



Aggiornamento
Professionale
Settimanale

quaderno settimanale

Focus settimanale:

- Scadenza dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche al 30/09
- Credito locazioni 2022 e il limite dei ricavi
- Consulenza giuridica n. 3 – I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate in tema di corrispettivi telematici – seconda parte
- Il nuovo modello standard delle fidejussioni
- Tassazione in presenza di cessione quota di società personali

Indice:

Flash di stampa



4

L'Agenzia interpreta



7

Il Giudice ha sentenziato



9

In breve.....	11
Scadenza dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche al 30/09	11
Credito locazioni 2022 e il limite dei ricavi	13
L'Approfondimento – 1	15
Consulenza giuridica n. 3 – I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate in tema di corrispettivi telematici – seconda parte.....	15
L'Approfondimento – 2	27
Il nuovo modello standard delle fidejussioni.....	27
L'Approfondimento – 3	39
Tassazione in presenza di cessione quote di società personali	39

*Burzacchi Francesco
Cannatà Giuseppe
Capodicasa
Francesco
Costa Francesco*

Comitato scientifico:

*Costa Gianfranco
De Stefani Alberto
Marcolla Alessandro
Moro Nicola
Tatone Alessandro*

*Trevisan Michele
Ziantoni Daniele
Ugo Oscar*

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito web e nel materiale scientifico edito da Associazione SERCONTEL sono soggetti a copyright.

Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Associazione SERCONTEL 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.

SerConTel
.it

Associazione Ser.Con.Tel. - Viale San Concordio, 738 - 55100 Lucca (LU) - C.F. e P.IVA 02372220463
web: www.sercontel.it mail: info@sercontel.it

Flash di stampa



Bonus edilizi e asseverazione postuma	IL SOLE 24 ORE 19.09.2022	Al fine di estendere la nuova responsabilità solidale depotenziata, è stata ora introdotta un'asseverazione "ora per allora" che consente al fornitore che non riesce a vendere i crediti fiscali, di acquisire ora per allora asseverazioni, visti e attestazioni ai fini di limitare a favore del cessionario della responsabilità in solido ai soli casi di dolo e colpa grave.
Testimonianza eccezionale nel processo tributario	IL SOLE 24 ORE 19.09.2022	La riforma introdotta con la L. 130/2022, che ha riscritto l'art. 7, c. 4 D. Lgs. 546/1992, prevede l'applicazione della prova testimoniale nel processo tributario sia in primo sia in secondo grado, a partire dai ricorsi notificati dal 16.09.2022.
Le pretese fiscali devono riportare le prove a fondamento	IL SOLE 24 ORE 19.09.2022	L'Amministrazione Finanziaria dovrà fornire la prova della sua pretesa già nella fase procedimentale, indicandola nella motivazione dell'atto di imposizione, ai fini di garantire la tutela del diritto di difesa del contribuente.
Nuovo credito d'imposta energia e gas	IL SOLE 24 ORE 20.09.2022	La bozza del "Decreto Aiuti-ter", approvata dal Consiglio dei ministri il 16.09.2022, proroga gli aiuti contro il "caro energia". Tra le differenze si segnalano: durata (non più trimestrale, ma limitata ai soli mesi di ottobre e novembre), incremento delle percentuali (per le imprese energivore e gasivore i crediti d'imposta passano dal 25% al 40%), del perimetro oggettivo per le "non energivore" (ampliamento a tutte le imprese con contatori di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kw, contro i precedenti 16,5 kw).
Bonus 150€ con erogazione a scaglioni	IL SOLE 24 ORE 20.09.2022	La bozza del "Decreto Aiuti-ter", approvata dal Consiglio dei ministri il 16.09.2022, ha stabilito una ulteriore indennità una tantum, pari a € 150 (analoga a quella di € 200 introdotta dal "Decreto Aiuti-bis").

Sanatoria in Cassazione esclude liti con la sola Riscossione	IL SOLE 24 ORE 20.09.2022	Sulla base delle istruzioni e del modello di istanza di definizione delle liti in Cassazione, approvato il 16.09.2022 dall'Agenzia delle Entrate, sembrano rimanere esclusi dalla sanatoria i ricorsi impugnati nei confronti del solo Agente della riscossione.
Prove video per cantieri del Superbonus	IL SOLE 24 ORE 20.09.2022	La piattaforma Deloitte, cui si appoggiano alcune banche per la cessione del credito da superbonus, richiede agli operatori di inserire file video abbinati alle asseverazioni e foto certificate per attestare luogo e momento dello scatto.
Definizione delle liti pendenti in Cassazione	ITALIA OGGI 21.09.2022	L'Agenzia delle Entrate ha approvato il modello e le istruzioni per la definizione delle liti pendenti dove è specificato che Il pagamento deve essere effettuato in una unica soluzione.
Utilizzo crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali 4.0	ITALIA OGGI 21.09.2022	L'Agenzia delle Entrate ha risposto a un quesito (Faq) in merito al corretto utilizzo del credito d'imposta in merito agli investimenti in beni strumentali nuovi (Transizione 4.0) e alla conseguente compilazione del quadro RU del modello Redditi.
Aumento sanzioni per omissioni del contributo straordinario extraprofitti	IL SOLE 24 ORE 22.09.2022	La legge di conversione del decreto Aiuti-bis ha inasprito le sanzioni per omessi o insufficienti versamenti del contributo straordinario solidaristico stabilito per le imprese energetiche in relazione all'extraprofitto generato dal caro bollette.
Superbonus e attestazione del 30% dei lavori	IL SOLE 24 ORE 23.09.2022	Per abitazioni unifamiliari e immobili autonomi con accessi indipendenti è fondamentale la scadenza del 30.09.2022 per presentare la dichiarazione del direttore dei lavori che dovrà attestare l'effettuazione del 30% dei lavori complessivi. È consigliato inviare una Pec o una raccomandata entro la fine di settembre.

**Decreto Aiuti-ter in
Gazzetta Ufficiale**

IL SOLE 24 ORE
24.09.2022

ITALIA OGGI
24.09.2022

Il decreto Aiuti-ter (D.L. 144/2022) è stato
pubblicato in Gazzetta Ufficiale.

**Bonus 200 euro per
lavoratori autonomi**

IL SOLE 24 ORE
24.09.2022

ITALIA OGGI
24.09.2022

È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il
decreto interministeriale per l'erogazione ai
lavoratori autonomi del bonus una tantum
di 200 euro, previsto dal decreto Aiuti-bis.

L'Agenzia interpreta



Regime transitorio tassazione utili per partecipazione qualificata	INTERPELLO N. 454 DEL 16.09.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha fornito chiarimenti sul regime transitorio di tassazione degli utili di partecipazioni qualificate, facendo riferimento alla risoluzione n. 56/E/2019.
Indennizzi assicurativi e bonus edilizi	INTERPELLO N. 458 - 459 DEL 16.09.2022	L'Agenzia delle Entrate, con le risposte, ha precisato che l'indennizzo assicurativo, corrisposto a seguito del verificarsi di un evento che ha comportato un danno all'immobile, non costituendo un rimborso direttamente collegato alle spese necessarie al ripristino dello stabile, non va sottratto dalle spese eventualmente sostenute per l'effettuazione di interventi che danno diritto alla detrazione.
Regime forfetario e impatriati	INTERPELLO N. 460 DEL 16.09.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che non è possibile fruire del regime speciale per lavoratori impatriati per il soggetto che ha scelto di applicare il regime forfetario.
Bonus barriere architettoniche per edifici a prevalenza non residenziale	INTERPELLO N. 465 DEL 21.09.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che la detrazione del 75% per l'eliminazione di barriere architettoniche spetta anche per gli interventi eseguiti su edifici condominiali a prevalenza non residenziale.
Singole unità nei condomini vincolati con 110% fino al 2023	INTERPELLO N. 462 DEL 21.09.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che esiste una categoria di unità immobiliari unifamiliari, più precisamente gli appartamenti collocati all'interno dei condomini vincolati, per i quali la detrazione del 110% avrà la scadenza successiva al 31.12.2022 in quanto prorogata al 31.12.2023 (per poi scendere al 70% nel 2024 ed al 65% nel 2025).
Compagnia estera di assicurazione operante in Italia	INTERPELLO N. 463 DEL 21.09.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che una compagnia estera di assicurazione, operante in Italia, in libera prestazione di servizi (Lps), deve rispettare gli adempimenti di monitoraggio fiscale

		(disciplinati dall'art. 1 D.L. 167/1990) a far tempo dal 2017, ed in caso contrario è sanzionabile.
Superbonus, condominio e prevalente destinazione residenziale	INTERPELLO N. 464 DEL 21.09.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che in presenza di interventi realizzati su parti comuni di un condominio, possono beneficiare del superbonus anche i proprietari o detentori di unità immobiliari non residenziali che sostengono le spese per le parti comuni, sempre che l'edificio sia a prevalente destinazione residenziale.
Compensazioni esposte in certificazione unica	INTERPELLO N. 467 DEL 21.09.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che la compensazione tra importi disomogenei (le somme a debito al lordo delle ritenute e quelle a credito al netto delle stesse) riguarda aspetti di natura finanziaria.
Nuovi codici tributo	RISOLUZIONE N. 50/E/2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito i codici tributo per la sanatoria delle liti pendenti in Cassazione, prevista dalla riforma del processo tributario (L. 130/2022), chiarendo anche i modi per compilare la delega di pagamento.
Nuovi codici tributo	RISOLUZIONE N. 51/E/2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito il codice tributo "7741" a favore dei cessionari del credito d'imposta a favore delle imprese turistiche e dei gestori delle piscine in relazione ai canoni versati a gennaio, febbraio e marzo 2022.
Nuovi codici tributo	RISOLUZIONE N. 52/E/2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito il codice tributo "6981" per il credito d'imposta pari al 20% dei costi sostenuti nel periodo 1.06.2021-31.12.2030 dalle imprese che effettuano attività di ricerca e sviluppo per farmaci e vaccini.
Formazione ed esenzione Iva	INTERPELLO N. 469 DEL 21.09.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che le attività di formazione possono essere ritenute esenti dall'Iva, ma solamente nel caso in cui siano territorialmente rilevanti in Italia e siano eseguite da enti ivi riconosciuti.

Il Giudice ha sentenziato



Finanziamenti in contanti del socio	C.T.R. PUGLIA N. 1856/26/2022	La Commissione Tributaria Regionale della Puglia ha affermato che i finanziamenti in contanti effettuati da soci non aventi capacità finanziaria costituiscono presunzione dell'esistenza di ricavi in nero non dichiarati dalla società finanziata.
Valutazione delle prove nel giudizio tributario	CORTE DI CASSAZIONE N. 26477/2022	La Cassazione ha sancito che è onere della Commissione tributaria provinciale e regionale verificare concretamente che il Fisco abbia dimostrato, da un lato, la fittizietà del fornitore, dall'altro, la consapevolezza del contribuente in relazione alla frode.
Dimostrazione della pertinenza ai fini IMU	CORTE DI CASSAZIONE N. 25561/2022	La Cassazione sostiene che deve essere il contribuente a dimostrare che un'area edificabile non deve essere assoggettata all'imposta municipale perché costituisce pertinenza di un fabbricato.
Frode fiscale per fatture inesistenti	CORTE DI CASSAZIONE N. 32506/2022	La Cassazione ha evidenziato come l'esistenza di rapporti di "eterodirezione" tra le società di un gruppo non rende quelle "eterodirette", degli schermi fittizi. Occorre infatti dimostrare che le operazioni documentate dalle fatture non siano state proprio effettuate, o siano state realizzate da un soggetto diverso dall'emittente.
Arretrati per lavoro dipendente	CORTE DI CASSAZIONE N. 27432/2022	La Cassazione ha sancito che gli arretrati per lavoro dipendente, svolto prima del 1998, pagato da una pubblica amministrazione non devono concorrere alla determinazione della base imponibile retributiva ai fini Irap, in quanto l'imposta non era ancora stata istituita.
Sospensione rimborso Iva	CORTE DI CASSAZIONE N. 27165/2022	La Cassazione ritiene illegittima la sospensione del rimborso Iva con la semplice motivazione "verifica in corso":

		occorre infatti un provvedimento formale adeguatamente motivato che ne espliciti i presupposti.
Delimitazione della sottrazione fraudolenta	CORTE DI CASSAZIONE N. 35295/2022	La Cassazione ha sancito che il parziale svuotamento del conto societario non basta a sostenere la sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte, in quanto per l'integrazione del delitto sono necessari "atti fraudolenti".
Causa in corso sulla dichiarazione fraudolenta	CORTE DI CASSAZIONE N. 35381/2022	La Cassazione ha sancito che la causa di non punibilità per la dichiarazione fraudolenta, introdotta a far tempo dal 2019, si applica retroattivamente se è avvenuto l'integrale pagamento del debito tributario nonostante l'avvio di controlli.
Scissione e abuso del diritto con assegnazione beni ai soci	CORTE DI CASSAZIONE N. 27709/2022	La Cassazione ha chiarito che, in caso di scissione societaria seguita dal trasferimento delle partecipazioni di entrambe le società, vi è abuso del diritto quando si realizza l'assegnazione dei beni ai soci, in quanto è necessario fare riferimento al complessivo significato economico dell'operazione posta in essere dal contribuente.
Fabbricati rurali di lusso	CORTE DI CASSAZIONE N. 27198/2022	La Cassazione ha sancito che anche i fabbricati abitativi di lusso, utilizzati dall'imprenditore agricolo nell'ambito dell'attività agrituristica, possono essere riconosciuti come rurali ex art. 9, c. 3-bis D.L. 557/1993, in quanto strumentali all'attività agricola.
Diritto alla detrazione Iva sugli acquisti in caso di abbandono del progetto imprenditoriale	CORTE DI CASSAZIONE N. 26689/2022	La Cassazione ritiene che l'abbandono del progetto imprenditoriale non si ripercuota sul diritto alla detrazione Iva sugli acquisti.

In breve

Scadenza dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche al 30/09

Di Francesco Costa

Con la scadenza del 30 settembre si dovrà procedere con il versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche emesse nel secondo trimestre solare. La scadenza interessa anche coloro che nel primo trimestre dovevano complessivamente un'imposta di importo non superiore a 250 euro.

Il versamento può essere effettuato senza applicazione di interessi e sanzioni come da art. 6 del DM 17 giugno 2014:

- per il primo trimestre nei termini previsti per il versamento dell'imposta relativa al secondo trimestre solare dell'anno di riferimento cioè il 30 settembre 2022, dove l'ammontare dell'imposta da versare per le fatture elettroniche emesse nel primo trimestre solare dell'anno non superi i 250 euro;
- per il primo e secondo trimestre nei termini previsti per il versamento dell'imposta relativa al terzo trimestre solare dell'anno di riferimento cioè 30 novembre 2022 qualora l'ammontare dell'imposta da versare per le fatture elettroniche emesse nel primo e secondo trimestre solare dell'anno non superi l'importo di 250 euro.

Questa agevolazione interesserà dal prossimo anno una platea di contribuenti molto più ampia in ragione del sensibile innalzamento della soglia operato dall'art. 3 commi 4 e 5 del DL 73/2022 (Decreto Semplificazioni). Con le disposizioni contenute in tale norma, a decorrere dalle fatture emesse dal 1° gennaio 2023 questa soglia passerà dai 250 euro a 5.000 euro.

Si rammenta, che in forza del principio di alternatività tra IVA e imposta di bollo il tributo pari a 2 euro risulta dovuto se la fattura è di importo superiore a 77,47 euro per:

- Operazione fuori campo IVA, per assenza del requisito oggettivo;
- Operazioni fuori campo IVA per assenza del presupposto territoriale;
- Operazioni esenti da IVA ex art. 10 del DPR 633/72
- Operazioni non imponibili relative a particolari fattispecie (es. cessioni ad esportatori abituali);

- Operazioni effettuate da soggetti aderenti ai regimi di vantaggio art. 27 commi 1 e 2 DL 98/2011 o forfettario art. 1 commi 54-89 L. 190/2014.

L'infine, si ricorda che l'agevolazione per il versamento dell'importo previsto continua a riguardare esclusivamente i primi due trimestri solari, per i quali, si può arrivare a differire il pagamento entro il 30 novembre, mentre non è prevista alcuna semplificazione per gli ultimi sei mesi dell'anno.

Credito locazioni 2022 e il limite dei ricavi

di Alberto De Stefani

Il credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili a uso non abitativo, relativo al primo trimestre 2022, è stato confermato dall'articolo 5 del DL 4/2022 e può essere richiesto:

- Dalle imprese del “settore turismo” e le imprese operanti con codice ATECO 93.11.20 “Gestione di piscine”;
- che abbiano subito una diminuzione del fatturato o corrispettivi pari almeno al 50% rispetto allo stesso mese dell'anno 2019;
- e che abbiano presentato, come chiarito dal provvedimento n. 253466 del 30.06.2022, un'autodichiarazione attestante il possesso dei requisiti e il rispetto delle condizioni e dei limiti previsti, in materia di aiuti di Stato, dalle Sezioni 3.1 “Aiuti di importo limitato” e 3.12 “Aiuti sotto forma di sostegno a costi fissi non coperti” del Quadro temporaneo.

L'Agenzia delle Entrate, in una FAQ del 11 luglio scorso, ha precisato che il credito spetta per i canoni di gennaio, febbraio e marzo 2022 solo se gli stessi sono stati pagati entro il 29 agosto 2022.

La norma che disciplina il “nuovo” credito d'imposta 2022 stabilisce che per quanto non disposto espressamente dall'art. 5 del DL 4/2022, è possibile fare riferimento alle modalità e alle condizioni previste dal precedente art. 28 del DL 34/2020, la norma che aveva introdotto il credito per i canoni di locazione 2020.

Questo collegamento tra le due norme genera tuttavia qualche dubbio su quali soggetti possano accedere al credito.

Il “primo” credito d'imposta sui canoni di locazione ad uso non abitativo (DL. 34/2020) poteva essere chiesto dai soggetti che avevano registrato un calo del fatturato e realizzato ricavi/compensi non superiori a 5 milioni di euro nel 2019. Tra le deroghe poi introdotte, si ricorda che *“indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente”* potevano beneficiare comunque del credito le strutture alberghiere, termali e agrituristiche, le agenzie di viaggio e turismo e i tour operator. La

norma che ha riproposto il credito locazioni per il 2022 (DL. 4/2022), ha ribadito la condizione relativa al calo del fatturato ma senza affrontare il tema del limite dei ricavi.

Con riguardo le imprese turistiche, è possibile affermare che grazie al DL 4/2022 e DL 34/2020, esse possono beneficiare del credito d'imposta sui canoni di locazione ad uso non abitativo per il primo trimestre 2022 senza la verifica del limite di 5 milioni di ricavi. Allo stesso modo, il limite di 5 milioni di ricavi dovrebbe valere anche per i gestori di piscine per il credito 2022 se non fosse che nel modello di autodichiarazione approvato dal provv. n. 253466/2022, non si fa riferimento a questo limite, nemmeno per le piscine.

Considerando che questo è solo un esempio di una possibile interpretazione che può essere data coordinando il DL 4/2022 e l'art. 28 del DL 34/2020, sul tema del limite dei ricavi, è necessario un chiarimento da parte del legislatore.

L'Approfondimento – 1

Consulenza giuridica n. 3 – I chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate in tema di corrispettivi telematici – seconda parte

di Alessandro Marcolla

PREMESSA

Con il provvedimento n. 228725/2021 l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che:

- dal 1.1.2022 tutti gli esercenti sono tenuti ad utilizzare il tracciato telematico, versione 7.0 di giugno 2020, per inviare i dati dei corrispettivi giornalieri;
- il mancato adeguamento alle nuove specifiche tecniche comporta l'applicazione di sanzioni.

L'aggiornamento al nuovo tracciato per la memorizzazione e la trasmissione telematica dei corrispettivi è diventato necessario per trattare in modo più efficiente alcune tipologie di operazioni.

A seguito della pubblicazione della consulenza giuridica n. 3/E/2022 l'Ufficio ha fornito, inoltre, ulteriori chiarimenti su alcuni temi di carattere generale legati al corretto utilizzo delle nuove specifiche tecniche.

Ebbene, dopo esserci occupati delle nuove specifiche tecniche riguardanti operazioni escluse ed aver iniziato a trattare delle operazioni non soggette di seguito proseguiamo la nostra disamina focalizzando la nostra attenzione:

- sulle seguenti ulteriori **operazioni non soggette**:
 - ✓ cessioni di buoni corrispettivi “**multiuso**”;
 - ✓ caparra confirmatoria o penitenziale;
 - ✓ cessioni di valori bollati e postali, marche assicurative e similari;
 - ✓ cessioni di beni soggetti alla disciplina dei concorsi e delle operazioni a premio;
 - ✓ regime monofase;

- ✓ regime forfetario;
- sulle seguenti **operazioni non imponibili**:
 - ✓ operazioni effettuate in base a trattati ed accordi internazionali;
 - ✓ cessioni a viaggiatori domiciliati o residenti al di fuori della UE;
- sulle seguenti **operazioni esenti**:
 - ✓ operazioni cosiddette “**anti Covid**”;
 - ✓ ventilazione.

OPERAZIONI NON SOGGETTE

Cessioni di buoni corrispettivo “multiuso”

Trattasi di operazioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro, ed in particolare di casi in cui, ferma restando la base imponibile della cessione/prestazione, il cedente/prestatore accetta di essere pagato dal cessionario/committente tramite un buono cosiddetto “**multiuso**”, non incassando denaro contante, pagamenti elettronici, etc..

Spesso questa tipologia di pagamento viene utilizzata per acquistare beni e servizi che non possono essere individuati al momento dell'emissione del buono e che potenzialmente sono assoggettabili ad aliquote IVA diverse.

Detto ciò, osserviamo che:

- il trattamento IVA dei buoni “**multiuso**” è disciplinato dall'art. 6-quater¹ del DPR n. 633/1972² una norma che prevede che l'IVA relativa ai buoni “**multiuso**”

¹ L'art. 6-quater del DPR n. 633/1972 afferma che: “1. Un buono-corrispettivo di cui all'art. 6 bis si considera multiuso se al momento della sua emissione non è nota la disciplina applicabile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto.

2. Ogni trasferimento di un buono-corrispettivo multiuso precedente alla accettazione dello stesso come corrispettivo o parziale corrispettivo della cessione dei beni o della prestazione dei servizi a cui il buono-corrispettivo dà diritto non costituisce effettuazione di detta cessione o prestazione.

3. La cessione di beni o la prestazione di servizi a cui il buono-corrispettivo multiuso dà diritto si considera effettuata al verificarsi degli eventi di cui all'articolo 6 assumendo come pagamento l'accettazione del buono-corrispettivo come corrispettivo o parziale corrispettivo di detti beni o servizi.

4. Per i trasferimenti di un buono-corrispettivo multiuso diversi da quelli che intercorrono tra il soggetto che effettua le operazioni soggette ad imposta ai sensi del comma 3 e i soggetti nei cui confronti tali operazioni sono effettuate, i servizi di distribuzione e simili sono autonomamente rilevanti ai fini dell'imposta”.

² A tal riguardo si veda anche il contenuto della Direttiva UE 2016/1063, cosiddetta “Direttiva voucher”.

diviene esigibile solo quando i beni o i servizi a cui il buono si riferisce sono ceduti o prestati;

- nessun trasferimento precedente alla cessione del buono è assoggettato ad IVA.

Per queste ragioni la cessione del buono “**multiuso**” posta in essere dall'emittente all'azienda cliente:

- non assume alcuna rilevanza IVA a norma dell'art. 2, comma 3, lett. a) del DPR n. 633/1972³;
- rientra tra le operazioni individuabili con codice natura “**N2**”.

Diversamente, qualsiasi altro servizio prestato dall'emittente verso corrispettivo specifico deve essere fatturato separatamente con aliquota ordinaria. Si pensi in tal senso al servizio di stampigliatura, personalizzazione, consegna a domicilio, etc..

Sempre su questo argomento rileviamo, infine, che:

- a norma dall'art. 6-quater del DPR n. 633/1972 il buono “**multiuso**” diventa imponibile nel momento in cui lo stesso viene utilizzato per pagare i beni/servizi acquistati, non avendo alcuna rilevanza la circostanza che l'emittente del buono sia il cedente/prestatore, ovvero un terzo;
- al fine di una corretta gestione dei corrispettivi telematici occorre indicare l'importo dei pagamenti eseguiti con un buono “**multiuso**” (al lordo dell'IVA) nel blocco “**4.2 <Totali>**” – “**4.2.4 <ScontoApagare>**”;
- il ristoro del buono “**multiuso**” al cedente/prestatore da parte del terzo emittente dovrà seguire le regole previste per le operazioni tra soggetti passivi, ovvero essere fatturato.

Caparra confirmatoria o penitenziale

Le caparre ex artt. 1385⁴ e 1386⁵ c.c. rientrano tra le operazioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro.

³ L'art. 2, comma 3, lett. a) del DPR n. 633/1972 stabilisce che: “Non sono considerate cessioni di beni:

a) le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro”.

⁴ L'art. 1385 del c.c. prevede che: “Se al momento della conclusione del contratto una parte dà all'altra, a titolo di caparra, una somma di danaro o una quantità di altre cose fungibili, la caparra, in caso di adempimento, deve essere restituita o imputata alla prestazione dovuta.

Premesso ciò, evidenziamo che la caparra confirmatoria, anche quando non prevista espressamente da una apposita clausola contrattuale, ha una funzione meramente risarcitoria e non costituisce mai il corrispettivo di una prestazione di servizi o di una cessione di beni.

La stessa funzione risarcitoria è tipica anche della caparra penitenziale. Pertanto, entrambe le ipotesi non costituendo un pagamento parziale anticipato del prezzo:

- non sono soggette a IVA per mancanza del presupposto oggettivo;
- devono essere riportate nel documento commerciale con il codice natura **“N2”**.

Le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati

Come stabilito dall'art. 2, comma 3, lett. d) del DPR n. 633/1972⁶ le cessioni di modico valore di campioni gratuiti, appositamente contrassegnati, sono operazioni non soggette e devono essere valorizzate nel documento commerciale con il codice natura **“N2”**.

Sul punto si deve però precisare che il mancato assoggettamento ad IVA è vincolato dal rispetto delle seguenti condizioni:

- i beni devono essere appositamente contrassegnati;
- i campioni devono essere di modesto valore.

In mancanza di queste condizioni le cessioni gratuiti di beni la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività tipica dell'impresa sono considerate a tutti gli effetti operazioni imponibili ai fini IVA.

Cessioni di valori bollati e postali, marche assicurative e similari

Se la parte che ha dato la caparra è inadempiente, l'altra può recedere dal contratto, ritenendo la caparra(2); se inadempiente è invece la parte che l'ha ricevuta, l'altra può recedere dal contratto ed esigere il doppio della caparra.

e però la parte che non è inadempiente preferisce domandare l'esecuzione o la risoluzione del contratto, il risarcimento del danno è regolato dalle norme generali”.

⁵ L'art. 1385 del c.c. afferma che: “Se nel contratto è stipulato il diritto di recesso per una o per entrambe le parti, la caparra ha la sola funzione di corrispettivo del recesso. In questo caso, il recedente perde la caparra data o deve restituire il doppio di quella che ha ricevuta”.

⁶ L'art. 2, comma 3, lett. d) del DPR n. 633/1972 stabilisce che: “Non sono considerate cessioni di beni:

- d) le cessioni di campioni gratuiti di modico valore appositamente contrassegnati”.

A norma dell'art. 2, comma 3, lett. i) del DPR n. 633/1972⁷ le cessioni di valori bollati e postali, di marche assicurative e similari sono escluse dal campo di applicazione dell'IVA, a prescindere dal soggetto, pubblico o privato, che le appone.

Si ricorda, però, che ai fini della non imponibilità è necessario che si tratti di valori ancora utilizzabili, venduti al valore facciale.

Segnaliamo, infine, che le operazioni di questo tipo devono essere identificate con il codice natura "**N2**".

Cessioni di beni soggetti alla disciplina dei concorsi e delle operazioni a premio

Ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. m) del DPR n. 633/1972⁸ le cessioni di beni soggetti alla disciplina dei concorsi e delle operazioni a premio, di cui al DPR n. 430/2001 non sono soggette ad IVA.

Tuttavia, in presenza di un contributo versato dall'acquirente questa somma di denaro:

- non è considerata "**premio**";
- costituisce un vero e proprio corrispettivo per la cessione dei beni.

In buona sostanza, al verificarsi di una simile ipotesi solo la quota eccedente il contributo riscosso è considerata "**premio**" e come tale deve essere valorizzata con il codice natura "**N2**".

Rileviamo, infine, che:

- il contributo richiesto al contribuente non deve essere superiore al 75% del costo sostenuto dall'azienda promotrice al netto dell'IVA;
- le cessioni a titolo di sconto, premio o abbuono non costituiscono operazioni a premio.

⁷ L'art. 2, comma 3, lett. i) del DPR n. 633/1972 prevede che: "Non sono considerate cessioni di beni:

i) le cessioni di valori bollati e postali, marche assicurative e similari".

⁸ L'art. 2, comma 3, lett. i) del DPR n. 633/1972 prevede che: "Non sono considerate cessioni di beni:

m) le cessioni di beni soggette alla disciplina dei concorsi e delle operazioni a premio di cui al RDL n. 1933/1938, convertito nella Legge 5 n. 937/1939, successive modificazioni ed integrazioni".

Regime monofase

Le cessioni e/o prestazioni che rientrano nel cosiddetto regime monofase, si pensi ad esempio ai tabacchi, giornali, libri, etc., sono operazioni non soggette ad IVA, così come stabilito dall'art. 74, comma 1 del DPR n. 633/1972⁹.

⁹ L'art. 74, comma 1 del DPR n. 633/1972 afferma che: "In deroga alle disposizioni dei titoli primo e secondo l'imposta è dovuta:

- a) per il commercio di sali e tabacchi importati o fabbricati dall'Amministrazione autonoma dei Monopoli dello Stato, ceduti attraverso le rivendite dei generi di Monopoli, dall'Amministrazione stessa, sulla base del prezzo di vendita al pubblico;
- b) per il commercio dei fiammiferi, limitatamente alle cessioni successive alle consegne effettuate al Consorzio industrie fiammiferi, dal Consorzio stesso, sulla base del prezzo di vendita al pubblico. Lo stesso regime si applica nei confronti del soggetto che effettua la prima immissione al consumo di fiammiferi di provenienza comunitaria. L'imposta concorre a formare la percentuale di cui all'art. 8, delle norme di esecuzione annesse al Dlgs n. 525/1948;
- c) per il commercio di giornali quotidiani, di periodici, di libri, dei relativi supporti integrativi e di cataloghi, dagli editori sulla base del prezzo di vendita al pubblico, in relazione al numero delle copie vendute. L'imposta può applicarsi in relazione al numero delle copie consegnate o spedite, diminuito a titolo di forfetizzazione della resa del 70 per cento per i libri e dell'80 per cento per i giornali quotidiani e periodici, esclusi quelli pornografici e quelli ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi. Per periodici si intendono i prodotti editoriali registrati come pubblicazioni ai sensi della Legge n. 47/1948, , e successive modificazioni. Per supporti integrativi si intendono i nastri, i dischi, le videocassette e gli altri supporti sonori, videomagnetici o digitali ceduti, anche gratuitamente, in unica confezione, unitamente ai libri per le scuole di ogni ordine e grado e per le università, ivi inclusi i dizionari, e ai libri fruibili dai disabili visivi, a condizione che i beni unitamente ceduti abbiano prezzo indistinto e che, per il loro contenuto, non siano commercializzabili separatamente. Qualora non ricorrano tali condizioni, ai beni ceduti congiuntamente si applica il sesto periodo. La disposizione di cui al primo periodo della presente lett. c) si applica anche se i giornali quotidiani, i periodici ed i libri sono ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi, con prezzo indistinto ed in unica confezione, sempreché il costo del bene ceduto, anche gratuitamente, congiuntamente alla pubblicazione non sia superiore al cinquanta per cento del prezzo dell'intera confezione; in ogni caso, l'imposta si applica con l'aliquota di ciascuno dei beni ceduti. I soggetti che esercitano l'opzione per avvalersi delle disposizioni della Legge 16 n. 398/1991, applicano, per le cessioni di prodotti editoriali, l'imposta in relazione al numero delle copie vendute, secondo le modalità previste dalla predetta legge;
- d) per le prestazioni dei gestori di telefoni posti a disposizione del pubblico, nonché per la vendita di qualsiasi mezzo tecnico, ivi compresa la fornitura di codici di accesso, per fruire dei servizi di telecomunicazione, fissa o mobile, e di telematica, dal titolare della concessione o autorizzazione ad esercitare i servizi, sulla base del corrispettivo dovuto dall'utente o, se non ancora determinato, sulla base del prezzo mediamente praticato per la vendita al pubblico in relazione alla quantità di traffico telefonico messo a disposizione tramite il mezzo tecnico. Le stesse disposizioni si applicano ai soggetti non residenti che provvedono alla vendita o alla distribuzione dei mezzi tecnici nel territorio dello Stato tramite proprie stabili organizzazioni nel territorio dello Stato, loro rappresentanti fiscali nominati ai sensi del secondo comma dell' art. 17, ovvero tramite identificazione diretta ai sensi dell' art. 35-ter, nonché ai commissionari, agli altri intermediari e ai soggetti terzi che provvedono alla vendita o alla distribuzione nel territorio dello Stato dei mezzi tecnici acquistati da soggetti non residenti. Per tutte le vendite dei mezzi tecnici nei confronti dei soggetti che agiscono nell'esercizio di imprese, arti o professioni, anche successive alla prima cessione, i cedenti rilasciano un documento in cui devono essere indicate anche la denominazione e la partita IVA del soggetto passivo che ha assolto l'imposta. La medesima indicazione deve essere riportata anche sull'eventuale supporto fisico, atto a veicolare il

Detto ciò, osserviamo che:

- il regime monofase **“è diretto a semplificare l'applicazione dell'imposta, prevedendone l'assolvimento in capo al solo soggetto che si trova “a monte” della catena produttiva-distributiva, sulla base del prezzo di vendita al pubblico del prodotto o del corrispettivo dovuto dall'utente, con la conseguenza che le successive operazioni, che si concretizzano, di fatto, nella mera distribuzione, sono considerate fuori del campo di applicazione dell'IVA”**;
- per le cessioni e/o prestazioni sottoposte al regime monofase è obbligatorio rilasciare il documento commerciale al momento dell'ultimazione dell'operazione, da non intendersi, ad ogni modo, come momento di effettuazione dell'operazione ai fini IVA.

Ricordiamo, infine, che:

- nelle ipotesi, di cui all'art. 74, comma 2 del DPR n. 633/1972¹⁰, l'obbligo di emissione del documento commerciale comporta la valorizzazione di queste cessioni e/o prestazioni con il codice natura **“N2”**;
- nonostante non siano sottoposte ad alcun obbligo di fatturazione, registrazione e dichiarazione dell'imposta, le operazioni ex art. 74 del DPR n. 633/1972 non limitano il diritto alla detrazione IVA per l'acquirente.

Tuttavia, per esercitare il diritto alla detrazione l'acquirente deve richiedere l'emissione della fattura, che se emessa in formato elettronico deve riportare il codice natura **“N2”**.

mezzo tecnico, predisposto direttamente o tramite terzi dal soggetto che realizza o commercializza gli stessi;

- e) per la vendita di documenti di viaggio relativi ai trasporti pubblici urbani di persone o di documenti di sosta relativi ai parcheggi veicolari, dall'esercente l'attività di trasporto ovvero l'attività di gestione dell'autoparcheggio, sulla base del prezzo di vendita al pubblico. A tal fine le operazioni di vendita al pubblico di documenti di viaggio relativi ai trasporti pubblici urbani di persone o di documenti di sosta relativi ai parcheggi veicolari comprendono le prestazioni di intermediazione con rappresentanza ad esse relative, nonché tutte le operazioni di compravendita effettuate dai rivenditori autorizzati, siano essi primari o secondari”.

¹⁰ L'art. 74, comma 2 del DPR n. 633/1972 stabilisce che: “Le operazioni non soggette all'imposta in virtù del precedente comma sono equiparate per tutti gli effetti del presente decreto alle operazioni non imponibili di cui al terzo comma dell'art. 2”.

Regime forfetario

A norma dell'art. 1, comma 58 della Legge n. 190/2014 i contribuenti che usufruiscono del regime forfetario:

- non addebitano l'IVA in rivalsa;
- non possono esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti nazionali, comunitari e sulle importazioni.

È un fatto oramai assodato, inoltre, che:

- per i contribuenti in regime forfetario l'obbligo di fattura elettronica decorre dal 1.7.2022 se nell'anno precedente questi soggetti hanno percepito ricavi o compensi, ragguagliati ad anno, superiori a € 25.000. Dal 1.1.2024 l'obbligo si estenderà, invece, anche a tutti gli altri forfetari;
- i contribuenti forfetari sono sottoposti agli obblighi di certificazione telematica dei corrispettivi. L'unica eccezione in tal senso riguarda le attività esonerate, di cui all'art. 2 del DPR n. 696/1996.

Premesso ciò, evidenziamo che l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il codice natura da utilizzare per le operazioni realizzate dai soggetti che rientrano in questo regime è il codice "**N2**" e non il codice "**N6**".

OPERAZIONI NON IMPONIBILI

Operazioni effettuate in base a trattati e accordi internazionali

Le operazioni poste in essere nei confronti di organismi internazionali, nella specie ONU, NATO, UE sono equiparate alle operazioni non imponibili, ex artt. 8, 8-bis e 9 del DPR n. 633/1972.

Premesso ciò, rileviamo che in base a quanto stabilito dall'art. 72 del DPR n. 633/1972 le operazioni in questione sono considerate non imponibili solo se rispettano determinati condizioni, ovvero reciprocità, ammontare non superiore a € 300,00 etc..

Ebbene, solo il rispetto di tali condizioni consente di identificare i corrispettivi incassati per queste operazioni con il codice natura "**N3**", ovvero in ipotesi di emissione di fattura elettronica, trasmessa tramite SDI, con i relativi sottocodici.

Cessioni nei confronti di viaggiatori domiciliari o residenti in Paesi extra UE

In presenza di operazioni ex art. 38-quater del DPR n. 633/1972¹¹ il documento commerciale emesso dall'esercente dovrà riportare il codice natura "**N3**" solo se dette operazioni riguardano cessioni senza pagamento dell'imposta.

Diversamente, le eventuali ulteriori cessioni sono considerate operazioni "**normali**" e devono essere assoggettate ad imposta, fatto salvo il diritto al rimborso laddove ne ricorrano le condizioni.

Sempre in merito a queste operazioni segnaliamo che l'Ufficio ha chiarito che ***"i commercianti al minuto e gli esercenti attività equiparate che memorizzano elettronicamente e trasmettono telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati dei corrispettivi giornalieri documentano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi mediante un documento commerciale, salvo nei casi di emissione della fattura.... I 2 documenti sono tra loro alternativi e non concorrenti. Tuttavia, laddove il cedente, oltre a emettere la fattura tax free, dovesse memorizzare elettronicamente e trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate il dato del corrispettivo giornaliero, ed emettere quindi il documento commerciale, in tale ipotesi, al fine di dare evidenza, in caso di controllo, che si tratta di una duplicazione della documentazione del medesimo corrispettivo, potrebbe essere utile conservare copia della fattura tax free, sulla quale annotare il riferimento del documento commerciale emesso per certificare la medesima cessione, nonché tenere memoria del citato documento in un apposito registro"***.

¹¹ L'art. 38-quater del DPR n. 633/1972 stabilisce che "1. Le cessioni a soggetti domiciliati o residenti fuori della Comunità europea di beni per un complessivo importo, comprensivo dell'imposta sul valore aggiunto, superiore a lire 300 mila destinati all'uso personale o familiare, da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio doganale della Comunità medesima, possono essere effettuate senza pagamento dell'imposta. Tale disposizione si applica a condizione che sia emessa fattura, e che i beni siano trasportati fuori della Comunità entro il terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. L'esemplare della fattura consegnato al cessionario deve essere restituito al cedente, recante anche l'indicazione degli estremi del passaporto o di altro documento equipollente da apporre prima di ottenere il visto doganale, vistato dall'ufficio doganale di uscita dalla Comunità, entro il quarto mese successivo all'effettuazione della operazione; in caso di mancata restituzione, il cedente deve procedere alla regolarizzazione della operazione a norma dell'art. 26, primo comma, entro un mese dalla scadenza del suddetto termine.

2. Per le cessioni di cui al comma 1, per le quali il cedente non si sia avvalso della facoltà ivi prevista, il cessionario ha diritto al rimborso dell'imposta pagata per rivalsa a condizione che i beni siano trasportati fuori della Comunità entro il terzo mese successivo a quello della cessione e che restituisca al cedente l'esemplare della fattura vistato dall'ufficio doganale entro il quarto mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. Il rimborso è effettuato dal cedente il quale ha diritto di recuperare l'imposta mediante annotazione della corrispondente variazione nel registro di cui all'art. 25".

OPERAZIONI ESENTI

Le operazioni cosiddette “anti Covid”

Come noto, l'emergenza epidemiologica Covid-19 ha costretto il Legislatore ad introdurre una serie di misure per arginare la crisi economica generata dalla pandemia.

Tra le varie misure introdotte, all'art. 1, comma 452 della Legge n. 178/2020¹² è stato previsto che fino al 31.12.2022 le cessioni riguardanti la strumentazione per diagnostica Covid-19, dotate dei requisiti prescritti dalla Direttiva n. 98/79/CE, dal Regolamento UE n. 2017/145 e da altre normative UE, comprese le prestazioni di servizi connesse a detta strumentazione:

- sono esenti da IVA;
- consentono agli acquirenti/committenti il diritto alla detrazione dell'imposta, di cui all'art. 19, comma 1 del DPR n. 633/1972¹³.

Il successivo comma 453¹⁴ dello stesso art. 1 ha, inoltre, esteso il trattamento riservato alle cessioni del comma 452 anche alle cessioni di vaccini contro il Covid-19 e alle prestazioni strettamente connesse con queste cessioni di vaccini.

Detto ciò, osserviamo che l'Agenzia delle Entrate nella consulenza giuridica n. 3/E/2022 ha specificato che l'utilizzo del codice natura “N4” per identificare queste operazioni è ammissibile solo se non viene alterato il risultato della trasmissione telematica dei corrispettivi e della dichiarazione IVA.

¹² L'art. 1, comma 452 della Legge n. 178/2020 sancisce che: “In deroga all'art. 124, comma 1, del DL n. 34/2020, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 77/2020, le cessioni della strumentazione per diagnostica per COVID-19 che presentano i requisiti applicabili di cui alla direttiva 98/79/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 ottobre 1998, o al regolamento (UE) 2017/745 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 5 aprile 2017, e ad altra normativa dell'Unione europea applicabile e le prestazioni di servizi strettamente connesse a tale strumentazione sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto, con diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19, comma 1, del decreto del DPR n. 633/1972, fino al 31 dicembre 2022.

¹³ L'art. 19, comma 1 del DPR n. 633/1972 afferma che: “1. Per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'art. 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'art. 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione. Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo”.

¹⁴ L'art. 1, comma 453 della Legge n. 178/2020 prevede che: “in deroga al n. 114) della tabella A, parte III, allegata al DPR n. 633/1972, le cessioni di vaccini contro il COVID-19, autorizzati dalla Commissione europea o dagli Stati membri, e le prestazioni di servizi strettamente connesse a tali vaccini sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto, con diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'art. 19, comma 1, del DPR n. 633/1972, dal 20 dicembre 2020 al 31 dicembre 2022”.

Ventilazione

Come stabilito dall'art. 24, comma 3 del DPR n. 633/1972¹⁵ alcune categorie di commercianti al minuto che effettuano promiscuamente la vendita di beni soggetti ad aliquote IVA diverse possono:

- registrare i corrispettivi delle operazioni effettuate senza distinguere tra le diverse aliquote IVA applicate;
- ripartire l'ammontare dei corrispettivi, ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote IVA, in proporzione agli acquisti.

Con il documento di prassi n. 3/E/2020 l'Ufficio ha, inoltre, chiarito che:

- ***“l'avvento delle nuove regole sulla memorizzazione elettronica e l'invio telematico dei corrispettivi non ha abrogato le disposizioni precedentemente in essere e che, di conseguenza, la ventilazione dei corrispettivi è tutt'ora legittima”;***
- la ventilazione è prevista dalle specifiche tecniche relative al funzionamento dei registratori telematici.

Appurato ciò, osserviamo che nel documento commerciale emesso e consegnato all'acquirente, al posto dell'aliquota IVA relativa al bene ceduto, l'esercente può riportare il codice **“VI”**, che sta per **“Ventilazione IVA”**.

Tuttavia, nulla vieta allo stesso esercente di indicare nel documento commerciale l'aliquota IVA del bene ceduto o il codice natura dell'operazione, qualora non rientrante tra quelle imponibili e non, invece, il codice **“VI”**.

Per i beni **“anti Covid”**, di cui all'art. 1, commi 452 e 453 della Legge n. 178/2000, diversi dai farmaci, l'Amministrazione Finanziaria ha, inoltre, rilevato che questi non rientrano tra quelli indicati dall'art. 1 del DM del 24.2.1973¹⁶.

¹⁵ L'art. 24 comma 3 del DPR n. 633/1972 stabilisce che: “Per determinate categorie di commercianti al minuto, che effettuano promiscuamente la vendita di beni soggetti ad aliquote d'imposta diverse, il Ministro delle finanze può consentire, stabilendo le modalità da osservare, che la registrazione dei corrispettivi delle operazioni imponibili sia fatta senza distinzione per aliquote e che la ripartizione dell'ammontare dei corrispettivi ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote sia fatta in proporzione degli acquisti”

¹⁶ L'art. 4 del DM n. 24.2.1973 afferma che: “Le disposizioni del presente decreto si applicano ai commercianti al minuto autorizzati alla vendita di merci rientranti in una o più delle seguenti categorie:

- prodotti alimentari o dietetici;
- articoli tessili o di vestiario, comprese le calzature;

La stessa Agenzia delle Entrate ha precisato, però, che gli esercenti autorizzati a vendere merci diverse da quelle rientranti nel novero del citato DM non fuoriescono dalla ventilazione **“a condizione che l'ammontare annuo degli acquisti e delle importazioni di tali merci non sia superiore al 50% dell'ammontare annuo complessivo degli acquisti e delle importazioni. Se il limite stabilito nel comma precedente viene superato il contribuente non può avvalersi, nell'anno solare successivo, del procedimento”**.

Ricordiamo, poi, che possono beneficiare della ventilazione IVA anche i commercianti al minuto autorizzati alla vendita di prodotti per l'igiene personale o farmaceutici.

Segnaliamo, infine, che per consentire la detrazione dell'IVA ai cessionari/committenti, anche i soggetti che utilizzano la ventilazione possono emettere fattura esente IVA per le cessioni e le presentazioni di servizi rientranti della normativa emergenziale **“anti Covid”**. A tal riguardo l'Ufficio ha, però, specificato che:

- i soggetti che utilizzano la ventilazione possono documentare le vendite tramite fattura, seguendo le indicazioni, di cui all'art. 4 del DM del 24.2.1973¹⁷;
- le vendite documentate tramite fattura non sono ricomprese nel calcolo della ventilazione;
- i soggetti che utilizzano la ventilazione non sono esclusi nell'anno successivo da questo regime se le vendite fatturate non sono superiori al 20% dell'ammontare complessivo dei corrispettivi.

-
- prodotti per l'igiene personale o farmaceutici”.

¹⁷ L'art. 4 del DM n. 24.2.1973 afferma che: “Per i corrispettivi delle vendite effettuate con emissione di fattura, che devono essere annotati separatamente nel registro indicato all'art. 2, resta fermo l'obbligo della distinzione per aliquote. L'imposta corrispondente si cumula con quella relativa ai corrispettivi delle vendite senza fattura, determinata a norma dei precedenti articoli. Se l'ammontare annuo dei corrispettivi delle vendite effettuate con emissione di fattura, tranne quelle relative ad immobili e ad altri beni strumentali, risulta superiore al venti per cento dell'ammontare complessivo dei corrispettivi, il contribuente non può avvalersi, nell'anno solare successivo, del procedimento di cui agli artt. 2 e 3”.

L'Approfondimento – 2

Il nuovo modello standard delle fideiussioni

di Federico Camani

LA FIDEIUSSIONE AI SENSI DEL D.LGS. 122/2005

Con il D.lgs. 122/2005 il Legislatore ha introdotto importanti disposizioni relativamente alla tutela patrimoniale dell'acquirente di un'immobile ancora da costruire. In particolare, viene regolamentata la fideiussione che il costruttore deve prestare all'acquirente nel caso in cui l'immobile non dovesse essere "consegnato" per il verificarsi di una situazione di crisi del costruttore medesimo.

Ciò premesso, il costruttore deve prestare all'acquirente, prima o contestualmente alla stipula del contratto avente come finalità il trasferimento non immediato della proprietà o di altro diritto reale di godimento su un immobile da costruire, una fideiussione rilasciata da una banca o una società di assicurazione che:

- deve essere pari al 100% delle somme e di ogni altro eventuale corrispettivo riscosso o, secondo quanto stabilito nel contratto, ancora da riscuotere prima del trasferimento della proprietà o di altro diritto reale di godimento. Sono escluse le somme erogate da parte di un soggetto mutuante (ad esempio, la banca) e i contributi pubblici già assistiti da un'autonoma garanzia;
- deve garantire, in caso di crisi del costruttore, la restituzione delle somme rimosse, del valore di ogni altro corrispettivo nonché degli interessi legali maturati fino al verificarsi di tale situazione;
- deve prevedere la rinuncia alla preventiva escussione del debitore principale (costruttore); infatti, le parti non possono stabilire, con un'apposita clausola contrattuale, che il soggetto fideiussore sia tenuto a pagare solo dopo che il creditore (acquirente) abbia infruttuosamente escusso il debitore (art. 1944, comma 2, C.c.);
- cessa di avere efficacia all'atto del trasferimento della proprietà o del diritto reale di godimento o dell'atto definitivo di assegnazione.

Di fatto, la Sezione I, all'articolo 1 di cui all'allegato A del D.lgs. 122/2005, menziona che *“il Garante si impegna nei confronti del Beneficiario, nel caso in cui il Contraente incorra in una situazione di crisi che si intende verificata a norma dell'articolo 3, comma 2, del Decreto legislativo, oppure nel caso di inadempimento all'obbligo assicurativo di cui all'articolo 4 del medesimo decreto legislativo, a rimborsare, nei limiti della Somma garantita indicata nella Scheda tecnica, le somme e il valore di ogni altro eventuale corrispettivo che il Contraente ha riscosso e, secondo i termini e le modalità stabilite nel Contratto, deve ancora riscuotere dal Beneficiario prima del trasferimento della proprietà dell'Immobile o di altro diritto reale di godimento sullo stesso, oltre ai relativi interessi legali maturati fino alla data in cui si è verificata una delle situazioni di crisi di cui all'articolo 3, comma 2 del Decreto legislativo o vi è stato l'inadempimento all'obbligo assicurativo di cui all'articolo 4 dello stesso Decreto legislativo”*.

Continua l'articolo 3 del medesimo allegato di cui al Decreto 122/2005, citando che *“la Fideiussione, anche ai sensi dell'articolo 1938 del codice civile, è prestata per un importo corrispondente alle somme e al valore di ogni altro eventuale corrispettivo che il Contraente ha ricevuto dal Beneficiario, nonché alle somme e al valore di ogni altro corrispettivo che, secondo i termini e le modalità stabilite nel Contratto, il Contraente deve ancora riscuotere, prima del trasferimento o dell'assegnazione della proprietà o di altro diritto reale di godimento sull'immobile”*. Restano escluse da garanzia, tuttavia, *“le somme per le quali è pattuito che debbano essere erogate da un soggetto mutuante, nonché i contributi pubblici già assistiti da autonoma garanzia”*.

Ancora, l'articolo 2 del medesimo allegato cita che *“l'efficacia della Garanzia cessa automaticamente nel momento in cui il Garante riceve dal Contraente o dal Beneficiario copia dell'atto di trasferimento della proprietà o di altro diritto reale di godimento sull'Immobile o copia dell'atto definitivo di assegnazione del medesimo”*.

Si rammenta che per un immobile da costruire, si intende l'immobile:

- per il quale è stato richiesto il permesso di costruire ma non è stato ancora edificato;
- la cui costruzione non sia ancora ultimata, essendo in uno stadio tale da non consentire il rilascio del certificato di agibilità.

Il mancato rilascio della fideiussione, prima o contestualmente alla stipula del contratto, determina la nullità dello stesso, che può essere fatta valere esclusivamente dall'acquirente.

IL MODELLO STANDARD

Con il recente Decreto Ministeriale 125/2022, pubblicato sulla G.U. 24.8.2022, n. 197, il Ministero della Giustizia ha disposto che la fideiussione:

- può essere rilasciata anche congiuntamente da più garanti. In tal caso le singole garanzie possono essere prestate sia con atti separati per ciascun garante e per la relativa quota, sia con unico atto che indichi i garanti e le relative quote;
- deve prevedere l'importo massimo complessivo garantito, corrispondente alle somme e al valore di ogni altro corrispettivo che il costruttore ha riscosso e quelli che, secondo i termini e le modalità stabilite nel contratto, deve ancora riscuotere, senza franchigie;
- è stipulata secondo il modello standard, di cui fa parte integrante la scheda tecnica. Le clausole previste dalla Sezione I del modello standard possono essere modificate solo in senso più favorevole per il beneficiario. Le clausole previste dalla Sezione II sono derogabili su accordo delle parti, fermi restando i principi stabiliti dalla legislazione vigente in materia di fideiussione e cessione del credito.

Le nuove regole sono adottabili a partire dalle fideiussioni stipulate dal 23.09.2022.

Di seguito, un fac-simile del modello di fideiussione.

ALLEGATO A

(art. 1, comma 4)

MODELLO STANDARD DI FIDEIUSSIONE
ai sensi dell'articolo 3, comma 7-bis,
del decreto legislativo 20 giugno 2005, n. 122

DEFINIZIONI

a) «Decreto legislativo»: il decreto legislativo 20 giugno 2005, n. 122 (Disposizioni per la tutela dei diritti patrimoniali degli acquirenti di immobili da costruire a norma della legge 2 agosto 2004, n. 210), come modificato dal “Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza” di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14;

b) «Banca»: impresa autorizzata all’esercizio dell’attività bancaria ai sensi del decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385 (Testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia - TUB);

c) «Impresa di assicurazione»: impresa autorizzata all’esercizio dell’attività assicurativa nel ramo n. 15 (cauzione) di cui all’articolo 2, comma 3, del decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209 (Codice delle assicurazioni private);

d) «Garante»: la Banca o l'Impresa di assicurazione che rilascia la Fideiussione, i cui estremi identificativi sono riportati nella Fideiussione e nella relativa Scheda tecnica;

e) «Beneficiario»: l'acquirente dell'Immobile come definito dall'articolo 1, comma 1, lettera a), del Decreto legislativo, o colui che subentra nella sua posizione giuridica e abbia gli stessi requisiti soggettivi;

f) «Contraente»: il costruttore dell'Immobile come definito dall'articolo 1, comma 1, lettera b), del Decreto legislativo;

g) «Immobile»: l'immobile da costruire come definito dall'articolo 1, comma 1, lettera d), del Decreto legislativo;

h) «Contratto»: il contratto, stipulato per atto pubblico o per scrittura privata autenticata ai sensi dell'articolo 6, comma 1, del Decreto legislativo, che abbia come finalità il trasferimento non immediato della proprietà o di altro diritto reale di godimento su un immobile da costruire o un atto avente le medesime finalità ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del Decreto legislativo e con le esclusioni ivi previste; per le società cooperative, l'atto equipollente di cui all'articolo 2, comma 2, del Decreto legislativo;

i) «Fideiussione o Garanzia»: la garanzia fideiussoria di cui agli articoli 2 e 3 del Decreto legislativo;

l) «Somma garantita o Importo complessivo garantito»: l'importo massimo complessivo della Fideiussione, corrispondente alle somme e al valore di ogni altro eventuale corrispettivo che il Contraente ha riscosso e deve ancora riscuotere dal Beneficiario prima del trasferimento della proprietà dell'Immobile o di altro diritto reale di godimento sullo stesso;

m) «Scheda tecnica»: allegato alla Fideiussione, che riporta i termini della Fideiussione e le condizioni cui la stessa è subordinata.

CONDIZIONI GENERALI DI GARANZIA

Sezione I

Art. 1 - Oggetto della Garanzia

1. Il Garante si impegna nei confronti del Beneficiario - nel caso in cui il Contraente incorra in una situazione di crisi che si intende verificata a norma dell'articolo 3, comma 2, del Decreto legislativo, oppure nel caso di inadempimento all'obbligo assicurativo di cui all'articolo 4 del medesimo decreto legislativo - a rimborsare, nei limiti della Somma garantita indicata nella Scheda tecnica, le somme e il valore di ogni altro eventuale corrispettivo che il Contraente ha riscosso e, secondo i termini e le modalità stabilite nel Contratto, deve ancora riscuotere dal Beneficiario prima del trasferimento della proprietà dell'Immobile o di altro diritto reale di godimento sullo stesso, oltre ai relativi interessi legali maturati fino alla data in cui si è verificata una delle situazioni di crisi di cui all'articolo 3, comma 2 del Decreto legislativo o vi è stato l'inadempimento all'obbligo assicurativo di cui all'articolo 4 dello stesso Decreto legislativo.

Art. 2 - Durata ed efficacia della Garanzia

2. La Garanzia decorre dalla data di stipula del Contratto.
3. L'efficacia della Garanzia cessa automaticamente nel momento in cui il Garante riceve dal Contraente o dal Beneficiario copia dell'atto di trasferimento della proprietà o di altro diritto reale di godimento sull'Immobile o copia dell'atto definitivo di assegnazione del medesimo, contenenti la menzione di cui all'articolo 4, comma 1-quater, del Decreto legislativo.

4. La Garanzia cessa altresì di produrre effetti qualora l'atto di cui al paragrafo precedente sia stipulato nonostante l'inadempimento all'obbligo assicurativo di cui all'articolo 4 del Decreto legislativo.
5. Non è ammesso il recesso da parte del Garante.

Art. 3 - Somma garantita

6. La Fideiussione, anche ai sensi dell'articolo 1938 del codice civile, è prestata per un importo corrispondente alle somme e al valore di ogni altro eventuale corrispettivo che il Contraente ha ricevuto dal Beneficiario, nonché alle somme e al valore di ogni altro corrispettivo che, secondo i termini e le modalità stabilite nel Contratto, il Contraente deve ancora riscuotere, prima del trasferimento o dell'assegnazione della proprietà o di altro diritto reale di godimento sull'immobile.
7. Ai sensi dell'articolo 2, comma 1, secondo periodo, del Decreto legislativo, restano escluse dalla tutela della Garanzia le somme per le quali è pattuito che debbano essere erogate da un soggetto mutuante, nonché i contributi pubblici già assistiti da autonoma garanzia.
8. L'ammontare della somma garantita è indicato nella Scheda tecnica.
9. Il Garante è inoltre tenuto al pagamento degli interessi legali maturati sugli importi corrispondenti alle somme e al valore di ogni altro corrispettivo che il Contraente abbia riscosso dal Beneficiario, fino al momento in cui si è verificata la situazione di crisi di cui all'articolo 3, comma 2, del Decreto legislativo ovvero fino alla data dell'attestazione, da parte del notaio, dell'inadempimento all'obbligo assicurativo di cui all'articolo 4 del medesimo Decreto legislativo.

Art. 4 - Escussione della Garanzia

10. Il Garante provvederà a pagare al Beneficiario la somma garantita, senza la preventiva escussione del debitore principale di cui all'articolo 1944, secondo comma, del codice civile.
11. L'escussione della Garanzia, verificatesi le condizioni di cui all'articolo 3, comma 3, del Decreto legislativo, avviene per l'importo indicato nella richiesta di escussione presentata ai sensi dell'articolo 6, a condizione che tale importo sia pari all'ammontare delle somme e dei valori di ogni altro eventuale corrispettivo effettivamente riscossi dal Costruttore, comprovato da idonea documentazione prodotta in sede di escussione dallo stesso Beneficiario a norma del medesimo articolo 6, e maggiorato degli interessi legali determinati secondo quanto previsto dall'articolo 3.

Art. 5 - Tempi di escussione della Garanzia

12. Nell'ipotesi di cui all'articolo 3, comma 2, lettera a) del Decreto legislativo, la Fideiussione può essere escussa, a condizione che il Beneficiario abbia comunicato al Contraente la propria volontà di recedere dal Contratto, a decorrere dalla data di trascrizione nei Registri Immobiliari, o di annotazione nel Libro Fondiario, del pignoramento relativo all'immobile oggetto del Contratto.
13. Nelle ipotesi di cui alle lettere b), c) e d) dell'articolo 3, comma 2, del Decreto legislativo, la Fideiussione può essere escussa, a condizione che il competente organo della procedura concorsuale non abbia comunicato la volontà di subentrare nel Contratto, a decorrere dalla data di pubblicazione della sentenza dichiarativa del fallimento del Costruttore, oppure dalla data di presentazione della domanda di ammissione alla procedura di concordato preventivo, o ancora dalla data di pubblicazione della sentenza che dichiara lo stato d'insolvenza o, se anteriore, del decreto che dispone la liquidazione coatta amministrativa o l'amministrazione

straordinaria.

14. Nell'ipotesi di inadempimento all'obbligo assicurativo di cui all'articolo 4 del Decreto legislativo, la Fideiussione può essere escussa dalla data dell'attestazione del notaio di non aver ricevuto, entro il giorno fissato per la sottoscrizione dell'atto di trasferimento della proprietà, la polizza assicurativa conforme al decreto ministeriale di cui al medesimo articolo 4, a condizione che il Beneficiario abbia comunicato al Contraente la propria volontà di recedere dal Contratto e non abbia sottoscritto l'atto di trasferimento della proprietà nonostante l'inadempimento all'obbligo assicurativo da parte del Contraente.

Art. 6 - Modalità di escussione della Garanzia

15. L'escussione della Fideiussione deve avvenire esclusivamente mediante richiesta scritta del Beneficiario da inviarsi all'indirizzo del Garante riportato nella Scheda tecnica a mezzo lettera raccomandata con avviso di ricevimento ovvero mediante posta elettronica certificata.
16. La richiesta di escussione deve essere corredata da ricevute di bonifico bancario o di versamento su conto corrente intestato al Contraente o da altra idonea documentazione attestante i pagamenti eseguiti in favore di questo e, in caso di permuta, deve contenere l'indicazione degli atti dai quali rilevare il valore del bene permutato e trasferito quale corrispettivo parziale o totale attribuito al costruttore. Alla richiesta di escussione deve altresì essere allegata la seguente documentazione:
 - a. nell'ipotesi di escussione di cui all'articolo 5, paragrafo 1, copia della comunicazione inviata dal Beneficiario al Costruttore concernente la volontà di recedere dal Contratto, con la prova della sua ricezione, e certificato dei competenti Uffici dell'Agenzia del Territorio attestante la trascrizione del pignoramento sull'Immobile;
 - b. nelle ipotesi di escussione di cui all'articolo 5, paragrafo 2:
 - i. visura dell'ufficio del registro delle imprese istituito presso le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, relativa al Costruttore, comprovante la dichiarazione di fallimento, la dichiarazione dello stato di insolvenza o, se anteriore, l'apertura della procedura di amministrazione straordinaria o di liquidazione coatta amministrativa ovvero la pubblicazione della domanda di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
 - ii. attestazione del Beneficiario, resa mediante dichiarazione redatta ai sensi degli articoli 46 e 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, di non aver ricevuto da parte degli organi della procedura comunicazione di voler subentrare nel Contratto;
 - iii. copia della comunicazione ritualmente effettuata agli organi della procedura stessa con cui è stata manifestata la volontà di escutere la garanzia;
 - c. nell'ipotesi di escussione di cui all'articolo 5, paragrafo 3, attestazione del notaio di non aver ricevuto per la data dell'atto di trasferimento della proprietà la polizza assicurativa conforme al decreto ministeriale di cui all'articolo 4 del Decreto legislativo, e copia della comunicazione concernente la volontà di recedere dal Contratto inviata dal Beneficiario al Contraente con modalità idonee a comprovarne la ricezione.
17. Nel caso in cui abbia escusso la presente fideiussione ed abbia successivamente esercitato il diritto di prelazione nell'acquisto dell'Immobile ad esso riconosciuto dall'articolo 9 del Decreto legislativo ad un prezzo inferiore all'ammontare dell'importo pagato dal Garante in virtù della presente garanzia, il Beneficiario sarà tenuto a restituire al Garante medesimo l'eccedenza di quanto ricevuto, sempre che l'Immobile, a tale data, presenti caratteristiche tipologiche e di finitura corrispondenti a quelle previste nel Contratto. Ove non ricorra tale condizione, la

determinazione dell'ammontare da restituire al Garante sarà oggetto di apposita stima concordata tra il Garante e il Beneficiario ovvero effettuata da un perito nominato di comune accordo. In mancanza di accordo, la stima sarà effettuata da un collegio peritale composto da un perito nominato dal Garante, uno nominato dal Beneficiario e il terzo nominato dai primi due o, in difetto, dal presidente del tribunale competente per territorio, il quale altresì nominerà il perito nel caso in cui una delle parti rifiuti di provvedervi. Ciascuna delle parti sosterrà le spese del perito da lei nominato, e quelle del terzo perito saranno a carico del Beneficiario e del Garante in pari misura.

Art. 7 - Obblighi informativi

18. Salvi gli effetti della Fideiussione, il Beneficiario è tenuto a comunicare tempestivamente al Garante ciascun pagamento eseguito ai sensi del Contratto successivamente alla stipula della presente Fideiussione.
19. Tanto il Contraente quanto il Beneficiario sono tenuti a trasmettere tempestivamente al Garante copia dell'atto di trasferimento della proprietà o altro diritto reale di godimento sull'Immobile ovvero copia dell'atto definitivo di assegnazione del medesimo.
20. Il Contraente, il Beneficiario e il Garante sono tenuti a comunicare tempestivamente ogni variazione dei recapiti inseriti nella Scheda tecnica. In questo caso il Garante trasmette alle altre parti una nuova Scheda tecnica contenente i dati aggiornati.

Art. 8 - Rinuncia al beneficio della preventiva escussione

21. Il Garante rinuncia espressamente al beneficio della preventiva escussione del Contraente di cui all'art. 1944, secondo comma, del codice civile.

Art. 9 - Eccezioni del Garante

22. 1. Il Garante non può eccepire al Beneficiario il mancato pagamento delle commissioni o dei premi dovuti dal Contraente.

Art. 10 - Pagamento della garanzia

23. Il Garante è tenuto a pagare l'importo che risulterà dovuto al Beneficiario, entro il termine di 30 (trenta) giorni dal ricevimento della presentazione della richiesta di escussione con le modalità di cui all'articolo 6.
24. Quando il pagamento non avviene nel predetto termine per causa imputabile al Garante, quest'ultimo è tenuto a rimborsare al Beneficiario le spese da lui effettivamente sostenute e necessarie per conseguire il pagamento, oltre ai relativi interessi.

Art. 11 - Forma delle comunicazioni

25. Tutte le comunicazioni e notifiche dipendenti dalla presente Fideiussione, per essere valide, devono essere fatte esclusivamente con lettera raccomandata con avviso di ricevimento o mediante posta elettronica certificata, inviate agli indirizzi indicati nella Scheda tecnica.

Art. 12 - Modifiche

26. La presente Fideiussione è valida ed efficace esclusivamente in relazione ai dati in essa contenuti. Eventuali modifiche ai dati medesimi, che potranno essere convenute tra Beneficiario e Contraente, dovranno essere comunicate al Garante e,

se da esso accettate, saranno garantite mediante il rilascio di un atto integrativo del presente atto di fideiussione e di una nuova Scheda tecnica contenente i dati aggiornati.

27. Eventuali modifiche soggettive della persona del Beneficiario dovranno essere comunicate al Garante, che provvederà a trasmettere alle altre parti una nuova Scheda tecnica contenente i dati aggiornati, e non determineranno caducazione della Garanzia, purché permangano i requisiti soggettivi di cui all'articolo 1, lettera a), del Decreto legislativo.

Art. 13 - Legge applicabile

28. La presente fideiussione è regolata dalla legge italiana.

Art. 14 - Foro competente

29. Per tutte le controversie che riguardano la validità, l'efficacia, l'interpretazione e l'escussione della fideiussione è competente il Foro individuato ai sensi della normativa vigente.

Sezione II

Art. 15 – Cessione del beneficio

30. Il beneficio della Fideiussione e dei crediti da essa derivanti non può essere ceduto senza il preventivo assenso scritto del Garante.
31. Ai cessionari viene comunque riconosciuto il solo diritto di cessionari del beneficio della garanzia e di eventuali crediti da essa derivanti, senza che ciò comporti alcuna successione nel contratto con il Garante né traslazione degli oneri ed obblighi da questo previsti, che resteranno quindi ad esclusivo ed integrale carico del Beneficiario e fermo restando che l'esercizio del diritto di escussione potrà essere esercitato esclusivamente dal Beneficiario. L'indennizzo eventualmente dovuto al Beneficiario sarà versato dal Garante nelle forme indicate dal cessionario.

Art. 16 - Surrogazione e rivalsa

32. Nel limite di quanto da esso corrisposto, il Garante è surrogato al Beneficiario in tutti i diritti, ragioni e azioni verso il Contraente, suoi coobbligati, successori, aventi causa e terzi responsabili o in qualsiasi modo obbligati.
33. Il Beneficiario fornirà al Garante tutti i documenti eventualmente necessari per il proficuo esperimento dell'azione verso il Contraente.
34. Il Garante ha altresì diritto di rivalsa verso il Contraente per le somme pagate in forza della presente Garanzia.

Art. 17 - Sanzioni Internazionali

35. 1. Nessun garante è tenuto a fornire la copertura e a prestare il beneficio conseguente o a pagare alcuna pretesa, nella misura in cui la fornitura di tale copertura, la prestazione di tali benefici o il pagamento di tale pretesa possa esporre il garante stesso a qualsivoglia sanzione, divieto o restrizione ai sensi delle risoluzioni delle Nazioni Unite ovvero sanzioni economiche o commerciali, legislative o regolamentari dell'Unione Europea, degli Stati Uniti d'America, dell'Area Economica Europea o di qualunque altra legge nazionale applicabile in materia di sanzioni economiche o commerciali o embargo internazionale.

Data

Firma (Contraente)

Firma (Garante)

Firma (Beneficiario)

ESCUSSIONE DELLA GARANZIA

Ai sensi dell'articolo 4, di cui all'allegato A del D.lgs. 122/2005, il garante deve provvedere a pagare il corrispettivo dovuto al beneficiario, senza la preventiva escussione del debitore, per l'importo indicato nella richiesta di escussione, a condizione che *"tale importo sia pari all'ammontare delle somme e dei valori di ogni altro eventuale corrispettivo effettivamente riscossi dal Costruttore, comprovato da idonea documentazione prodotta in sede di escussione dallo stesso Beneficiario a norma del medesimo articolo 6, e maggiorato degli interessi legali determinati secondo quanto previsto dall'articolo 3"*.

Riguardo ai tempi di escussione, la fideiussione può essere escussa, a condizione che il beneficiario abbia comunicato il proprio recesso dal contratto, a decorrere dalla data di trascrizione nei registri Immobiliari, del pignoramento relativo all'immobile oggetto del contratto.

L'escussione della Fideiussione deve avvenire esclusivamente mediante richiesta scritta del Beneficiario da inviarsi all'indirizzo del Garante riportato nella Scheda tecnica a mezzo lettera raccomandata con avviso di ricevimento ovvero mediante posta elettronica certificata. Come precisato al comma 2, di cui all'articolo 4 dell'allegato A, *"la richiesta di escussione deve essere corredata da ricevute di bonifico bancario o di versamento su conto corrente intestato al Contraente o da altra idonea documentazione attestante i pagamenti eseguiti in favore di questo e, in caso di permuta, deve contenere l'indicazione degli atti dai quali rilevare il valore del bene permutato e trasferito quale corrispettivo parziale o totale attribuito al costruttore"*. Alla richiesta di escussione devono essere allegati:

- nell'ipotesi di escussione di cui all'articolo 5, paragrafo 1, D.lgs. 122/2005 copia della comunicazione inviata dal Beneficiario al Costruttore concernente la volontà di recedere dal Contratto, con la prova della sua ricezione, e certificato dei competenti Uffici dell'Agenzia del Territorio attestante la trascrizione del pignoramento sull'Immobile;
- nelle ipotesi di escussione di cui all'articolo 5, paragrafo 2, D.lgs. 122/2005, ovvero nel caso in cui il costruttore sia entrato in una delle procedure concorsuali di cui al D.lgs. 14/2019:
 - o visura dell'ufficio del registro delle imprese istituito presso le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura, relativa al Costruttore, comprovante la dichiarazione di fallimento, la dichiarazione dello stato di insolvenza o, se anteriore, l'apertura della procedura di amministrazione straordinaria o di liquidazione coatta amministrativa ovvero la pubblicazione della domanda di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
 - o attestazione del Beneficiario, resa mediante dichiarazione redatta ai sensi degli articoli 46 e 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, di non aver ricevuto da parte degli organi della procedura comunicazione di voler subentrare nel Contratto;
 - o copia della comunicazione ritualmente effettuata agli organi della procedura stessa con cui è stata manifestata la volontà di escutere la garanzia;
- nell'ipotesi di escussione di cui all'articolo 5, paragrafo 3, attestazione del notaio di non aver ricevuto per la data dell'atto di trasferimento della proprietà la polizza assicurativa conforme al decreto ministeriale di cui all'articolo 4 del Decreto legislativo, e copia della comunicazione concernente la volontà di recedere dal Contratto inviata dal Beneficiario al Contraente con modalità idonee a comprovarne la ricezione.

Nel momento in cui il beneficiario abbia escusso la garanzia del costruttore e, allo stesso tempo, acquistato l'immobile con diritto di prelazione, ad un prezzo inferiore rispetto a quello pagato dal garante in virtù della garanzia, il beneficiario è tenuto a restituire il maggiore importo, sempreché l'immobile, a tale data, presenti caratteristiche tipologiche e di finitura corrispondenti a quelle previste nel Contratto. Ove non ricorra tale condizione, la determinazione dell'ammontare da restituire al Garante sarà oggetto di apposita stima concordata tra il Garante e il Beneficiario ovvero effettuata da un perito nominato di comune accordo.

LA SCHEDA TECNICA

La presente Scheda Tecnica costituisce parte integrante del modello standard di garanzia fideiussoria di cui al sopracitato Decreto e riporta i dati e le informazioni necessarie all'attivazione della predetta fideiussione.

SCHEDA TECNICA DEL MODELLO STANDARD DI GARANZIA FIDEIUSSORIA ai sensi dell'articolo 3, comma 7-bis, del decreto legislativo 20 giugno 2005, n. 122

Garanzia fideiussoria n°		Garante (denominazione di direzione/dipendenza/agenzia; estremi autorizzazione e n° iscrizione albo/registo/elenco)	
Comune	Via	CAP	Prov.
C.F./P.IVA		PEC	

Contraente			
Comune	Via/p.zza n. civico	CAP	Prov.
C.F./P.IVA		PEC	

Beneficiario			
Comune	Via/p.zza n. civico	CAP	Prov.
C.F./P.IVA		PEC/email	

Descrizione e destinazione dell'immobile da costruire:			
Comune	Via/p.zza n. civico	CAP	Prov.
Titolo abilitativo		Richiesto/rilasciato in data	
Prezzo complessivo		Data prevista del trasferimento della proprietà	
€			

Somma garantita o Importo complessivo garantito
€

Emessa in tre originali ad un solo effetto il (gg/mm/aaaa)

Il Contraente

Il Garante

Il Beneficiario

L'Approfondimento – 3

Tassazione in presenza di cessione quote di società personali

di Gianfranco Costa

Premessa

Quante volte non ci troviamo di fronte al dubbio, a seguito di una cessione di quote di soci di società personali, per individuare il soggetto tenuto a pagare le imposte.

Ecco che, visto l'imminente termine di presentazione delle dichiarazioni, si ritiene utile affrontare il tema dell'attribuzione del reddito delle società personali, quando nel corso del 2021 siano intervenute modifiche nella compagine sociale.

È importante chiarire, infatti, se le modifiche assumano rilevanza sin dal periodo d'imposta di esecuzione ovvero dal periodo d'imposta successivo.

Il regime di trasparenza

Sulla scorta della risposta a interpello n. 116 del 2020, se lo statuto non include una clausola di ripartizione dell'utile in misura diversa da quella proporzionale al capitale, le cessioni interne delle quote di capitale (cioè senza l'ingresso di nuovi soci) assumono efficacia dal periodo d'imposta di esecuzione e l'attribuzione del reddito della società avviene in base alla partecipazione al capitale di ciascun socio come risultante alla fine del periodo d'imposta.

Infatti, l'articolo 5 del Testo Unico delle imposte sui redditi stabilisce che "i redditi delle società semplici, in nome collettivo e in accomandata semplice residenti nel territorio dello Stato sono imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili".

Come sappiamo tale disposizione sancisce il consolidato principio di trasparenza delle società di persone, in base al quale il reddito prodotto dalla società viene attribuito ai soci a prescindere dall'effettiva percezione dell'utile.

Proseguendo l'analisi dell'articolo 5, leggiamo nel successivo comma 2 che "le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionate al valore dei conferimenti dei soci se non risultano determinate diversamente dall'atto pubblico o dalla scrittura privata autenticata di costituzione o da altro atto pubblico o scrittura autenticata di data anteriore all'inizio del periodo di imposta; se il valore dei conferimenti non risulta determinato, le quote si presumono uguali".

Quanto letto conferma, prima di tutto, una consolidata prassi comportamentale ove i soci possono aver effettuato un determinato conferimento che gli attribuisce una altrettanta percentuale di possesso della società e contemporaneamente stabilire che gli utili vengano attribuiti in misura diversa dalla quota di partecipazione.

Ed infatti, il reddito prodotto dalla società è attribuito ai soci secondo uno dei seguenti criteri:

- in proporzione ai conferimenti dei soci: si tratta della regola generale in base alla quale il reddito è attribuito nella medesima percentuale di partecipazione al capitale di ciascun socio;
- in misura diversa da quella proporzionale al capitale, qualora lo statuto della società in sede di costituzione preveda una clausola di attribuzione dell'utile in misura diversa da quella proporzionale al capitale; le modalità di attribuzione dell'utile possono essere modificate tramite scrittura privata autenticata o atto pubblico, ma l'effetto di tali modifiche viene riconosciuto solo dal periodo d'imposta successivo;
- in via del tutto residuale la partecipazione agli utili si presume in misura paritaria tra i soci, qualora i conferimenti non siano valorizzati dall'atto costitutivo, e pertanto il reddito viene ripartito in eguale misura tra i soci.

In base al tenore letterale della disposizione è quindi possibile affermare che l'attribuzione del reddito avviene:

- a. in base al criterio generale di partecipazione del socio al capitale,
- b. in via subordinata, nella diversa misura rispetto a quella proporzionale al capitale prevista dallo statuto,
- c. in ulteriore subordine, in parti uguali tra tutti i soci qualora la misura dei conferimenti non sia determinata.

Trasferimento quote infra-annuali

La struttura del comma 2 dell'art. 5 TUIR come descritta nel precedente paragrafo, che evidenzia la presenza di una regola generale (attribuzione del reddito in base alla partecipazione al capitale) e di una deroga (attribuzione del reddito in base alle regole di attribuzione dell'utile previste dallo statuto, se diverse da quella proporzionale ai conferimenti), permette di affermare che le cessioni di quote di capitale avvenute in corso d'anno assumano efficacia ai fini dell'attribuzione del reddito ai soci dal medesimo periodo di imposta in cui sono eseguite.

Questo principio è stato confermato dalla stessa Amministrazione finanziaria (R.M. 24 maggio 1995, n. 127 e istruzioni alla compilazione del modello Redditi SP, quadro RO), che nell'ipotesi di ingresso di un nuovo socio nel corso dell'esercizio, ha stabilito che l'attribuzione del reddito avviene sulla base delle quote di partecipazione al capitale sociale esistente alla chiusura del periodo di imposta.

L'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria consente di affermare che, indipendentemente dal momento in cui la cessione delle quote è materialmente eseguita, il reddito deve essere attribuito ai soci in base alle quote di partecipazione al capitale, come ripartito alla fine del periodo di imposta.

La nuova ripartizione delle quote di capitale tra i medesimi soci

Questa interpretazione può essere estesa anche alle ipotesi in cui la compagine sociale muti in ordine alla partecipazione al capitale, pur mantenendo invariati i soci già esistenti. Così, ad esempio, la cessione di una quota di capitale da un socio all'altro deve essere considerata ai fini della nuova ripartizione del reddito prodotto dalla società nel periodo di imposta in cui tale cessione è avvenuta.

Questo in quanto la cessione di quote tra i medesimi soci determina una diversa partecipazione al capitale, da cui deriva specularmente e proporzionalmente, una modifica della partecipazione all'utile, fattispecie disciplinata dal primo periodo del comma 2 dell'articolo 5 del TUIR.

Pertanto, la ripartizione del reddito deve avvenire sulla base della "nuova" partecipazione al capitale come risultante alla fine del periodo d'imposta, ancorché la composizione soggettiva della compagine sociale non sia mutata.

Ciò è diretta conseguenza della “regola generale” di ripartizione del reddito prevista dall'articolo 5, comma 2, primo periodo: mutando in corso dell'esercizio la partecipazione al capitale, deve necessariamente essere modificata la percentuale di ripartizione del reddito.

Lo schema sarebbe il seguente:

Nome socio	Quota di possesso	Quota riparto utili	Nuova quota	Nuovo riparto
Rossi	60%	60%	80%	80%
Bianchi	40%	40%	20%	20%

Modifica della sola ripartizione dell'utile

Nei paragrafi precedenti abbiamo visto che in capo a ciascun socio viene modificata la percentuale di proprietà della società.

Esiste però un ulteriore criterio di riparto degli utili che, sostanzialmente non è legato alla proprietà della quota.

Esemplificando:

Nome socio	Quota di possesso della società	Quota di riparto degli utili
Rossi	60%	50%
Bianchi	40%	50%

Tale situazione si manifesta nei casi in cui un socio aveva più disponibilità dell'altro in sede di apporto ma decidono di ripartirsi gli utili in maniera paritaria in quanto entrambi apportano il loro lavoro nell'impresa.

Poniamo ora che il socio Rossi concordi che parteciperà in misura minore al lavoro nella società e che, quindi si voglia modificare solamente la ripartizione degli utili.

Continuando con l'esempio:

Nome socio	Quota di possesso	Quota riparto utili	Nuova quota riparto utili
Rossi	60%	50%	30%
Bianchi	40%	50%	70%

Dal punto di vista fiscale, si giunge ad un differente risultato qualora i soci, anziché effettuare una cessione di quote di partecipazione al capitale, procedano a una modifica dello statuto, introducendo una diversa modalità/quantità di ripartizione dell'utile, "indipendente" dalla partecipazione al capitale dell'ente.

Le due operazioni a raffronto non sono sovrapponibili, ancorché entrambe producano una diversa ripartizione dell'utile della società.

La semplice modifica dello statuto in ordine alla modalità di ripartizione dell'utile, ai fini tributari è disciplinata dalla deroga contenuta nel secondo periodo, comma 2, dell'articolo 5 TUIR, con l'effetto che tale modifica assume rilievo ai fini della ripartizione del reddito solo dal periodo di imposta successivo.

La cessione di quote

Una situazione più complessa viene a crearsi in quelle ipotesi in cui i soci, oltre ad effettuare una cessione delle quote di capitale, procedano anche alla modifica della clausola statutaria relativa alla ripartizione dell'utile.

Ad esempio, potrebbe accadere che i soci di una società, recante una clausola di ripartizione dell'utile non proporzionale, modifichino la propria partecipazione al capitale mediante la cessione di quote tra gli stessi e, unitamente, rendano la partecipazione agli utili proporzionale alla partecipazione al capitale sociale tramite una modifica dello statuto. In tale ipotesi ci si domanda se la modifica operata espliciti effetti immediati o sia differita al periodo d'imposta successivo per effetto del secondo periodo, comma 2, articolo 5 TUIR.

Il caso è stato sottoposto all'Agenzia delle entrate che ha reso la risposta a interpello n. 116 del 23/4/2020. Il quesito tratto di una società in accomandita semplice partecipata da tre soci, tra cui un socio d'opera privo di quote di capitale, ha uno statuto recante una clausola di ripartizione dell'utile "non proporzionale" ai conferimenti. A seguito di una

cessione delle quote avvenuta tra i tre soci, le partecipazioni dei soci mutano, avendo il socio d'opera acquisito dagli altri due soci una partecipazione complessiva del 33%. Viene inoltre modificata la clausola dello statuto relativa alla partecipazione agli utili, che da "non proporzionale" diventa "proporzionale" al capitale.

In sintesi, la situazione può essere così rappresentata:

Situazione ante cessione

	Partecipazione al capitale	Partecipazione agli utili
Socio A	50%	27,50%
Socio B	50%	27,50%
Socio C	0%	40%

Situazione post cessione

	Partecipazione al capitale	Partecipazione agli utili
Socio A	33,33%	33,33%
Socio B	33,33%	33,33%
Socio C	33,33%	33,33%

Alla luce della descritta operazione, veniva chiesto all'Agenzia delle Entrate se le modifiche operate ai fini dell'attribuzione del reddito assumano rilevanza sin dal periodo di imposta di esecuzione (articolo 5, comma 2, primo periodo, TUIR) o se gli effetti debbano essere differiti al periodo di imposta successivo (art. 5, comma 2, secondo periodo, TUIR).

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che nella fattispecie descritta la modifica ha effetti sulla misura di attribuzione del reddito ai soci solo dall'esercizio successivo. In particolare, viene posto in evidenza che l'operazione ha comportato una modifica della partecipazione all'utile da parte del socio d'opera e, quindi, la stessa non può avere effetti immediati. Pertanto, sottolinea l'Agenzia, il reddito del periodo di imposta in cui

l'operazione è stata realizzata deve essere attribuito ai soci in base alla precedente percentuale di attribuzione degli utili, come prevista dallo statuto ante modifica.

Interpretazione per assimilazione

L'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate sull'operazione descritta conferma che le cessioni di quote tra i medesimi soci assumono efficacia dal periodo di imposta in cui sono eseguite, in assenza di una modifica della clausola dello statuto che disciplina l'attribuzione degli utili.

Nel caso analizzato nel paragrafo precedente, infatti, gli effetti delle cessioni di quote tra i medesimi soci vengono differiti al periodo di imposta successivo, nonostante la partecipazione agli utili dopo l'operazione diventi "proporzionale" al capitale, ma solamente in funzione del fatto che i soci hanno modificato lo statuto.

Nel caso dell'interpello, infatti, lo statuto recava una clausola di ripartizione dell'utile "non proporzionale" al capitale. Per ottenere il risultato voluto dai soci (cioè, partecipazione agli utili proporzionale ai conferimenti), è stato necessario procedere a una modifica dello statuto, ponendo in essere un atto che, in base all'articolo 5 TUIR, può avere effetto solo dal periodo di imposta successivo.

Si ritiene, quindi, che nelle ipotesi in cui lo statuto non includa una clausola di ripartizione dell'utile in misura diversa da quella proporzionale al capitale, le cessioni interne delle quote di capitale (cioè senza l'ingresso di nuovi soci) assumano efficacia sin dal periodo di imposta di esecuzione ai fini dell'attribuzione del reddito della società, che avviene in base alla partecipazione al capitale di ciascun socio come risultante alla fine del periodo di imposta.

Diversamente, la modifica statutaria della distribuzione degli utili ha efficacia del periodo d'imposta successivo.

Le prossime scadenze



30 settembre 2022

REDDITI 2022

I soggetti non titolari di partita Iva, che hanno scelto di rateizzare le imposte derivanti dalla dichiarazione dei redditi devono effettuare i relativi versamenti.

MODELLO 730

Termine di trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate delle dichiarazioni presentate dal contribuente dal 1 al 30.09.

ELENCHI INTRASTAT

Termine per la presentazione telematica degli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.

RIMBORSO IVA ESTERA

Termine di presentazione della richiesta di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di altro Stato Europeo assolta sugli acquisti.

IMPOSTA DI REGISTRO

Termine ultimo per versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili, con decorrenza 1° del mese, e di quella inerente ai rinnovi e alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca.

IMPOSTA DI BOLLO

Termine di versamento dell'imposta di bollo relativa al 1° trimestre 2022 di importo inferiore a € 250. Termine di versamento dell'imposta di bollo relativa al 2° trimestre 2022.

16 ottobre 2022

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine ultimo concesso ai contribuenti mensili per operare la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.

VERSAMENTO RITENUTE

Termine ultimo per il versamento delle ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

DIVIDENDI

Termine per versare tramite modello F24, le ritenute sui dividendi corrisposti nel trimestre solare precedente e deliberati dal 1.07.1998, nonché delle ritenute sui dividendi in natura versate dai soci nello stesso periodo.

IVA

Termine per versare la rata dell'Iva relativa all'anno d'imposta 2021 derivante dalla dichiarazione annuale con gli interessi.

SOSPENSIONE VERSAMENTI COVID

Versamento della 22^a rata (di massimo 24) del 50% degli importi sospesi da marzo a maggio 2020 (D.L. 34/2020, D.L. 104/2020).
