni di segreteria, ovvero meramente esecutive	

È sufficiente che si riscontri la presenza anche di uno solo dei caratteri di cui sopra, affinché il tributo sia dovuto.

Ovviamente:

- 1) il riscontro va fatto caso per caso e può non essere agevole;
- 2) possono esservi delle sfumature e delle situazioni di confine che non sono facili da superare, specialmente quando non è presente una specifica pronuncia di Cassazione che riguarda il caso specifico;
- 3) è sempre il contribuente che ha l'onere di provare l'assenza dei caratteri di cui sopra, qualora sia egli ad agire per ottenere la restituzione del tributo;
- 4) è, viceversa, l'Amministrazione finanziaria a dover provare la sussistenza della soggettività, ove agisca per richiedere il tributo ad un contribuente che non si ritenga interessato dallo stesso.

Al fine di poter meglio analizzare le singole situazioni, si propone, nella tabella che segue, una parziale rassegna delle più significative pronunce di Cassazione che sono state emanate sul tema.

Elemento	Descrizione	Estremi
Dimensione dei componenti positivi, negativi e del reddito	Elevato ammontare dei compensi: non rileva di per sé	Cassazione n. 28963/2017
	Incidenza dei costi sui proventi: non rileva di per sé	Cassazione n. 4851/2018 Cassazione n. 4783/2018
	Reddito professionale elevato: non rileva di per sé	Cassazione n. 6493/2018 Cassazione n. 13038/2009
Responsabilità organizzazione	Erogazione compensi ad una società per le prestazioni di una truccatrice e di autori di testi ad un attore: non	Cassazione n. 29863/2017

	rileva perché il contribuente non è responsabile della organizzazione	
Valore beni strumentali	Odontoiatra con tre studi, di cui 2 per svolgere attività in convenzione e uno per attività privata: deve versare Irap	Cassazione n. 7495/2018
	Medico con due studi, nei quali svolge attività in convenzione con Ssn: non rileva	Cassazione n. 6193/2018 Cassazione n. 23838/2016 Cassazione n. 17569/2016 Cassazione n. 17742/2016 Cassazione n. 19011/2016 Cassazione n. 2967/2014
	Beni strumentali di valore elevato: non rilevano se rappresentano strumenti indispensabile per lo svolgimento dell'attività	Cassazione n. 573/2016 Cassazione n. 17671/2016
Lavoro altrui	Forma giuridica dell'accordo (dipendente, collaboratore, società di servizi esterna, associazione professionale, etc.): irrilevante	Cassazione n. 12287/2015 Cassazione n. 22674/2014
	Tirocinante: normalmente non rileva ma bisogna valutarne in concreto il rapporto	Cassazione n. 1723/2018 Cassazione n. 21563/2010
	Apprendista o, in genere, soggetto avviato alla pratica: non rileva	Cassazione n. 8834/2009
	Lavoro non occasionale, con mansioni di pura segreteria: non rileva	Cassazione n. 20796/2017 Cassazione SSUU n. 9451/2016 Cassazione n. 17342/2016
	Presenza di una segretaria e di una colf part time, oltre ad un praticante: non rileva	Cassazione n. 4783/2018
	Presenza di un dipendente che ne sostituisce un altro in maternità: non rileva	Cassazione n. 27378/2017
	Medico con dipendente che accoglie pazienti, registra dati e consegna referti: non rileva	Cassazione n. 17506/2016
	Medico con segretaria part time: non rileva	Cassazione n. 17508/2016
	Medico che eroga compensi a terzi per sostituzioni: non rileva	Cassazione n. 21330/2016
Tipo di forma giuridica	Studio associato sotto forma di associazione professionale deve sempre pagare il tributo, salvo non dimostri che non esiste collaborazione attiva tra i partecipanti	Cassazione n. 27042/2017 Cassazione n. 7291/2016

### Questionario per valutazione di massima

Dopo avere esperito l'analisi della posizione del contribuente, risulta possibile assumere la decisione più adatta in merito al comportamento da tenere nella compilazione del modello dichiarativo.

Si può utilizzare il seguente schema:

	Situazione	Comportamento	Check
1	Almeno uno dei caratteri è presente in modo inequivoco sulla posizione del contribuente	Si deve compilare la dichiarazione: <input type="checkbox"/> esiste giurisprudenza di conforto	

		<input type="checkbox"/> non esiste giurisprudenza di conforto	
2	Nessun carattere è presente sulla posizione del contribuente	Non si deve compilare la dichiarazione né versare il tributo: <input type="checkbox"/> esiste giurisprudenza di conforto <input type="checkbox"/> non esiste giurisprudenza di conforto	
3	Esistono dubbi in merito alla presenza di almeno un carattere sulla posizione del contribuente	È consigliabile compilare il modello, versare il tributo e provvedere all'istanza di rimborso entro il termine di 48 mesi: <input type="checkbox"/> non esiste giurisprudenza di conforto <input type="checkbox"/> esiste giurisprudenza contrastante	

**Fac simile di dichiarazione per il non assoggettamento a Irap per professionisti**

Il/La sottoscritto/a  
 \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_  
 nato/a a \_\_\_\_\_ il  
 \_\_\_\_\_  
 e residente a \_\_\_\_\_ . Cap  
 \_\_\_\_\_  
 in via  
 \_\_\_\_\_  
 tel. \_\_\_\_\_ . cell. \_\_\_\_\_ . Cod.Fisc.  
 \_\_\_\_\_

**IN QUALITÀ DI**

professionista individuale;

**PREMESSO CHE IL SOTTOSCRITTO**

- è stato reso consapevole dallo Studio dell'esito della vicenda giurisprudenziale in merito alla debenza Irap da parte dei liberi professionisti;
- è stato reso consapevole dallo Studio del significato attribuito al concetto di *Attività autonomamente organizzata* così come ritraibile dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 156/2001 e dalle successive pronunce della Cassazione;

**RITIENE**

- di svolgere l'attività professionale senza autonoma organizzazione e, pertanto, di non essere soggetto passivo dell'Irap;

**A TAL FINE RICHIEDE**

- allo Studio di **non redigere la dichiarazione Irap per l'anno 2017 e per le future annualità**, salvo successive comunicazioni, consapevole delle conseguenze di tale scelta e nel contempo sollevando lo Studio da qualunque responsabilità in merito alle eventuali sanzioni tributarie derivanti dal comportamento qui adottato.

Data, li \_\_\_\_\_

Firma  
 \_\_\_\_\_

**Fac simile di dichiarazione per il non assoggettamento ad Irap per agenti di commercio, promotori finanziari, broker assicurativi e piccole imprese**

Il/La sottoscritto/a

\_\_\_\_\_

nato/a a \_\_\_\_\_ il

\_\_\_\_\_

e residente a \_\_\_\_\_ Cap

\_\_\_\_\_ ..\_\_\_\_\_ ..\_\_\_\_\_ .

in via

\_\_\_\_\_ ..\_\_\_\_\_ ..\_\_\_\_\_ ..\_\_\_\_\_ ..

tel. \_\_\_\_\_ . cell. \_\_\_\_\_ Cod.Fisc.

\_\_\_\_\_ ..\_\_\_\_\_ ..\_\_\_\_\_ .\_\_\_\_\_

**IN QUALITÀ DI**

- agente di commercio
- promotore finanziario
- broker* assicurativo
- imprenditore individuale

**PREMESSO CHE IL SOTTOSCRITTO**

- è reso consapevole dallo Studio dell'esito della vicenda giurisprudenziale in merito alla debenza Irap da parte degli agenti di commercio, dei promotori finanziari, dei *broker* assicurativi e delle piccole imprese;
- è reso consapevole dallo Studio del significato attribuito al concetto di %Attività autonomamente organizzata+così come ritraibile dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 156/2001 e dalle successive sentenze della Corte di Cassazione;

**RITIENE**

- di svolgere l'attività senza autonoma organizzazione e, pertanto, di non essere soggetto passivo dell'Irap;

**A TAL FINE RICHIEDE**

- allo Studio di **non redigere la dichiarazione Irap per l'anno 2017 e per le future annualità**, salvo diverse successive comunicazioni, consapevole delle conseguenze di tale scelta e nel contempo sollevando lo Studio da qualunque responsabilità in merito alle eventuali sanzioni tributarie derivanti dal comportamento qui adottato.

Data, li \_\_\_\_\_

Firma

\_\_\_\_\_

## 6. PER L'AGEVOLAMENTO PERIZIA CONSENTITA ANCHE DOPO L'INVESTIMENTO

Con la risoluzione n. 27/E del 9 aprile 2018 l'Agenzia interviene sul tema degli investimenti in beni strumentali tecnologici che consentono una maggiorazione del 150% del costo al fine del calcolo dell'ammortamento deducibile (cosiddetto Iperammortamento): secondo l'Amministrazione finanziaria, la perizia può essere resa anche successivamente alla realizzazione dell'investimento, senza che il bonus venga perso o decurtato. L'agevolazione competerà a decorrere dall'esercizio in cui sarà disponibile la perizia giurata.

### **L'iperammortamento**

La legge di bilancio 2018 (L. 205/2017) oltre a prorogare il super ammortamento, ha prorogato anche l'iperammortamento, introdotto dalla L. 232/2016.

Si tratta di una disciplina particolarmente incentivante per gli investimenti ad elevato impatto tecnologico (cosiddetti Industria 4.0+): si tratta di beni nuovi finalizzati a favorire processi di trasformazione tecnologica/digitale delle imprese, ricompresi nell'Allegato A della L. 232/2016, ai quali viene attribuito un incremento del costo deducibile pari al 150% (quindi, un bene di costo 100, può essere dedotto per 250).

La deduzione del maggior costo non avviene in unica soluzione all'atto dell'acquisto, ma segue il processo di ammortamento del bene.

La legge di bilancio per il 2018 ha disposto la proroga dell'agevolazione per i beni strumentali nuovi:

- acquisiti dal 01.01.2018 al 31.12.2018, ovvero
- acquisiti entro il 31.12.2019 (in questo caso l'orizzonte temporale è maggiore), se l'investimento è avviato nel 2018 con versamento di un acconto almeno in misura pari al 20% del costo di acquisizione.

### **La perizia**

Per assicurare l'agevolazione è necessario che il bene, oltre a essere ricompreso nell'elenco dei beni agevolabili, sia stato interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Il rispetto dei requisiti formali deve essere attestato da:

- una autocertificazione resa dal legale rappresentante, ovvero
- per i beni aventi un costo di acquisizione superiore a 500.000 euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali ovvero un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato.

Tali documenti devono essere acquisiti dall'impresa entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione, ovvero, se successivo, entro il periodo di imposta in cui il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura; in quest'ultimo caso, l'agevolazione sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione.

Nella risoluzione n. 27/E/2018 l'Agenzia osserva come la norma non preveda alcun termine entro il quale, a pena di decadenza, devono essere acquisiti i documenti attestanti la sussistenza dei requisiti necessari per l'agevolazione.

Ciò posto, considerato che la documentazione richiesta riveste un ruolo fondamentale nell'ambito della disciplina agevolativa (in quanto deve attestare, tra l'altro, il rispetto del requisito dell'interconnessione, indispensabile per la spettanza e per la fruizione del beneficio), nella particolare ipotesi in cui l'acquisizione dei documenti avvenga in un periodo di imposta successivo a quello di interconnessione, la fruizione dell'agevolazione inizierà dal periodo di imposta in cui i documenti vengono acquisiti.

In altri termini, l'assolvimento dell'onere documentale in un periodo di imposta successivo all'interconnessione non è di ostacolo alla spettanza dell'agevolazione, ma produce un semplice slittamento del momento dal quale si inizia a fruire del beneficio.

## Esempio

Bene agevolabile acquistato, entrato in funzione e interconnesso nel 2017; la perizia giurata viene acquisita nel 2018. L'impresa potrà fruire dell'iper ammortamento a partire dal periodo di imposta 2018, mentre per il 2017 beneficerà del super ammortamento.

La quota di iper ammortamento annualmente fruibile dal 2018 sarà calcolata applicando il coefficiente di ammortamento fiscale alla differenza tra la maggiorazione complessiva relativa all'iper ammortamento e la quota di maggiorazione fruita a titolo di super ammortamento nel periodo di imposta precedente

In definitiva, l'iper ammortamento è comunque assicurato per l'importo integrale; si modificherà solamente il momento a partire dal quale tale *bonus* sarà computato in dichiarazione.

### 7. NEL CASO DI CONTRATTI DI LOCAZIONE AD USO ABITATIVO (NON ASSISTITI) VIGE L'OBBLIGO DI ACQUISIRE APPOSITA ATTESTAZIONE DELL'ACCORDO

In risposta a specifico interpello l'Agenzia delle entrate, con **risoluzione n. 31 del 20 aprile 2018**, ha chiarito la portata dell'articolo 1, comma 8, del decreto 16 gennaio 2017, il quale ha stabilito che:

- le parti di un contratto di locazione ad uso abitativo a canone concordato, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, L. 431/98, possono farsi assistere nella definizione del canone effettivo dalle rispettive organizzazioni della proprietà edilizia e dei conduttori
- per i contratti non assistiti le parti sono tenute ad acquisire un'attestazione, rilasciata da almeno una delle organizzazioni rappresentative della proprietà edilizia e dei conduttori, secondo le modalità definite sulla base di accordi stipulati in sede locale, con la quale appurare la rispondenza del contenuto economico e normativo del contratto all'accordo stesso, attestazione avente valenza anche con riguardo alle agevolazioni fiscali

In particolare in risposta all'interpello l'amministrazione ha chiarito se, in relazione ai contratti di locazione non assistiti, l'attestazione debba ritenersi obbligatoria al fine di poter godere delle agevolazioni fiscali e se tale attestazione debba essere allegata al contratto di locazione, in sede di registrazione con assoggettamento ad imposta di registro e ad imposta di bollo.

In merito ai quesiti sopra esposti l'Agenzia ha affermato che:

- ai fini della fruizione delle agevolazioni fiscali l'acquisizione dell'attestazione costituisce elemento necessario ai fini del loro riconoscimento,
- tuttavia tale attestazione non risulta obbligatoria qualora i contratti di locazione siano stipulati prima dell'entrata in vigore del decreto, ovvero successivamente, ma in assenza di Accordi territoriali stipulati dalle Organizzazioni Sindacali e dalle Associazioni degli inquilini e dei proprietari di immobili che hanno recepito le previsioni dettate dal citato decreto.

attestazione	obbligatoria
deroga	attestazione non obbligatoria:
	1. se contratti di locazione siano stipulati prima dell'entrata in vigore del decreto
	2. in assenza di Accordi territoriali

In merito alla registrazione dell'attestazione l'Agenzia ha chiarito che non esiste nessun obbligo in tal senso, tuttavia l'allegazione in sede di registrazione potrebbe apparire opportuna al fine di documentare la sussistenza dei requisiti per l'agevolazione in tema di imposta di registro (base imponibile pari al 70% del corrispettivo annuo).



Infine, prosegue l'Agenzia, nel caso in cui l'attestazione venga depositata essa non sarà oggetto di autonoma imposizione tributaria ai fini del registro trattandosi di atto per il quale non vige l'obbligo della registrazione. In relazione all'imposta di bollo tale attestazione è da intendersi esente.

Registrazione	Non obbligatoria, se effettuata:	
	Imposta di registro	non dovuta
	Imposta di bollo	esente

## 8.SUL DIRITTO DI SUPERFICIE DIETROFRONT DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'Agenzia delle entrate, con la **circolare n. 6/E del 20 aprile 2018** è intervenuta in rettifica di quanto precedentemente affermato (vedasi circolare n. 36/E del 19 dicembre 2013) in materia di trattamento fiscale dei corrispettivi ricevuti a seguito di costituzione e cessione di diritto di superficie.

Il diritto di superficie, come noto, è un diritto reale di godimento disciplinato dagli articoli 952-956, cod. civ. e consiste nella concessione, da parte del proprietario di un terreno o di un immobile, a terzi del diritto a costruire sopra o sotto il suolo.

In particolare, ai sensi dell'articolo 952, cod. civ. *«Il proprietario può costituire il diritto di fare e mantenere al di sopra del suolo una costruzione a favore di altri, che ne acquista la proprietà. Del pari può alienare la proprietà della costruzione già esistente, separatamente dalla proprietà del suolo.»*

Ne deriva che il diritto di superficie può avere le seguenti forme:

Riconoscimento a favore di un terzo del diritto a costruire al di sopra e/o al di sotto del suolo di proprietà del concedente
Trasferimento della proprietà di un edificio senza il trasferimento della proprietà del terreno su cui lo stesso sorge

Ai sensi dell'articolo 1350, cod. civ., il diritto di superficie deve essere sempre, a pena di nullità, costituito per atto pubblico o per scrittura privata autenticata e può essere concesso sia a tempo determinato sia a tempo indeterminato, con la conseguenza che nella prima ipotesi si assisterà, allo scadere del termine previsto, al ripristino del principio di accessione di cui all'articolo 934, cod. civ..

Nel tempo, soprattutto nel settore delle energie rinnovabili, si era sviluppata, fintantoché era possibile la realizzazione di campi fotovoltaici, la prassi di procedere alla cessione del diritto di superficie inerente i terreni.

Su questo aspetto, per quanto riguarda il regime impositivo in capo alle persone fisiche, nonostante l'indirizzo dottrinario e giurisprudenziale sia stato sempre pressoché univoco, l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 36/E/2013 aveva offerto un'interpretazione alquanto restrittiva e penalizzante per il contribuente negando, di fatto, l'applicabilità dell'articolo 9, comma 5, Tuir ai sensi del quale:

*«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 e per i conferimenti in società.»*

In particolare, l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 36/E richiamata ammetteva l'applicabilità dell'articolo 9, Tuir, con tutte le conseguenze normative che ne derivano, esclusivamente nell'ipotesi in cui l'atto di provenienza del fondo su cui il contribuente procede alla cessione del diritto di superficie, contenesse l'esplicita e distinta valorizzazione del diritto stesso.

Con la recente circolare n. 6/E/2018, l'Agenzia delle entrate, in correzione del precedente indirizzo, si è allineata a quanto affermato dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 15333/2014 ai sensi della quale si rende pienamente

applicabile quanto previsto dall'articolo 9, comma 5, Tuir, con la conseguenza che per le persone fisiche la cessione o la costituzione del diritto di superficie determina un reddito diverso ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera b), D.P.R. 917/1986.

Si vengono così a determinare le seguenti fattispecie:

costituzione del diritto su terreno edificabile	sempre plusvalente
costituzione su terreno agricolo	nessuna tassazione se il terreno è posseduto da almeno 5 anni o è pervenuto da successione

Ai fini della determinazione dell'eventuale plusvalenza originatasi, sempre la circolare n. 6/E ricorda come ai sensi del successivo articolo 68, comma 1, Tuir, essa si determina quale differenza tra i *corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo*.

Ne deriva che la plusvalenza potrà essere alternativamente determinata nei seguenti modi:

In caso di precedente acquisto a titolo oneroso del diritto di superficie si prendere quale costo fiscalmente riconosciuto quello sostenuto a suo tempo
In caso di assenza di precedente acquisto a titolo oneroso, come già precisato con la precedente risoluzione n. 379/E/2008, si utilizzerà un criterio di tipo proporzionale, fondato sul rapporto tra il valore complessivo attuale del terreno agricolo o dell'area fabbricabile e il corrispettivo percepito per la costituzione del diritto di superficie, da applicare al costo originario di acquisto del terreno

Rimanendo a disposizione per ogni necessario chiarimento, porgiamo i più cordiali saluti.

CSA srl  
f.to dott. Loretta Cecconato