



# TeamSystem Review

| n. 263

# LYNFA® Gestione dello Studio

**Gestione dello Studio, integrato in LYNFA**, ti aiuta a controllare, gestire e sviluppare tutte le attività del tuo Studio, dall'acquisizione cliente al controllo di gestione, dai controlli antiriciclaggio alla rilevazione di tempi e costi.

Pensato per realtà di qualsiasi dimensione, dalle più piccole a quelle con decine di posti di lavoro, Gestione dello Studio si adatta perfettamente alle tue esigenze.

Grazie a Gestione dello Studio ti sarà facile seguire tutti gli impegni, verificare lo stato di avanzamento delle attività e conoscere la redditività dello Studio.

**Grazie a Gestione dello Studio avrai:**

**1. Funzionalità semplici per gestire mandati e pratiche** in modo razionale.

**2. Strumenti completi per pianificare e redicontare**

il tempo dedicato alle attività.

**3. Automatismi integrati per fatturare** rapidamente e senza errori.

**4. Grafici chiari e intuitivi** per conoscere e controllare il tuo business in modo consapevole.

Gestione dello Studio è il sistema integrato con il quale puoi:

- pianificare, controllare e gestire le attività dello Studio,
- governare e automatizzare i processi amministrativi e gestionali,
- attuare il controllo di gestione e l'analisi delle marginalità.

[www.teamssystem.com](http://www.teamssystem.com)

 **TeamSystem®**

**TeamSystem**  
Review

Periodico  
di informazione  
fiscale

Editrice TeamSystem  
Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro  
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino  
Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

Redazione:

 **Euroconference**  
Editoria

S.E. o O.

Riproduzione vietata

## **Schede operative**

In Gazzetta il D.L. fiscale	<b>2</b>
Gli accertamenti firmati digitalmente	<b>6</b>
Operazioni immobiliari: l'obbligo o meno di aprire la partita Iva	<b>13</b>
Gruppo Iva e Iva di gruppo a confronto	<b>19</b>

## **Scadenzario**

Scadenze del mese di dicembre	<b>26</b>
-------------------------------	-----------

## In Gazzetta il D.L. fiscale

**È** stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 247 del 23 ottobre 2018, il D.L. 119/2018 "Disposizioni urgenti in materia fiscale e finanziaria" di cui si offre un quadro sinottico.

Il decreto contiene le norme relative alla c.d. pace fiscale, alla rottamazione ter, alla fatturazione elettronica nonché altre disposizioni di natura fiscale.

Ai sensi dell'articolo 27, le norme contenute nel decreto, salvo decorrenze diverse espressamente previste, entra in vigore a partire dal 24 ottobre, giorno successivo a quello della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

### Definizione agevolata dei pvc

La sintesi delle novità	Le date rilevanti
<p>È concessa al contribuente la possibilità di definire il contenuto integrale dei pvc, pagando soltanto gli importi dovuti a titolo di imposta.</p> <p>Sono dovuti gli interessi di mora soltanto per i debiti relativi alle risorse proprie dell'UE, mentre le sanzioni non sono mai dovute.</p> <p>Possono essere in tal modo regolarizzate le violazioni contestate in materia di imposte sui redditi, addizionali, contributi previdenziali, ritenute, imposte sostitutive, Irap, Iva, Ivie e Ivafe.</p> <p>Ai fini della regolarizzazione non possono essere utilizzate le perdite di precedenti esercizi.</p> <p>La definizione si perfeziona con la presentazione della dichiarazione e il versamento in un'unica soluzione o della prima rata: il mancato perfezionamento comporta la notifica, da parte degli uffici, degli atti relativi alle violazioni contestate</p>	<p>Possono essere oggetto di definizione i pvc consegnati entro il 24 ottobre 2018 per i quali, alla stessa data, non sia stato ancora notificato un avviso di accertamento o ricevuto un invito al contraddittorio.</p> <p>La dichiarazione per regolarizzare le violazioni deve essere presentata entro il 31 maggio 2019 (le modalità saranno stabilite con provvedimento dell'Agenzia delle entrate).</p> <p>Le maggiori imposte autoliquidate, senza alcuna sanzione, devono essere versate entro il 31 maggio 2019 (è ammesso il pagamento rateale, sebbene sia esclusa la compensazione).</p> <p>Con riferimento ai periodi d'imposta sino al 31 dicembre 2015, oggetto di pvc "definibili", i termini di accertamento sono prorogati di 2 anni</p>

### Definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento

La sintesi delle novità	Le date rilevanti
<p>Gli avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e di liquidazione, gli atti di recupero possono essere definiti con il pagamento degli importi dovuti a titolo di imposta, senza alcun pagamento di sanzioni, interessi e accessori.</p> <p>Possono essere altresì oggetto di definizione agevolata:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>le somme contenute negli inviti al contraddittorio notificati entro il 24 ottobre 2018,</li><li>gli accertamenti con adesione sottoscritti entro il 24 ottobre 2018.</li></ul> <p>La definizione si perfeziona con il versamento in un'unica soluzione o della prima rata: il mancato perfezionamento comporta la prosecuzione, da parte degli uffici, delle ordinarie attività relative a ciascuno dei richiamati provvedimenti</p>	<p>Sono definibili gli atti notificati entro il 24 ottobre 2018.</p> <p>Alla stessa data gli atti devono essere non impugnati, sebbene ancora impugnabili.</p> <p>Il pagamento deve avvenire entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto (23 novembre 2018), oppure, se più ampio, entro il termine ordinariamente previsto per la proposizione del ricorso che residua dopo l'entrata in vigore del decreto.</p> <p>È ammesso il pagamento rateale (massimo 20 rate trimestrali), sebbene sia esclusa la compensazione</p>

# Schede operative

<b>Rottamazione-ter</b>	
<b>La sintesi delle novità</b>	<b>Le date rilevanti</b>
<p>I debiti affidati agli agenti della riscossione possono essere estinti con il solo pagamento degli importi dovuti a titolo di capitale, interessi, aggi e rimborsi delle spese esecutive.</p> <p>L'integrale pagamento entro il 7 dicembre delle somme dovute a seguito della rottamazione-<i>bis</i> comporta il differimento automatico del versamento delle somme restanti, che è previsto in 10 rate semestrali: a tal fine l'agente della riscossione invia apposita comunicazione, tenendo anche conto delle mini-cartelle stralciate e allegando i bollettini di pagamento</p>	<p>Possono essere oggetto di rottamazione i carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017.</p> <p>Le domande devono essere presentate dai contribuenti entro il 30 aprile 2019.</p> <p>Entro il 30 giugno 2019 l'agente della riscossione comunica l'ammontare delle somme dovute e le scadenze delle rate richieste.</p> <p>Gli importi devono essere versati entro il 31 luglio 2019 o in 10 rate semestrali, scadenti il 31 luglio e il 30 novembre di ogni anno, a decorrere dal 2019.</p> <p>In caso di pagamento rateale sono dovuti gli interessi al tasso del 2%</p>

<b>Stralcio delle mini-cartelle</b>	
<b>La sintesi delle novità</b>	<b>Le date rilevanti</b>
<p>I debiti di importo fino a 1.000 euro sono automaticamente annullati.</p> <p>Le somme versate in passato restano definitivamente acquisite; quelle versate, invece, dal 24 ottobre 2018 sono imputate alle rate da corrispondersi per altri debiti inclusi nella definizione agevolata</p>	<p>Lo stralcio è previsto per i carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010</p>

<b>Definizione delle liti pendenti</b>	
<b>La sintesi delle novità</b>	<b>Le date rilevanti</b>
<p>Le controversie tributarie possono essere definite con il pagamento di un importo pari al valore della controversia, con stralcio, quindi, degli importi dovuti a titolo di interessi ed eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato.</p> <p>In caso di soccombenza dell'Agenzia delle entrate in primo grado è richiesto il pagamento della metà del valore della controversia; in caso di soccombenza in secondo grado, l'importo è ulteriormente ridotto ed è pari a 1/5 del valore della controversia.</p> <p>Se gli importi dovuti superano 1.000 euro è ammesso il pagamento in massimo 20 rate trimestrali. È tuttavia esclusa la compensazione</p>	<p>Possono essere definite con la richiamata procedura le controversie con riferimento alle quali il ricorso sia stato notificato alla controparte entro il 24 ottobre 2018.</p> <p>Ai fini dell'individuazione degli importi dovuti rilevano le sentenze depositate al 24 ottobre 2018.</p> <p>La domanda di definizione deve essere presentata entro il 31 maggio 2019.</p> <p>Il diniego alla definizione deve essere notificato entro il 31 luglio 2020.</p> <p>Per le controversie definibili sono sospesi per 9 mesi i termini di impugnazione e di riassunzione che scadono tra il 24 ottobre 2018 e il 31 luglio 2019</p>

<b>Dichiarazione integrativa speciale</b>	
<b>La sintesi delle novità</b>	<b>Le date rilevanti</b>
<p>I contribuenti possono correggere errori o omissioni e integrare le dichiarazioni presentate negli anni precedenti pagando:</p>	<p>Possono essere corrette le dichiarazioni fiscali presentate entro il 31 ottobre 2017.</p>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• un'imposta sostitutiva del 20% ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dei contributi previdenziali e dell'Irap; un'imposta sostitutiva determinando applicando sulle maggiori ritenute un'aliquota del 20%;</li> <li>• l'aliquota media per l'Iva.</li> </ul> <p>L'integrazione degli imponibili è ammessa nel limite di 100.000 euro annuo, e comunque non oltre il 30% di quanto dichiarato; è comunque ammessa l'integrazione fino a 30.000 euro in caso di dichiarazione con imponibile minore a 100.000 euro.</p> <p>È inoltre necessario:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• che il contribuente abbia presentato la dichiarazione fiscale in tutti gli anni di imposta dal 2013 al 2016 (se obbligato);</li> <li>• che il contribuente non abbia avuto formale conoscenza di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.</li> </ul> <p>La dichiarazione speciale integrativa costituisce titolo per la riscossione in caso di mancato versamento degli importi dovuti.</p> <p>La dichiarazione speciale integrativa non può essere presentata per l'emersione di attività detenute all'estero</p>	<p>La dichiarazione integrativa speciale può essere presentata fino al 31 maggio 2019.</p> <p>Il pagamento dei maggiori importi deve essere effettuato entro il 31 luglio 2019.</p> <p>È possibile il pagamento rateale in 10 rate semestrali: in tal caso la prima rata deve essere pagata entro il 30 settembre 2019.</p> <p>È esclusa la compensazione</p>
---	---

<b>Fattura elettronica, termini di emissione e registrazione delle fatture</b>	
<b>La sintesi delle novità</b>	<b>Le date rilevanti</b>
<p>Per il primo semestre 2019 non sono applicate sanzioni se la fattura elettronica è trasmessa entro il termine per la liquidazione periodica Iva. La sanzione è invece ridotta all'80% e la fattura è emessa entro il termine di effettuazione della liquidazione Iva del periodo successivo.</p> <p>Dopo il primo semestre, la fattura deve essere emessa entro 10 giorni dall'effettuazione dell'operazione, e nella fattura deve essere indicata la data di effettuazione dell'operazione.</p> <p>Le fatture emesse devono essere annotate nell'apposito registro entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione stessa.</p> <p>Non devono essere più numerate progressivamente le fatture ricevute.</p> <p>Il diritto di detrazione Iva può essere esercitato in relazione a tutti i documenti ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo (fanno tuttavia eccezione i documenti di acquisto relativi a operazioni effettuate nell'anno precedente)</p>	<p>La data rilevante, in questo caso, è il 30 giugno 2019:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• prima di questa data, infatti, trovano applicazione le particolari disposizioni in materia sanzionatoria</li> <li>• dal 1° luglio 2019, invece, devono essere applicate le nuove norme riguardanti i termini di emissione delle fatture</li> </ul>

<b>Trasmissione telematica dei corrispettivi</b>	
<b>La sintesi delle novità</b>	<b>Le date rilevanti</b>
<p>È prevista l'introduzione dell'obbligo di trasmissione telematica dall'Agenzia delle entrate dei dati relativi ai corrispettivi giornalieri. La memorizzazione e la trasmissione dei dati sostituiscono gli obblighi di registrazione dei corrispettivi; permane invece l'obbligo di tenuta dei registri Iva per i contribuenti semplificati che optano per il c.d. "metodo del registrato" (articolo 18, comma 5, D.P.R. 600/1973).</p>	<p>La trasmissione telematica dei corrispettivi è prevista:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• dal 1° luglio 2019 per i soggetti con volume d'affari superiore a 400.000 euro,</li><li>• dal 1° gennaio 2020 per gli altri soggetti (salvo esclusioni da definire con decreto del Mef)</li></ul>
<p>Negli anni 2019 e 2020 è prevista la concessione di un contributo pari al 50% della spesa sostenuta, per un massimo di 250 euro in caso di acquisto e di 50 euro in caso di adattamento, per ogni strumento mediante il quale effettuare la memorizzazione e la trasmissione dei dati. Il contributo è anticipato dal fornitore sotto forma di sconto sul prezzo praticato ed è rimborsato mediante credito d'imposta</p>	

<b>Processo tributario telematico</b>	
<b>La sintesi delle novità</b>	<b>Le date rilevanti</b>
<p>Il processo telematico diventa obbligatorio e sono introdotte una serie di novità riguardanti il processo tributario.</p> <p>È inoltre prevista la possibilità di partecipare all'udienza pubblica a distanza, mediante collegamento audiovisivo</p>	<p>Il processo telematico è obbligatorio nei giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato a decorrere dal 1° luglio 2019</p>

## Gli accertamenti firmati digitalmente

**I** destinatario di un avviso di accertamento proveniente dall'Amministrazione finanziaria ha la possibilità di difendersi, oltre che per i motivi sostanziali afferenti all'imposta addebitata e alla condotta degli uffici accertatori, anche per i vizi formali dell'atto notificato. La disciplina prevede, infatti, determinati elementi essenziali di validità dell'atto, in assenza dei quali l'accertamento è da considerarsi nullo. Tra questi elementi vi è la sottoscrizione dell'avviso da parte di un soggetto avente idonei poteri, in quanto svolgente carriera direttiva o validamente delegato da un dirigente qualificato. Ma quali ulteriori problematiche sottende la sottoscrizione dell'accertamento in formato digitale?

### La sottoscrizione degli atti

L'articolo 42, D.P.R. 600/1973 sancisce al primo comma che "gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato"<sup>1</sup>, mentre al terzo e ultimo comma prevede "l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni, la motivazione di cui al presente articolo e a esso non è allegata la documentazione di cui all'ultimo periodo del secondo comma"<sup>2</sup>.

La Corte di Cassazione, attraverso molteplici pronunce<sup>3</sup>, ha rimarcato la non essenzialità ontologica della prerogativa della sottoscrizione degli atti amministrativi ai fini della esistenza e della validità dei medesimi.

L'evoluzione giurisprudenziale sul tema, infatti, nel perfezionare un percorso di svalutazione della sottoscrizione autografa quale dichiarazione di provenienza dell'atto da parte del rappresentante dell'organo, nonché della dimostrazione formale della menzionata provenienza, ha evidenziato che l'atto amministrativo esiste come tale in una determinata specie se lo stesso proviene dall'entità oggettivamente intesa e presenta segni caratteristici che vincolano la responsabilità del titolare dell'organo<sup>4</sup>.

A parere della Suprema Corte è quindi necessario "ritenere che l'atto amministrativo esiste come tale allorché i dati emergenti dal procedimento amministrativo consentano comunque di ritenere la sicura attribuibilità dell'atto a chi deve esserne l'autore secondo le norme positive, salva la facoltà dell'interessato di chiedere al giudice l'accertamento in ordine alla sussistenza, sull'originale del documento notificato, della sottoscrizione del soggetto autorizzato a formare l'atto amministrativo"<sup>5</sup>.

A fronte di ciò è sempre opportuno richiedere al giudice di effettuare tutte le verifiche in merito all'esistenza e alla validità della sottoscrizione degli avvisi di accertamento.

Infatti, a parere dei giudici di piazza Cavour<sup>6</sup>, il richiamato articolo 42, D.P.R. 600/1973 delinea una disciplina specificatamente finalizzata a regolamentare esclusivamente le formalità afferenti gli avvisi di accertamento in materia di imposte dirette e, di conseguenza, non risulta essere suscettibile di applicazione al di fuori di tale ambito. Secondo la Corte Suprema, pertanto, "manca, allo stato, nel diritto tributario, una disciplina di ordine generale applicabile a tutte le imposte, sia dirette che indirette: ed è il Legislatore che, mediante specifici richiami alla disciplina di una determinata imposta, rende di volta in volta applicabili a una determinata imposta le norme dettate per un altro tributo (come, ad esempio, accade per l'accertamento

<sup>1</sup> Comma così modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera c), n. 1), D.Lgs. 32/2001.

<sup>2</sup> Comma così modificato dall'articolo 1, comma 1, lettera c), n. 2), D.Lgs. 32/2001.

<sup>3</sup> *Ex multis* sentenze n. 21954/2004 e n. 13375/2009.

<sup>4</sup> Tra le quali i timbri, la carta intestata o le impronte dell'ufficio o ancora la notificazione a richiesta dell'ufficio medesimo, qualora si tratta di atti destinati a terzi.

<sup>5</sup> Cassazione n. 4991/2001; conforme Cassazione n. 13375/2009.

<sup>6</sup> Corte Suprema sentenza n. 21562/2005.



# Schede operative

in materia di imposte dirette e di Iva ovvero per la disciplina dell'Invim in relazione a quella di registro). Al riguardo, è il caso di rilevare che una previsione di nullità dell'atto impositivo per la mancanza di sottoscrizione dell'avviso di accertamento notificato al contribuente, così come non trova riscontro in materia di Iva (vedi articolo 56, commi 2, 3 e 4, D.P.R. 633/1972), neppure risulta contenuta in materia di registro (che qui, seppur indirettamente, rileva, posto che l'avviso di liquidazione per cui è controversia ha riguardato proprio tale imposta) dall'articolo 52, D.P.R. 131/1986<sup>7</sup>.

Quanto premesso non limita la facoltà del contribuente di richiedere al giudice tributario l'accertamento della sussistenza, sull'originale del documento notificato, della sottoscrizione del soggetto autorizzato a formare l'atto amministrativo eccependo l'inesistenza dello stesso<sup>8</sup>, in quanto un atto amministrativo<sup>9</sup>, nel caso in cui fosse totalmente privo di sottoscrizione o firmato da un funzionario sfornito di delega sarebbe nullo.

L'articolo 42, D.P.R. 600/1973 dispone inoltre che la sottoscrizione dell'avviso di accertamento può essere effettuata anche "da altro impiegato della carriera direttiva<sup>10</sup> da lui delegato".

Attraverso la delega di firma il soggetto delegante conserva l'integrale titolarità dell'esercizio del proprio potere e delega a terzi esclusivamente l'incombenza di sottoscrivere atti di esercizio del medesimo potere, con la conseguenza che l'atto siglato dal delegato rimane ascritto al soggetto delegante<sup>11</sup>.

La delega deve necessariamente essere attribuita e risultare da un atto scritto, il quale può assumere le sembianze dell'ordine di servizio<sup>12</sup>, emesso a tale scopo dal dirigente e derivando dal potere organizzativo allo stesso attribuito e dalla sua facoltà di trasferire il potere di sottoscrizione.

Di conseguenza, qualora risulti espressa la volontà del dirigente, l'atto acquisisce valenza estrinseca direttamente dal comma 1<sup>13</sup> dell'articolo 42, D.P.R. 600/1973<sup>14</sup>.

Il capo dell'ufficio, individuato e incaricato mediante provvedimenti amministrativi di organizzazione degli uffici<sup>15</sup>, ha dunque la facoltà di sottoscrivere l'atto di accertamento. Tuttavia, come dispo-

<sup>7</sup> Cassazione n. 21562/2005.

<sup>8</sup> Cassazione n. 14195/2000 "In tema di imposte sui redditi, deve ritenersi, in base all'articolo 42, commi 1 e 3, D.P.R. 600/1973, che gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono nulli tutte le volte che gli avvisi nei quali si concretizzano non risultino sottoscritti dal capo dell'ufficio emittente o da un impiegato della carriera direttiva (adetto a detto ufficio) validamente delegato dal reggente di questo. Ne consegue che la sottoscrizione dell'avviso di accertamento - atto della P.A. a rilevanza esterna - da parte di funzionario diverso (il capo dell'ufficio emittente) da quello istituzionalmente competente a sottoscriverlo ovvero da parte di un soggetto da detto funzionario non validamente ed efficacemente delegato non soddisfa il requisito di sottoscrizione previsto, a pena di nullità, dall'articolo 42, commi 1 e 3, dinanzi citato." E ancora "L'articolo 42, commi 1 e 3, D.P.R. 600/1973, sancisce la nullità degli avvisi di accertamento non sottoscritti dal titolare dell'ufficio o da soggetto da lui delegato. Conseguentemente, in ipotesi di delega a un funzionario per l'emissione di atti d'imposizione limitata a un determinato ammontare di reddito complessivo netto, la sottoscrizione di avvisi di accertamento eccedenti tale ammontare da parte del suddetto funzionario comporta la nullità dell'accertamento".

<sup>9</sup> Tra i quali rientra a pieno titolo l'avviso di accertamento.

<sup>10</sup> Genericamente il capo dell'ufficio.

<sup>11</sup> Cassazione n. 6882/2000.

<sup>12</sup> Cassazione n. 5200/2018 "la Cassazione ha colto l'occasione per delineare i requisiti che l'ordine di servizio del capo ufficio che conferisce la delega di firma a un funzionario debba necessariamente possedere affinché la delega possa essere ritenuta valida. Sul punto, la Cassazione precisa che in presenza di un ordine di servizio in "bianco", ossia che individui la sola qualifica professionale del soggetto delegato, l'avviso di accertamento è da ritenersi nullo. La delega, dunque, deve essere nominativa e non può essere rivolta a un soggetto incerto, come nel caso in cui si faccia genericamente riferimento alla carica ricoperta all'interno dell'ufficio. In quest'ultimo caso, il contribuente non potrebbe agevolmente verificare se il delegato aveva il potere di sottoscrivere l'atto impugnato al momento dell'apposizione della firma e, comunque, non sarebbe ragionevole affidare al contribuente tale indagine amministrativa (Cassazione n. 12960/2017 e n. 22803/2015). Altro requisito essenziale è rappresentato dal contenuto, che deve essere specificatamente individuato. In forza dell'articolo 42, D.P.R. 600/1973 il capo dell'ufficio può sottoscrivere l'atto in virtù delle proprie attribuzioni oppure conferire la delega di firma ad altro impiegato della carriera direttiva (Agenzia delle entrate "funzionario appartenente alla terza area" Cassazione n. 959/2015 e n. 22810/2015)".

<sup>13</sup> "... notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato".

<sup>14</sup> Cassazione n. 13512/2011: "l'avviso di accertamento ai sensi del D.P.R. 600/1973, articolo 42, comma 1, deve essere sottoscritto dal capo dell'ufficio ... o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato nell'esercizio dei poteri amministrativi" (Cassazione n. 18515/2010); "... che gli ordini di servizio emessi dal direttore a tal fine hanno valore di delega, derivando dal potere organizzativo a esso proprio, e in quanto tale idonea a trasmettere il potere di sottoscrizione ai sensi di cui sopra; ... che quindi, ove sia esplicitata la volontà dirigenziale (requisito non contestato in sentenza) l'atto ha necessariamente valenza esterna derivando tale valore direttamente dal comma 1 della legge citata; ... che la mancanza di una sottoscrizione del direttore sugli ordini di servizio non ha rilievo, in quanto, in mancanza di espressa disposizione di legge che ponga tale requisito a pena di nullità (a differenza dalla ipotesi di cui sopra) vale il consolidato principio che "l'atto amministrativo esiste come tale allorché i dati emergenti dal procedimento amministrativo consentano comunque di ritenerne la sicura provenienza dall'Amministrazione e la sua attribuibilità a chi deve esserne l'autore secondo le norme positive, salva la facoltà dell'interessato di chiedere al giudice l'accertamento dell'effettiva provenienza dell'atto stesso dal soggetto autorizzato a formarlo. Ne consegue che il difetto di sottoscrizione autografa dell'atto amministrativo non è, di per sé, motivo di invalidità dello stesso" (Cassazione n. 13375/2009); "... che pertanto, non essendo stata contestata la provenienza dell'atto, e comunque non avendo il giudice provveduto all'accertamento, la delega è valida e così pure l'atto impugnato...".

<sup>15</sup> Cassazione n. 6836/1994: "... in base all'articolo 42, D.P.R. 600/1973 gli accertamenti in rettifica e gli accertamenti d'ufficio sono portati

sto dal menzionato articolo 42, D.P.R. 600/1973, la delega, a pena di nullità, deve essere rilasciata esclusivamente a un impiegato della carriera direttiva<sup>16</sup>.

Nel definire i limiti quantitativi entro i quali è possibile rilasciare la delega, è opportuno fare esplicito riferimento alla totalità dei tributi, delle sanzioni e degli interessi al fine di verificare se le questioni tributarie più rilevanti siano state sottoscritte dal direttore provinciale, a eccezione delle fattispecie di sostituzione e di reggenza di cui al comma 1, lettere a) e b) dell'articolo 20, D.P.R. 266/1987<sup>17</sup> <sup>18</sup>. Inoltre, il comma 1-*bis*<sup>19</sup> dell'articolo 17, D.Lgs. 165/2001 concede ai dirigenti la possibilità di delegare alcune loro competenze "per specifiche e comprovate ragioni" e "per un periodo di tempo determinato".

È necessario specificare infine che le valutazioni di fatto sulla valenza e sulla portata di un atto amministrativo, afferendo a questioni tipicamente di merito, non risultano essere contestabili dinnanzi alla Corte Suprema, con l'unica eccezione rappresentata dalle censure finalizzate a fare emergere, nel rispetto di quanto disposto dal comma 1, n. 5 dell'articolo 360, c.p.c., mancanze e lacune proprie della procedura argomentativa seguita dal giudice del merito ed emergenti dalla sentenza di appello<sup>20</sup>. Pertanto, la delega dovrebbe essere allegata e notificata congiuntamente all'avviso di accertamento al fine di consentire al contribuente, in ottemperanza a quanto disposto dal comma 1 dell'articolo 7, L. 212/2000, di venire a conoscenza delle condizioni e dei presupposti che hanno indotto il dirigente abilitato a sottoscrivere la menzionata delega.

## L'onere della prova nel rapporto tributario

Appare pertanto definitivamente tramontato l'indirizzo giurisprudenziale che, basandosi sulla "presunzione di legittimità dell'atto amministrativo"<sup>21</sup>, addossava l'onere della prova nel processo tributario sempre in capo al contribuente. Tale interpretazione è stata, pertanto, progressivamente abbandonata dalla Corte Suprema<sup>22</sup> e, di conseguenza, nella relazione tributaria l'onere della prova

---

a conoscenza dei contribuenti mediante la notificazione di avvisi sottoscritti dal capo dell'ufficio o da altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato; l'accertamento è nullo se l'avviso non reca la sottoscrizione, le indicazioni e la motivazione di cui al medesimo articolo. Ed è ovvio che la dizione letterale della norma impone di respingere la tesi della Commissione tributaria Centrale secondo cui sarebbe "indifferente se l'atto di accertamento sia sottoscritto dal capo dell'ufficio oppure da altro soggetto addetto all'ufficio diverso dal titolare".

Il ricorrente cita, a questo proposito la sentenza di questa Corte n. 2099/1992, pronunciata in una fattispecie assai simile a quella oggi in esame, e secondo cui nel procedimento dinanzi alla Commissione tributaria centrale di secondo grado, la sottoscrizione dell'atto di appello da parte di un funzionario addetto al reparto contenzioso dell'ufficio imposte competente, ma non preposto al reparto stesso né delegato dal funzionario preposto, non soddisfa il requisito della sottoscrizione del ricorso, previsto, a pena d'inammissibilità, dall'articolo 22, comma 3, D.P.R. 636/1972, in relazione al precedente articolo 15, atteso che negli atti a rilevanza esterna il potere di manifestare la volontà della Amministrazione compete o al titolare dell'ufficio, o a un funzionario da lui delegato (cfr. anche Cassazione n. 3083/1973).

<sup>16</sup> Appartenenti alla terza area professionale, come precisato dalla circolare Mef n. 235/E/1997 "D.Lgs. 218/1997 - Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale - Indicazioni operative".

<sup>17</sup> D.P.R. 266/1987 "Norme risultanti dalla disciplina prevista dall'accordo del 26 marzo 1987 concernente il comparto del personale dipendente dai Ministeri" (G.U. n. 160 dell'11 luglio 1987 - S.O. n. 64).

<sup>18</sup> Cassazione n. 10513/2008 "l'avviso di accertamento è nullo, ai sensi del D.P.R. 600/1973, articolo 42, se non reca la sottoscrizione del capo dell'ufficio o di altro impiegato della carriera direttiva da lui delegato. Se la sottoscrizione non è quella del capo dell'ufficio titolare ma di un funzionario, quale il direttore tributario, di non qualifica funzionale, incombe all'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio. Fermi, infatti, i casi di sostituzione e reggenza di cui al D.P.R. 266/1987, articolo 20, comma 1, lettere a) e b), è espressamente richiesta la delega a sottoscrivere: il solo possesso della qualifica non abilita il direttore tributario alla sottoscrizione, dovendo il potere di organizzazione essere in concreto riferibile al capo dell'ufficio (Cassazione n. 14626/2000)".

<sup>19</sup> "I dirigenti, per specifiche e comprovate ragioni di servizio, possono delegare per un periodo di tempo determinato, con atto scritto e motivato, alcune delle competenze comprese nelle funzioni di cui alle lettere b), d) ed e) del comma 1 a dipendenti che ricoprono le posizioni funzionali più elevate nell'ambito degli uffici a essi affidati. Non si applica in ogni caso l'articolo 2103, cod. civ." (Comma aggiunto dall'articolo 2, comma 1, L. n. 145/2002).

<sup>20</sup> Cassazione n. 14195/2000 "La statuizione contenuta nella sentenza impugnata secondo la quale la delega, a suo tempo, conferita dal Capo dell'ufficio distrettuale II.DD. al funzionario che, in concreto ha sottoscritto l'avviso di accertamento in controversia, avuto riguardo ai relativi limiti contenutistici, non può essere ravvisata suscettibile di legittimare detto funzionario a sottoscrivere atti impositivi del genere di quello considerato integra manifestamente la risultante di un apprezzamento di fatto sulla valenza e sulla portata di un atto amministrativo, e, pertanto, deve intendersi criticabile nella presente sede esclusivamente con censure volte a evidenziare, a mente dell'articolo 360, comma 1, n. 5, c.p.c., carenze e deficienze intrinseche dell'iter argomentativo percorso dal giudice del merito per pervenirvi. L'assunto della P.A. ricorrente secondo cui, in contrasto con quanto ritenuto dalla commissione tributaria regionale, al discusso atto amministrativo recante la delega in argomento dovrebbero essere attribuiti significato e portata tali da renderlo suscettibile di abilitare il funzionario statone destinatario a sottoscrivere anche avvisi di accertamento del genere di quello in controversia si rivela intesa a contestare, non già la sufficienza e la congruenza della ratio decidendi della pronuncia impugnata, e, quindi, a denunciare la riscontrabilità in questa di vizi rilevanti ex articolo 360, comma 1, n. 5 del codice di rito, cit., ma, l'esattezza sostanziale del convincimento manifestato al considerato riguardo dal giudice che quella pronuncia ha reso, e, pertanto, a sollevare questione che impinge nel merito e che, in quanto tale, deve essere tenuta per prospettata inutiliter in Cassazione."

<sup>21</sup> Sentenza del Consiglio di Stato n. 2763/2008.

<sup>22</sup> Cassazione n. 2990/1979.

in merito alla fondatezza della pretesa grava su chi avanza la medesima<sup>23</sup>.

A conferma di ciò si devono menzionare le affermazioni racchiuse nella sentenza della Corte di Cassazione n. 955/2016, la quale rappresenta che *"è ormai jus receptum nella giurisprudenza di questa Corte che, anche nel processo tributario, vale la regola generale in tema di distribuzione dell'onere della prova dettata dall'articolo 2697, cod. civ. e che, pertanto, in applicazione della stessa, l'Amministrazione finanziaria che vanti un credito nei confronti del contribuente, è tenuta a fornire la prova dei fatti costitutivi della propria pretesa, essendosi ormai da tempo chiarito che la c.d. presunzione di legittimità degli atti amministrativi non opera nei confronti del giudice ordinario"*.

D'altra parte la sussistenza di molteplici presunzioni legali all'interno dell'ordinamento tributario che invertono, accollandola al contribuente, la regola ordinaria in merito all'incombenza dell'onere probatorio, non fanno altro che avvalorare il postulato per il quale l'onere della prova, ordinariamente, grava sull'Amministrazione finanziaria e pertanto è dovere della stessa fornire in giudizio, nel rispetto di quanto disposto dall'articolo 2697, cod. civ.<sup>24</sup>, la dimostrazione dei fatti costitutivi posti a fondamento della pretesa formulata per il tramite dell'atto impositivo, gravando tale prova sul contribuente esclusivamente nelle liti di rimborso del tributo a fronte sia di rifiuto espresso che di rifiuto tacito da parte dell'Agenzia delle entrate. L'onere della prova riguarda i fatti e quindi anche le menzionate presunzioni influenzano il giudizio sullo stesso.

I giudici del palazzaccio hanno infatti chiarito in più di un'occasione che grava sempre sull'ufficio l'onere di dimostrare, a fronte di una specifica e puntuale contestazione, l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio in quanto, fermi i menzionati casi di sostituzione e reggenza<sup>25</sup>, è espressamente richiesta la delega a sottoscrivere in quanto il mero possesso della qualifica direttiva non abilita il funzionario dell'Amministrazione finanziaria alla sottoscrizione dell'avviso di accertamento, dovendo il potere di organizzazione essere in realtà ascrivibile esclusivamente al responsabile dell'ufficio<sup>26</sup>.

Oltre a ciò i giudici di piazza Cavour attraverso una coerente e persistente giurisprudenza, hanno specificato che, in seguito al mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte dell'Amministrazione finanziaria, il collegio di merito non è chiamato a procurarsi d'ufficio le prove sulla base dei poteri istruttori a loro ascritti dall'articolo 7, D.Lgs. 546/1992 in quanto gli stessi risultano essere essenzialmente integrativi<sup>27</sup> dell'onere probatorio principale e devono essere esperiti, al fine di dare compimento al principio costituzionale della equivalenza della parti nel processo, esclusivamente per sovvenire all'impossibilità di una parte di produrre documenti nell'esclusiva disponibilità dell'altra<sup>28</sup> e, pertanto, in presenza di contestazioni, grava in ogni caso sull'Agenzia delle entrate comprovare l'esercizio del potere sostitutivo o la presenza della delega scritta o preventiva<sup>29</sup>.

## La firma digitale nell'accertamento

Le contestazioni avanzate dai contribuenti in merito ai vizi di sottoscrizione degli avvisi di accertamento rientrano a pieno titolo tra le principali cause di annullamento degli atti dell'Amministrazione finanziaria e anche dopo l'introduzione della firma digitale, che avrebbe dovuto consentire di bypassare la maggior parte delle contestazioni fondate sulle violazioni formali, il contenzioso

<sup>23</sup> E pertanto sull'Amministrazione finanziaria. L'atto amministrativo non è più protetto dalla presunzione di legittimità e dunque non tutti gli atti amministrativi sono di per sé legittimi. Sul piano processuale ciò sta a significare che anche l'Amministrazione finanziaria deve provare i fatti che sono alla base della propria pretesa.

<sup>24</sup> Cassazione n. 7881/2016.

<sup>25</sup> Articolo 20, D.P.R. 266/1987.

<sup>26</sup> Cassazione n. 10513/2008 *"Se la sottoscrizione non è quella del capo dell'ufficio titolare ma di un funzionario, quale il direttore tributario, di nona qualifica funzionale, incombe all'Amministrazione dimostrare, in caso di contestazione, l'esercizio del potere sostitutivo da parte del sottoscrittore o la presenza della delega del titolare dell'ufficio. Fermi, infatti, i casi di sostituzione e reggenza di cui al D.P.R. 266/1987, articolo 20, comma 1, lettera a) e b), è espressamente richiesta la delega a sottoscrivere: il solo possesso della qualifica non abilita il direttore tributario alla sottoscrizione, dovendo il potere di organizzazione essere in concreto riferibile al capo dell'ufficio (Cassazione, n. 14626/2000)."*

<sup>27</sup> E di conseguenza non dispensativi.

<sup>28</sup> Cassazione n. 14626/2000.

<sup>29</sup> Cassazione n. 17400/2012.

tributario non ha invertito il proprio trend di crescita.

A conferma di tutto ciò è possibile menzionare la sentenza n. 926/I/2017 della CTP di Pescara<sup>30</sup> con la quale è stato considerato nullo l'avviso di accertamento firmato digitalmente in quanto, nonostante l'intervento dello strumento informatico, il contribuente ha ricevuto in seguito l'atto in forma cartacea mediante posta raccomandata convenzionale, generando, quindi, una commistione tra carta e *software*.

Da qualche tempo i contribuenti hanno cominciato a vedersi notificare avvisi di accertamento dell'Agenzia delle entrate riportanti la locuzione "atto firmato digitalmente" in sostituzione della classica firma autografa.

Tale modalità di sottoscrizione è legittima nella circostanza in cui l'avviso di accertamento sia inviato a mezzo raccomandata e non mediante posta elettronica certificata?

Le risposte sino a ora fornite dai giudici di merito sono risultate negative.

La CTP di Treviso<sup>31</sup> si è espressa in tal senso giungendo ad affermare che: "L'avviso di accertamento notificato in forma cartacea e sottoscritto con l'indicazione a stampa del firmatario e la dicitura "firmato digitalmente" è da considerarsi giuridicamente inesistente. Solamente l'avviso di accertamento notificato via Pec, infatti, può essere sottoscritto mediante la firma digitale, in quanto, solo in questo caso, è possibile verificare l'identità dell'autore, l'integrità, l'immodificabilità del documento e la riconducibilità dell'atto all'organo amministrativo titolare del potere di accertamento".

Alla medesima conclusione è giunta anche la CTP di Pescara la quale, nella summenzionata sentenza, ha affermato che è nullo l'avviso di accertamento sottoscritto digitalmente mediante l'indicazione a stampa del nominativo del capo ufficio (o del funzionario delegato), inviato a mezzo posta raccomandata e non tramite pec. Pertanto, qualora il funzionario dell'Agenzia delle entrate intendesse inoltrare l'accertamento tributario in formato cartaceo, potrà apporre sullo stesso esclusivamente una firma autografa.

I giudici abruzzesi hanno rammentato inoltre che, nel rispetto di quanto disposto dal comma 7 dell'articolo 15, D.L. 78/2009, la sottoscrizione autografa richiesta per gli atti di liquidazione, accertamento e riscossione ha la possibilità di essere sostituita dall'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile dell'adozione dell'atto, qualora gli atti medesimi risultino generati da sistemi informativi automatizzati, specificati dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate protocollo n. 2010/4114<sup>32</sup>.

Con decorrenza 1° luglio 2017, tuttavia, la sottoscrizione dell'atto può avvenire anche digitalmente, sussistendo la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di inoltrare gli avvisi tramite pec a condizione che il contribuente sia in grado di ricevere documenti informatici attraverso la posta certificata e, pertanto riportando esclusivamente la stampa del nominativo del responsabile privo della firma autografa.

Qualora tale atto venga notificato in forma cartacea attraverso la posta ordinaria, l'atto impugnato risulterebbe in buona sostanza carente della sottoscrizione e, pertanto, affetto da nullità.

Anche la CTP di Treviso, attraverso la sentenza n. 55/01/2018 è giunta alla conclusione che un accertamento "digitale" notificato in forma cartacea e privo della sottoscrizione autografa del funzionario deputato, le cui generalità risultino esclusivamente da indicazione stampate sul documento, deve ritenersi privo di sottoscrizione e, pertanto, giuridicamente inesistente o comunque illegittimo.

Per il collegio trevigiano gli accertamenti tributari diversi da quelli definiti "seriali"<sup>33</sup>, per i quali

<sup>30</sup> CTP Abruzzo Pescara n. 926/2017.

<sup>31</sup> CTP Treviso n. 55/01/2018.

<sup>32</sup> "Individuazione degli atti di liquidazione, accertamento e riscossione prodotti da sistemi informativi automatizzati in cui può essere sostituita la firma autografa con l'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile dell'adozione degli atti, ai sensi dell'articolo 15, comma 8, D.L. 78/2009, convertito, con modificazioni, dalla L. 102/2009" approvato in data 2 novembre 2010.

<sup>33</sup> L'articolo 15, comma 7, D.L. 78/2009, convertito con modificazioni dalla L. 102/2009, ha introdotto - con riguardo alle entrate tributarie erariali amministrate dalle Agenzie fiscali e dall'Amministrazione autonoma dei monopoli di Stato nonché in materia di previdenza e assistenza obbligatoria - la possibilità di sostituire sugli atti di liquidazione, accertamento e riscossione prodotti da sistemi informativi automatizzati la firma autografa con l'indicazione a stampa del nominativo del soggetto responsabile dell'adozione degli stessi. In attuazione del successivo comma 8, che per l'individuazione di tali atti ha fatto rinvio all'adozione di provvedimenti attuativi dei competenti direttori, l'Agenzia delle

viene considerata valida per esplicito disposto normativo la sottoscrizione a mezzo stampa, non possono prescindere dalla firma autografa in conseguenza alla nullità assoluta e insanabile dell'atto medesimo in quanto, in forza del comma 1 dell'articolo 23, Cad<sup>34</sup>, le copie su supporto analogico di documento informatico, anche sottoscritto con firma elettronica avanzata, qualificata o digitale, *"hanno la stessa efficacia probatoria dell'originale da cui sono tratte se la loro conformità all'originale in tutte le sue componenti è attestata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato"*, mentre, in mancanza di qualunque riferimento a questo profilo, i giudici hanno ritenuto che l'atto non recasse la prescritta attestazione di conformità all'originale firmato digitalmente considerato che, in caso contrario, fatti salvi eventuali ulteriori profili di irrivalenza, l'esemplare cartaceo notificato al contribuente sarebbe risultato valido in quanto conforme al menzionato articolo 23, Cad.

Secondo i giudici di merito, tuttavia, a differenza di quanto accade per gli atti "seriali", gli avvisi di accertamento, qualora notificati in formato cartaceo, devono in ogni caso riportare la sottoscrizione autografa in quanto, come viene affermato nella sentenza menzionata, non sussistono *"i requisiti previsti dalla norma per effettuare la firma digitale"*.

Il profilo della legittimità della sottoscrizione digitale dell'accertamento tributario costituisce un ulteriore aspetto problematico della materia in ragione della farraginoso formulazione dell'articolo 2, Cad il cui comma 6, nel testo novellato a opera dell'articolo 2, D.Lgs. 179/2016, sancisce l'inapplicabilità delle disposizioni del "codice" "limitatamente all'esercizio delle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale".

Tuttavia, la dottrina prevalente<sup>35</sup> ha concluso a riguardo che la riportata previsione normativa debba interpretarsi nel senso dell'esclusione degli accertamenti tributari dal novero degli atti sottoscrivibili digitalmente.

A sgombrare il campo da possibili equivoci è intervenuto, tuttavia, il D.Lgs. 217/2017 il quale, oltre a modificare il comma 6 dell'articolo 2, Cad, ha introdotto nel testo del medesimo articolo il comma 6-bis ai sensi del quale: *"Ferma restando l'applicabilità delle disposizioni del presente decreto agli atti di liquidazione, rettifica, accertamento e di irrogazione delle sanzioni di natura tributaria, con decreto del presidente del consiglio dei ministri o del ministro delegato, adottato su proposta del Mef, sono stabiliti le modalità e i termini di applicazione delle disposizioni del presente codice alle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale"*.

I postulati contenuti nel novellato comma 6-bis) conducono a concludere che, se in merito alle attività e alle funzioni ispettive e di controllo tributario l'applicabilità del Cad risulta essere subordinata all'adozione di specifici provvedimenti attuativi, per gli atti "accertativi" di liquidazione, rettifica, accertamento e di irrogazione delle sanzioni di natura tributaria, è invece confermata la piena applicabilità del Cad, con decorrenza dal 14 settembre 2016, data di entrata in vigore dell'originaria previsione in precedenza contenuta nel comma 6 dell'articolo 2 in parola.

Tutto ciò in forza della relazione illustrativa di accompagnamento al D.Lgs. 217/2017, dalla lettura della quale è possibile comprendere come le modifiche ai comma 6 e 6-bis dell'articolo 2, Cad precisino che le relative disposizioni *"continuano ad applicarsi agli atti di liquidazione, rettifica, accertamento e di irrogazione delle sanzioni di natura tributaria, mentre si demanda a un D.P.C.M. la definizione delle modalità e dei termini di applicazione del codice anche alle attività e funzioni ispettive e di controllo fiscale"*.

Pertanto, pare possibile ritenere che l'accertamento tributario possa essere sottoscritto digitalmente e che la relativa notifica, qualora non effettuata per mezzo della posta elettronica certificata ai

---

entrate ha adottato il provvedimento direttoriale n. 4114 del 2 novembre 2010.

<sup>34</sup> Cad: il D.Lgs. 82/2005, detto Codice dell'Amministrazione digitale è una norma che riunisce in sé diverse norme emanate tra il 1997 e il 2005 riguardanti l'informatizzazione della P.A., e in particolare il documento informatico, la firma elettronica e la firma digitale, delle quali stabilisce l'equivalenza con il documento cartaceo e con la firma autografa. Oltre a questo, il Cad stabilisce una serie di principi generali, tra cui il diritto alle tecnologie da parte dei cittadini e delle imprese, cioè il "diritto a richiedere e ottenere l'uso delle tecnologie telematiche nelle comunicazioni con le pubbliche amministrazioni", e contiene una serie di disposizioni sull'uso delle tecnologie nella P.A. con la finalità ultima di accelerarne e consolidarne l'informatizzazione. Negli anni successivi sono state introdotte diverse modificazioni e integrazioni, in particolare quelle che con il D.Lgs. 235/2010 hanno portato di fatto a una versione completamente rinnovata del Cad, da alcuni indicata colloquialmente come "nuovo Cad". Successivamente sono state introdotte altre modifiche, le ultime nel 2013.

<sup>35</sup> A. Torio, "Firma "digitale" a rischio nullità", Il Sole - 24 Ore 6 aprile 2017.

sensi del comma 7, articolo 60, D.P.R. 600/1973, possa essere effettuata inviando all'interessato copia analogica del documento informatico predisposta nel rispetto delle regole formali stabilite dall'articolo 23, Cad.

**Riferimenti normativi**

articolo 42, D.P.R. 600/1973

articolo 60 D.P.R. 633/1972

## Operazioni immobiliari: l'obbligo o meno di aprire la partita Iva

**L**o sviluppo di una operazione immobiliare - costruzione di uno o più fabbricati - da parte di una persona fisica, proprietario di un terreno, è o non è suscettibile di integrare il presupposto d'impresa oppure può essere qualificata come attività occasionale? A questa domanda intendiamo rispondere attraverso l'esame della posizione di prassi e di giurisprudenza, dopo aver naturalmente individuato, in sintesi, la distinzione giuridica fra reddito d'impresa e reddito diverso e i regimi contabili sussistenti, per comprendere le rilevanti differenze che ricorrono a seconda della configurazione, o meno, del reddito d'impresa.

### La definizione di reddito d'impresa e le implicazioni contabili: cenni

Senza pretesa di esaustività, è utile ricordare in tale sede che la definizione di reddito d'impresa si fonda sulla ricorrenza di requisiti soggettivi, riferiti alle modalità di esercizio dell'attività, ovvero di requisiti oggettivi, riguardanti il tipo di attività svolta. Dal punto di vista soggettivo, nel caso di società ed enti commerciali, tutti i redditi a questi imputabili, ai sensi degli articoli 6 e 81, Tuir, si considerano redditi d'impresa.

Negli altri casi (persone fisiche ed enti non commerciali), occorre, invece, avere riguardo, secondo le indicazioni dell'articolo 55, Tuir, al profilo oggettivo, cioè al tipo di attività svolta, per stabilire se la stessa sia da considerare o meno di natura commerciale e, per gli enti non commerciali, per individuare quella "parte" di attività che presenti connotati di commercialità.

In particolare, sotto il profilo oggettivo, secondo l'articolo 55, Tuir, sono redditi d'impresa quelli che derivano:

- dall'esercizio di "imprese commerciali", intendendosi per tale l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'articolo 2195, cod. civ.<sup>1</sup>;
- dall'esercizio di attività organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazione di servizi non compresi nell'elencazione dell'articolo 2195, cod. civ.;
- dall'attività di sfruttamento di miniere, cave, torbiere, saline, laghi, stagni e altre acque interne.

Rispetto al quadro normativo sinteticamente sopra delineato, appare opportuno ricordare le indicazioni di carattere sistematico - orientativo offerte dalla GdF con la circolare n. 1/2018 a propri verificatori per individuare, concretamente, se una attività sia produttiva di reddito d'impresa:

- dal punto di vista oggettivo, fondamentale appare il requisito della professionalità abituale, consistente nella continuativa e normale destinazione del tempo, delle energie e delle capacità produttive di un certo soggetto a una attività oggettivamente commerciale ai sensi dell'articolo 2195, cod. civ. che, per tale via, viene a rappresentare una ordinaria occupazione del soggetto stesso.

*"Non assume quindi rilevanza l'organizzazione in forma d'impresa, vale a dire le modalità specifiche con cui l'attività viene svolta; il difetto del requisito della professionalità abituale, determina l'occasionalità dell'attività commerciale e, quindi, l'inquadramento del reddito prodotto nella categoria dei "redditi diversi" di cui all'articolo 67, Tuir".*

Così che configura esercizio di impresa commerciale anche:

*"lo svolgimento di un singolo affare che presenta notevole rilevanza economica e comporta una*

<sup>1</sup> Cioè, le attività industriali dirette alla produzione di beni e servizi, attività intermedie nella circolazione dei beni, attività di trasporto (via terra, mare o aria), attività bancarie o assicurative, attività ausiliarie delle precedenti, nonché delle attività che, ai sensi dell'articolo 32, Tuir, sono normalmente produttive di reddito agrario, nei casi in cui, nell'esercizio di dette attività, vengano superati i limiti indicati nel comma 2, lettere b) e c), articolo 32, Tuir; pur se rientranti in tali ultimi limiti, si considerano comunque produttive di reddito di impresa le attività agricole svolte da società di capitali, da Snc e da Sas.

*molteplicità di operazioni per la sua realizzazione”;*

- l'organizzazione in forma d'impresa assume rilevanza con riferimento alla previsione del comma 2, lettera a), articolo 55, Tuir.

*“Rientrano in questa previsione le attività professionali che, proprio perché diverse da quelle indicate nella citata previsione civilistica, non possono essere definite commerciali in senso stretto, ma la cui organizzazione imprenditoriale ne determina la natura commerciale; può essere il caso, ad esempio, delle associazioni fra professionisti nelle situazioni in cui l'organizzazione della struttura domina l'opera intellettuale del professionista”.*

Sul fronte contabile, la tenuta della contabilità ordinaria è obbligatoria, indipendentemente dal volume di ricavi conseguito, per le società di capitali (Spa, Sapa, Srl) e gli enti, pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale.

Tale regime è altresì obbligatorio per le imprese con ricavi, relativi all'esercizio precedente, superiori a:

- 400.000 euro, se svolgono attività di prestazione di servizi;
- 700.000 euro, negli altri casi. Per le società di persone (Snc e Sas) e le ditte individuali la contabilità ordinaria è facoltativa se i limiti dei ricavi sono inferiori a quelli sopra indicati; in questo caso tali soggetti possono comunque optare per il regime ordinario.

È appena il caso di ricordare che al configurarsi del reddito d'impresa si rendono applicabili anche le relative regole di determinazione reddituale, che possono oscillare da quelle proprie della contabilità ordinaria (derivazione rafforzata o derivazione semplice dal reddito civilistico a quello fiscale, con applicazione del principio di competenza), a quelle semplificate (regime di cassa) o super-semplificate (regime forfettario).

## **I redditi derivanti da attività commerciali occasionali: cenni**

La lettera i), comma 1, articolo 67, Tuir, attualmente in vigore, comprende, tra i redditi diversi, quelli derivanti da attività commerciali, non esercitate abitualmente.

Il dato normativo si riferisce ai *“redditi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente”* e pertanto occorre riferirsi a quanto dettato dall'articolo 55, Tuir, secondo cui, viceversa, per: *“esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'articolo 2195, cod. civ., ...”*.

Pertanto, ogni attività non svolta in maniera consueta e continua, senza il carattere della professionalità, deve considerarsi occasionale.

Nell'ambito dell'attività commerciale il carattere dell'abitualità sussiste anche quando le relative prestazioni, ancorché non esclusive, siano poste in essere più volte nel corso dell'anno, con il carattere della stagionalità.

Sulla base dei diversi documenti di prassi diramati dall'Amministrazione finanziaria, è possibile rilevare che costituiscono redditi occasionali derivanti da attività commerciali non abituali:

- i redditi prodotti dai procacciatori d'affari occasionali per collocare sul mercato prodotti dell'azienda preponente (risoluzione n. 8/906/1976);
- i compensi corrisposti ai collaboratori propagandistici di case editrici (risoluzione n. 8/034/1977);
- l'affitto di fabbricati rurali, con somministrazioni di pasti, approntati con i prodotti del fondo (risoluzione n. 7/4420/1982).

In forza dell'indicazione contenuta nel comma 2, articolo 71, Tuir i redditi *“sono costituiti dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione”*.

Pertanto, il contribuente dichiarerà i redditi percepiti nel corso dell'anno nel quadro RL del modello Unico Persone Fisiche o, in caso di presentazione del modello 730 il Quadro D, con la possibilità di computare in diminuzione del reddito percepito le spese sostenute (purché siano documentate e inerenti).



## Le indicazioni di prassi rese in forza del pensiero della Cassazione

Effettuate le precedenti doverose premesse atte a individuare le differenze principali intercorrenti a seconda della qualificazione di un'attività quale tipica di impresa od occasionale, nonché per avere bene in mente le implicazioni che discendono dall'eventuale riqualificazione dell'attività svolta in "reddito d'impresa", è possibile analizzare la tematica oggetto del presente approfondimento prendendo in considerazione le indicazioni di prassi che nel tempo sono state fornite dall'Amministrazione finanziaria, sulla base delle precise posizioni giurisprudenziali assunte dalla Corte di Cassazione.

### La circolare n. 45/1973

Con la circolare n. 45/1973, emanata in materia di Iva nel settore edilizio, è stato chiarito che la nozione di "impresa costruttrice" va ampliata considerando tale anche l'impresa che svolge: "... occasionalmente, attività di produzione di immobili per la successiva vendita, a nulla influendo che la materiale esecuzione dei lavori sia da essa, in tutto o in parte, affidata ad altre imprese".

Principio, peraltro, già espresso nella circolare n. 20/1973<sup>2</sup>.

### La risoluzione n. 204/2002

A distanza di parecchi anni, con la risoluzione n. 204/E/2002, rispondendo a una istanza di interpellato, la Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, ha fornito precisi chiarimenti in merito alla distinzione fra redditi di impresa e redditi diversi.

L'Agenzia delle entrate precisa che secondo l'orientamento della Corte di Cassazione, diventato principio costantemente seguito dalla giurisprudenza, la qualifica di imprenditore può determinarsi anche da un solo affare in considerazione della sua rilevanza economica e delle operazioni che il suo svolgimento comporta.

Pertanto, la qualifica di imprenditore deve essere attribuita anche a chi utilizzi e coordini soltanto un proprio capitale per fini produttivi, non essendo necessario che la funzione organizzativa dell'imprenditore abbia a oggetto anche le altrui prestazioni lavorative, autonome o subordinate, o che i mezzi di cui ci si avvalga costituiscano un apparato strumentale fisicamente percepibile, in quanto quest'ultimo può ridursi al solo impiego di mezzi finanziari.

Nel caso in questione, 2 coniugi avevano acquistato un locale in comproprietà ed eseguito opere di risanamento conservativo e suddivisione in *box* del suddetto locale, con la realizzazione di 49 *box*.

Nel corpo della risoluzione viene richiamato l'orientamento della Corte di Cassazione, diventato principio costantemente seguito dalla giurisprudenza, secondo cui: "la qualifica di imprenditore può determinarsi anche da un solo affare in considerazione della sua rilevanza economica e delle operazioni che il suo svolgimento comporta (Cassazioni n. 3690/19863; n. 267/1973; n. 907/1965; n. 870/1964)".

E pertanto, prosegue la nota d'Agenzia delle entrate: "la qualifica di imprenditore deve essere attribuita anche a chi utilizzi e coordini soltanto un proprio capitale per fini produttivi, non essendo necessario che la funzione organizzativa dell'imprenditore abbia a oggetto anche le altrui prestazioni lavorative, autonome o subordinate, o che i mezzi di cui ci si avvalga costituiscano un apparato strumentale fisicamente percepibile, in quanto quest'ultimo può ridursi al solo impiego di mezzi finanziari". Inoltre, "è del tutto irrilevante che l'esercizio dell'impresa si esaurisca in un singolo affare, poichè anche la realizzazione di un unico affare può costituire impresa quando implichi il compimento di una serie coordinata di atti economici".

In tal senso si è anche espressa la Corte di Cassazione con la sentenza n. 8193/1997, in relazione al caso di costruzione di edifici da destinare all'abitazione sia pure con un'unica operazione economica (2 coniugi avevano affidato a terzi la costruzione: "la qualifica di imprenditore va attribuita

<sup>2</sup> "Per impresa costruttrice si deve intendere l'impresa che normalmente svolge attività di produzione di immobili per la successiva vendita, anche se affida la materiale esecuzione dei lavori, in tutto o in parte, ad altre imprese".

<sup>3</sup> Nel caso di specie si trattava della demolizione di un fabbricato e successiva costruzione e rivendita di diverse unità abitative.

*anche a chi utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi").*

Né rileva, nel caso di specie, che le opere eseguite siano qualificabili quali "opere di risanamento conservativo". Di fatto, con l'esecuzione delle opere di risanamento e con la suddivisione del locale in *box*, successivamente venduti, è stato posto in essere un comportamento logicamente e cronologicamente precedente l'atto di cessione, e strumentale rispetto all'incremento di valore, che evidenzia l'intento di realizzare un arricchimento.

Tale comportamento, che "può essere insito nello stesso acquisto ma può anche tradursi in un'attività successiva" purchè "rivolta ad agevolare o potenziare l'incidenza di fattori incrementativi" (sentenza Cassazione n. 3078/1996), è indicativo di un intento lucrativo.

Per quanto detto, l'attività compiuta viene considerata dall'Amministrazione finanziaria imprenditoriale, e le cessioni dei *box* vengono ritenuti altresì rilevanti ai fini dell'Iva.

## **La risoluzione n. 273/E/2002**

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 273/E/2002, rispondendo a una istanza di interpello, hanno ribadito il principio secondo cui la qualifica di imprenditore può determinarsi anche da un solo affare, in considerazione della sua rilevanza economica e delle operazioni che il suo svolgimento comporta.

Nel caso in questione, l'istante è proprietario insieme alla moglie di un appezzamento di terreno sul quale intende costruire n. 31 *box* auto, di cui 28 destinati alla vendita e 3 destinati a uso proprio, e la relativa costruzione verrà realizzata da un'impresa edile alla quale verrà conferito regolare contratto di appalto.

Il documento di prassi citato, partendo dalla definizione fiscale di reddito d'impresa: "... quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali. Per esercizio di imprese commerciali si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività indicate nell'articolo 2195, cod. civ. ... anche se non organizzate in forma di impresa", osservano che "requisito imprescindibile affinché possa configurarsi un'impresa commerciale, fiscalmente intesa, è che l'attività svolta sia caratterizzata dalla professionalità abituale, ancorché non esclusiva; in mancanza di quest'ultimo elemento si è in presenza di attività commerciale esercitata occasionalmente, il cui reddito è inquadrabile nella categoria dei redditi diversi".

Infatti, un consolidato orientamento: "della Corte di Cassazione ha precisato che perché ricorra la figura dell'imprenditore commerciale non è necessario che la funzione organizzativa dell'imprenditore costituisca un apparato strumentale fisicamente percepibile, poiché quest'ultimo può ridursi al solo impiego di mezzi finanziari, sicché la qualifica di imprenditore deve essere attribuita anche a chi utilizzi e coordini un proprio capitale per fini produttivi. È, poi, del tutto irrilevante che l'esercizio dell'impresa si esaurisca in un singolo affare, poiché anche il compimento di un unico affare può costituire impresa quando implichi l'esecuzione di una serie coordinata di atti economici, come avviene nel caso, per esempio, di costruzione di edifici da destinare all'abitazione, sia pure con un'unica operazione economica (Cassazioni n. 8193/1997; n. 3690/1986; n. 267/1973)".

La stessa Cassazione ha precisato che "la abitualità, sistematicità e continuità dell'attività economica, come indice della professionalità necessaria per l'acquisto della qualità di imprenditore, vanno intese in senso non assoluto, ma relativo, per cui non può escludersi la qualità di imprenditore - come tale assoggettabile alla disciplina dell'Iva - nel soggetto che svolga un'attività che si protragga nel tempo per una durata apprezzabile, ancorché finalizzata al compimento di un'unica operazione speculativa (Cassazioni n. 4407/1996; n. 3406/1996)".

In pratica, si considera attività d'impresa anche quella svolta occasionalmente, laddove il compimento dell'unico affare implichi l'esecuzione di una serie coordinata di atti economici e si protragga nel tempo per una durata apprezzabile.

In tal caso, il compimento dell'operazione speculativa produce reddito d'impresa di cui all'articolo 51, Tuir e le cessioni di beni poste in essere costituiscono operazioni rilevanti ai fini Iva.

## La risoluzione n. 286/E/2007

La costruzione e la successiva locazione di box auto costituisce esercizio di attività commerciale qualora implichi la predisposizione di un'apposita organizzazione di mezzi e risorse ovvero l'impiego e il coordinamento del capitale per fini produttivi nell'ambito di un'operazione di rilevante entità economica. Sono queste, in estrema sintesi, le conclusioni raggiunte dall'Agenzia dalle entrate nella risoluzione n. 286/E/2007.

Nel caso in questione, un ente, proprietario di un terreno edificabile facente parte di un complesso immobiliare a uso scolastico, intendeva realizzare e, successivamente, gestire un parcheggio "pertinenziale", costituito da n. 115 posti auto, di cui n. 101 box chiusi e n. 14 coperti.

La realizzazione del predetto parcheggio avveniva attraverso la stipulazione di contratti di appalto con una o più ditte costruttrici specializzate e, per il finanziamento dell'opera, veniva acceso un mutuo ipotecario con un istituto di credito. I posti auto realizzati venivano successivamente "concessi in uso" mediante la stipulazione di contratti di locazione. L'Agenzia delle entrate, richiamando l'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione, ribadito, peraltro, dall'Agenzia delle entrate stessa nei precedenti di prassi visti, rileva che "la abitualità, sistematicità e continuità dell'attività economica ... vanno intese in senso non assoluto, ma relativo", per cui la qualifica di imprenditore può determinarsi anche in conseguenza del compimento di un unico affare, "in considerazione della sua rilevanza economica e della complessità delle operazioni in cui si articola, implicanti la necessità del compimento di una serie coordinata di atti economici".

Afferma la risoluzione che, in base a quanto emerge dall'istanza, l'attività che l'ente interpellante intende porre in essere presenta significativi caratteri di commercialità.

Di conseguenza, nel presupposto che lo svolgimento dell'attività, secondo le modalità e i caratteri dimensionali sopra indicati, implichi, la predisposizione di un'apposita organizzazione di mezzi e risorse ovvero l'impiego e il coordinamento del capitale per fini produttivi nell'ambito di un'operazione di rilevante entità economica, "si configurerà un'organizzazione in forma d'impresa, come tale, qualificabile attività commerciale sia ai fini Ires che ai fini Iva".

## Il pensiero della Corte di Giustizia Europea

Sul tema non manca la posizione della Corte di Giustizia Europea, espressa con la sentenza del 9 luglio 2015 (cause C-331/14)<sup>4</sup>.

Secondo gli Eurogiudici, si considera posta in essere nell'esercizio dell'attività d'impresa la vendita di un centro commerciale costruito in parte su una porzione di terreno incluso nel patrimonio "privato" dell'imprenditore.

Nel caso di specie, tra il 1998 e il 2002, il contribuente acquistava, non come imprenditore ma come persona fisica, 7 distinte particelle di terreno. Successivamente, nel 2003, una volta ottenute le autorizzazioni amministrative, in qualità di imprenditore, avviava i lavori di costruzioni del centro commerciale, e conferiva 5 delle 7 particelle del terreno nel patrimonio dell'impresa conservando nel proprio patrimonio privato le rimanenti 2 particelle.

Nel 2004, il contribuente vendeva il centro commerciale realizzato unitamente alle 7 particelle di terreno a 2 società commerciali: quale imprenditore vendeva le 5 particelle di terreno confluite nel patrimonio aziendale e la quota parte del centro commerciale sopra edificato; le restanti 2 particelle di terreno e la restante quota parte del centro commerciale erano vendute in qualità di persona fisica e quindi senza assoggettare il corrispettivo a Iva.

L'Amministrazione finanziaria slovena contestava al contribuente che l'intera vendita andava assoggettata a Iva in quanto rientrante, nel complesso, nell'attività economica esercitata quale imprenditore individuale.

La Corte di Giustizia, dopo aver rilevato che è sufficiente ricomprendere il bene nel proprio patrimonio privato per escluderlo dall'assoggettamento all'Iva, afferma che un criterio di valutazione valido per distinguere l'impresa dal privato può essere individuato nel fatto che l'interessato abbia

<sup>4</sup> Cfr. il puntuale intervento di C. Florio, "Operazioni immobiliari di privati: quando occorre aprire partita Iva?", in [www.ecnews.it](http://www.ecnews.it), ed. del 15 luglio 2015.

o meno intrapreso attivamente iniziative di commercializzazione "mobilitando mezzi simili a quelli impiegati da un produttore, da un commerciante o da un prestatore di servizi".

La realizzazione su tali terreni di lavori di viabilità nonché il ricorso a provati strumenti di commercializzazione: "non si iscrivono di norma nell'ambito della gestione di un patrimonio personale, cosicché la vendita di un terreno destinato alla costruzione in un'ipotesi siffatta non può essere considerata come il semplice esercizio del diritto di proprietà da parte del suo titolare".

Inoltre, nel caso di specie la Corte osserva che l'acquisto delle particelle di terreno si è concluso in un lasso di tempo relativamente ristretto; le particelle costituivano, congiuntamente, una condizione necessaria per la costruzione del centro commerciale; sui suddetti terreni sono stati realizzati lavori di ripristino di importo ingente. Tutte circostanze idonee, secondo la Corte di Giustizia, a provare la sussistenza di una attività economica da parte del contribuente e, come tale, assoggettabile all'Iva.

## Conclusioni

Pur se in alcuni casi non è semplice distinguere una attività occasionale da una attività abituale, che non dipende dall'importo dell'opera, e che può però essere configurabile anche in presenza di un solo affare, la posizione dell'Agenzia delle entrate e della stessa Cassazione appare chiara.

Come rilevato nella risoluzione n. 391795/1982, "impresa costruttrice" non deve considerarsi solo quella che ha per oggetto principale la costruzione di immobili, ma anche quella che "occasionalmente" svolge tale attività<sup>5</sup>.

La stessa circolare n. 27/E/2006, emanata per esplicitare la nuova disciplina gravante sul settore immobiliare, per effetto dell'introduzione dell'articolo 35, commi da 8 a 10-sexies, D.L. 223/2006, ha affermato che "In base ai criteri interpretativi elaborati dalla prassi amministrativa in relazione al previgente regime di tassazione degli immobili (circolare n. 182/E/1996), si deve ritenere che ai fini della imponibilità prevista dalla norma possano considerarsi "imprese costruttrici degli stessi", oltre alle imprese che realizzano direttamente i fabbricati con organizzazione e mezzi propri, anche quelle che si avvalgono di imprese terze per la esecuzione dei lavori".

Pertanto, l'attività è esercitata con organizzazione in forma d'impresa quando, per lo svolgimento della stessa, viene predisposta un'organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento di un risultato economico.

La commercialità dell'attività svolta sussiste, quindi, qualora detta attività sia caratterizzata dai connotati tipici della professionalità, sistematicità e abitualità, ancorché non esclusiva<sup>6</sup> o occasionale.

## Riferimenti normativi

articolo 55, Tuir

articolo 67, Tuir

<sup>5</sup> Ancora la risoluzione n. 93/E/2003, nel fornire chiarimenti in merito al trattamento tributario, ai fini Iva, applicabile alla cessione di un immobile da parte di una società conferitaria che lo ha acquisito dalla società conferente, ha ritenuto che con il conferimento di azienda sono trasferiti alla società conferitaria tutti i rapporti attivi e passivi già facenti capo alla società conferente e relativi all'attività svolta con il complesso aziendale ceduto, al fine della prosecuzione dell'attività stessa da parte della società conferitaria e pertanto anche l'eventuale qualifica di "impresa costruttrice" è trasmessa, per effetto del conferimento, alla società conferitaria trattandosi di una qualifica non legata alla sopravvivenza del soggetto conferente, che rileva con riferimento esclusivo all'immobile oggetto di conferimento.

<sup>6</sup> Cfr. CTC n. 5076/1989, secondo cui la costruzione di un certo numero di appartamenti necessita di un notevole impegno finanziario, che conferisce all'attività esercitata carattere abituale; CTC n. 10/1989, secondo cui l'esercizio di una impresa edilizia è soggetto a Iva anche nell'ipotesi in cui non abbia continuità temporale, salvo il caso in cui la costruzione risponda a esigenze familiari personali del costruttore

## Gruppo Iva e Iva di gruppo a confronto

**E**ntro il 15 novembre 2018 dovrà essere esercitata l'opzione per la costituzione del Gruppo Iva al fine di applicare la nuova disciplina già dal 2019. È di interesse, pertanto, confrontare il nuovo istituto con quello, ancora operativo e a esso complementare, dell'Iva di gruppo, mettendo in luce i principali tratti distintivi che caratterizzano i 2 regimi speciali.

Il modello AGI/1, da utilizzare per dichiarare la costituzione del Gruppo Iva, è stato approvato dall'Agenzia delle entrate con provvedimento n. 215450 del 19 settembre 2018, e deve essere presentato, in sede di prima applicazione delle nuove disposizioni, entro il 15 novembre 2018, in modo che l'opzione abbia effetto dal 1° gennaio 2019. La dichiarazione presentata dal 16 novembre al 31 dicembre 2018 fa slittare di un anno l'operatività della nuova disciplina, che avrà quindi effetto dal 1° gennaio 2020<sup>1</sup>.

A decorrere dal 2019, invece, la dichiarazione dovrà essere presentata entro il termine "ordinario" del 30 settembre, con effetto dall'anno successivo, a meno che la dichiarazione sia presentata dal 1° ottobre al 31 dicembre, nel qual caso l'opzione ha effetto a decorrere dal secondo anno successivo<sup>2</sup>.

Come specificato dall'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 54/E/2018, la presentazione della dichiarazione di costituzione del Gruppo Iva non costituisce comunque condizione per la valida presentazione dell'istanza di interpello (di cui all'articolo 11, comma 1, lettera b), L. 212/2000) da parte del soggetto Iva rispetto al quale si voglia dimostrare, a seconda dei casi, l'insussistenza del vincolo economico o di quello organizzativo, ovvero la sussistenza di quello economico<sup>3</sup>.

Tenuto quindi conto dell'avvicinarsi del termine previsto per l'opzione, si esaminano di seguito le differenze tra il regime del Gruppo Iva, da un lato, e quello dell'Iva di gruppo, dall'altro, rappresentate, innanzi tutto, dal perimetro applicativo dei 2 istituti, sul piano soggettivo e oggettivo.

### Ambito soggettivo

Per il Gruppo Iva, l'articolo 70-*quater*, comma 1, D.P.R. 633/1972 stabilisce il principio "all in, all out", nel senso che, ai fini della costituzione del Gruppo Iva, è indispensabile l'esercizio dell'opzione da parte di tutti i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo<sup>4</sup>; sicché il modello AGI/1, da utilizzare per presentare la dichiarazione di costituzione del Gruppo Iva, deve essere sottoscritto da tutti i partecipanti, pur essendo presentato all'Agenzia delle entrate dal rappresentante del Gruppo Iva. Ne discende che se, in sede di successivo controllo viene riscontrato che uno o più dei soggetti che applicano il regime non hanno esercitato l'opzione, viene recuperato nei confronti del gruppo

<sup>1</sup> Cfr. articolo 7, D.M. 6 aprile 2018.

<sup>2</sup> Cfr. articolo 70-*quater*, comma 3, D.P.R. 633/1972.

<sup>3</sup> Nella nuova disciplina, al vincolo finanziario è assegnata una relativa preminenza rispetto agli altri vincoli, tenendo conto non solo della più agevole accertabilità dello stesso, ma anche della circostanza che, quando un soggetto è vincolato finanziariamente a un altro, in via generale lo è anche dal punto di vista economico e organizzativo. Di norma, quindi, il vincolo finanziario ha preminenza, nel senso che presume l'esistenza anche dei vincoli economico e organizzativo (articolo 70-*ter*, comma 4, D.P.R. 633/1972) e, per dimostrare l'insussistenza dei vincoli economico e organizzativo, occorre presentare un'istanza di interpello preventivo (articolo 70-*ter*, comma 5, D.P.R. 633/1972). La presunzione di cui sopra non opera per i soggetti in relazione ai quali il vincolo finanziario è stabilito per effetto dell'acquisizione di partecipazioni nell'ambito di interventi finalizzati al recupero di crediti o derivanti dalla conversione in azioni di nuova emissione di crediti verso imprese in temporanea difficoltà finanziaria di cui all'articolo 113, comma 1, Tuir. Tra le suddette entità, il vincolo economico si considera in ogni caso insussistente (articolo 70-*ter*, comma 6, D.P.R. 633/1972) e anche in tal caso, per dimostrare la ricorrenza del vincolo organizzativo, è prevista la presentazione all'Agenzia delle entrate di un'apposita istanza di interpello, ai sensi del citato articolo 11, comma 1, lettera b), L. 212/2000.

<sup>4</sup> Sulla preclusione alla partecipazione al Gruppo Iva, in veste di controllati, ai soggetti passivi Iva non costituiti in forma societaria, per i quali non possono trovare applicazione le regole concernenti l'esercizio del diritto di voto in base alla disciplina cui fa riferimento l'articolo 2359, comma 1, n. 1), cod. civ., si veda il principio di diritto dell'Agenzia delle entrate n. 4/2018. Sulla sussistenza del vincolo economico rispetto alle società, facenti parte di un gruppo societario operante nell'ambito delle attività bancarie e finanziarie, si rimanda invece al principio di diritto dell'Agenzia delle entrate n. 5/2018.

l'effettivo vantaggio fiscale conseguito e il gruppo cessa a partire dall'anno successivo, salvo che tali soggetti non aderiscano anch'essi al gruppo<sup>5</sup>.

A differenza dell'Iva di gruppo, il Gruppo Iva non consente, pertanto, alle singole società del gruppo di scegliere se aderire o meno al regime speciale.

L'articolo 70-*bis*, D.P.R. 633/1972 definisce i requisiti soggettivi per la costituzione del Gruppo Iva, specificando che possono avvalersi del nuovo regime i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato esercenti attività d'impresa, arte o professione, per i quali ricorrano congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo di cui al successivo articolo 70-*ter*, D.P.R. 633/1972. I predetti vincoli devono sussistere al momento dell'esercizio dell'opzione per costituzione del Gruppo Iva e, comunque, già dal 1° luglio dell'anno precedente a quello in cui ha effetto l'opzione<sup>6</sup>.

Nel dettaglio, l'articolo 70-*ter*, D.P.R. 633/1972 stabilisce che:

- il vincolo finanziario, espressamente riferito ai soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, si verifica quando, almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente, vi sia un controllo, diretto o indiretto, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1), cod. civ., oppure quando i soggetti partecipanti al Gruppo Iva siano controllati, direttamente o indirettamente, dal medesimo soggetto, purché residente nel territorio dello Stato ovvero in altro Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni. In pratica, il vincolo finanziario sussiste tra 2 soggetti quando un soggetto controlla un altro soggetto o è controllato da un altro soggetto, nonché quando 2 soggetti siano entrambi controllati da un terzo soggetto. In questo caso, il terzo soggetto può anche non avere sede nel territorio dello Stato, purché – come detto – si tratti di uno Stato con il quale l'Italia ha stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni;
- il vincolo economico tra soggetti stabiliti nel territorio dello Stato si considera sussistente in caso di svolgimento di un'attività dello stesso genere, ovvero di attività complementari o interdipendenti o, comunque, di attività che avvantaggiano, pienamente o sostanzialmente, uno o più di essi;
- il vincolo organizzativo ricorre quando esiste un coordinamento, in via di diritto o di fatto, fra gli organi decisionali degli stessi, anche se svolto da un altro soggetto, vincolato finanziariamente ai soggetti considerati.

Specifiche limitazioni soggettive sono previste nell'ambito della disciplina del Gruppo Iva, essendo previsto che non possono partecipare al Gruppo Iva:

- le stabili organizzazioni all'estero di soggetti passivi con sede dell'attività in Italia;
- i soggetti la cui azienda sia sottoposta a sequestro giudiziario ai sensi dell'articolo 670, c.p.c., fermo restando che, in caso di pluralità di aziende, l'esclusione opera anche se oggetto di sequestro è una sola di esse;
- i soggetti sottoposti a fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa e amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi<sup>7</sup>;
- i soggetti posti in liquidazione ordinaria.

Passando al regime dell'Iva di gruppo, quest'ultimo, a differenza del Gruppo Iva, consente di scegliere quali società del gruppo fare partecipare alla determinazione consolidata dell'Iva in capo alla controllante.

In un'ottica di semplificazione, la Legge di Bilancio 2017, nel modificare l'ultimo comma dell'articolo 73, D.P.R. 633/1972, ha previsto che, dal 1° gennaio 2017, l'ente o società controllante comunica all'Agenzia delle entrate l'esercizio dell'opzione per la procedura dell'Iva di gruppo con la dichiarazione Iva presentata nell'anno solare a decorrere dal quale intende avvalersi del regime speciale. L'opzione non deve più essere comunicata con il modello Iva 26, approvato con provvedimento

<sup>5</sup> Cfr. articolo 70-*quater*, comma 1, D.P.R. 633/1972.

<sup>6</sup> Cfr. articolo 1, comma 1, D.M. 6 aprile 2018.

<sup>7</sup> L'articolo 70-*decies*, comma 3, D.P.R. 633/1972 dispone che, per l'individuazione della data in cui il soggetto s'intende sottoposto alla procedura, si fa riferimento a quella della sentenza dichiarativa del fallimento, alla data del decreto di ammissione al concordato preventivo, alla data del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa e alla data del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

to dell'Agenzia delle entrate del 6 dicembre 2010, da presentare entro il termine di liquidazione dell'Iva relativa al mese di gennaio dell'anno di esercizio dell'opzione (16 febbraio). Nel modello di dichiarazione Iva è stato, infatti, istituito il nuovo quadro VG, denominato "Adesione al regime previsto per le società controllanti e controllate", in cui vanno indicati i dati relativi:

- alle società che partecipano alla compensazione Iva;
- alle società che partecipano alla catena di controllo ma non alla compensazione Iva.

Per la partecipazione all'Iva di gruppo è fondamentale la nozione di impresa controllata e di impresa controllante. Prima delle modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio 2017 e dal D.M. 13 febbraio 2017, la liquidazione Iva di gruppo era ammessa esclusivamente per le società di capitali, sia in veste di controllante che di controllate. In particolare, si consideravano controllate soltanto le Spa, Sapa e Srl le cui azioni o quote fossero possedute per oltre il 50% del loro capitale, fin dall'inizio dell'anno solare precedente, dall'ente o società controllante o da un'altra società controllata dall'ente o società controllante.

Dal 2017, si considerano, invece, controllate le Spa, Sapa, Srl, Snc e Sas le cui azioni o quote sono possedute per oltre il 50% del loro capitale, almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente, dall'ente o società controllante o da un'altra società controllata dall'ente o società controllante.

La percentuale di controllo, anche dopo le modifiche, è determinata senza tenere conto delle azioni prive del diritto di voto.

Ai fini dell'individuazione della nuova definizione di società controllata è stato, pertanto, modificato:

- da un lato, il requisito della forma giuridica, in quanto si considerano società controllate non più soltanto le società di capitali, ma anche quelle di persone;
- dall'altro, il requisito del periodo temporale del controllo, essendo richiesto che le azioni o quote delle società controllate siano possedute, per oltre il 50%, almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente, anziché almeno dall'inizio dell'anno solare precedente.

## Operatori non residenti

Sempre dal punto di vista soggettivo, un'ulteriore distinzione riguarda gli operatori non residenti, posto che l'articolo 70-bis, D.P.R. 633/1972, nel definire i requisiti soggettivi per la costituzione del Gruppo Iva, specifica che possono avvalersi del nuovo regime i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato esercenti attività d'impresa, arte o professione, escludendo le stabili organizzazioni all'estero di soggetti passivi con sede dell'attività in Italia.

Ai fini dell'Iva di gruppo, invece, superando le indicazioni della risoluzione n. 347/E/2002, in cui si è affermato che le società residenti all'estero non possono accedere alla procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 22/E/2005, ha chiarito che il regime speciale si estende a tutte le società di capitali, ivi comprese quelle residenti in Paesi comunitari che, alla stregua delle statuizioni vigenti nello Stato di residenza, assumono forme giuridiche equipollenti alle società di capitali di diritto italiano.

Resta inteso che, per poter utilizzare la procedura relativa all'Iva di gruppo, la società non residente deve fare valere non soltanto la predetta equipollenza giuridica, ma anche la ricorrenza degli altri presupposti richiesti dalla norma, compreso il requisito temporale e quello relativo al possesso delle azioni o quote. Ai fini della partecipazione alla procedura dell'Iva di gruppo, i soggetti societari non residenti devono essere, inoltre, identificati ai fini Iva in Italia, laddove tale condizione può essere soddisfatta tramite l'esistenza di una stabile organizzazione, ovvero con la nomina di un rappresentante fiscale o mediante l'identificazione diretta ai sensi dell'articolo 35-ter, D.P.R. 633/19728.

<sup>8</sup> Sul punto, si veda anche la norma di comportamento n. 167 dell'Aidc di Milano.

## Ambito oggettivo

L'articolo 70-*quinquies*, D.P.R. 633/1972, come integrato dall'articolo 1, comma 984, L. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018), regola gli effetti che scaturiscono dalla costituzione del Gruppo Iva sulle operazioni poste in essere dai partecipanti del gruppo stesso.

Tenuto conto che, con l'opzione per l'applicazione del Gruppo Iva, i soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato per i quali ricorrono congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo perdono la propria autonomia giuridica e fiscale, l'articolo 70-*quinquies*, D.P.R. 633/1972 stabilisce che:

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra partecipanti del gruppo non sono considerate cessioni di beni e prestazioni di servizi rilevanti ai fini dell'applicazione dell'Iva;
- le operazioni effettuate da un soggetto passivo membro del Gruppo Iva nei confronti di un soggetto estraneo si considerano effettuate dal Gruppo Iva;
- le operazioni effettuate nei confronti di un soggetto partecipante a un Gruppo Iva da un soggetto che non ne fa parte si considerano effettuate nei confronti del Gruppo Iva;
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da una sede o da una stabile organizzazione partecipante al Gruppo Iva nei confronti di una sua stabile organizzazione o della sua sede situata all'estero si considerano effettuate dal Gruppo Iva nei confronti di un soggetto che non ne fa parte;
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di una sede o di una stabile organizzazione partecipante a un Gruppo Iva da una sua stabile organizzazione o dalla sua sede situata all'estero si considerano effettuate nei confronti del Gruppo Iva da un soggetto che non ne fa parte;
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di una sede o di una stabile organizzazione partecipante a un Gruppo Iva costituito in un altro Stato membro, da una sua stabile organizzazione o dalla sua sede situata nel territorio dello Stato si considerano effettuate nei confronti del Gruppo Iva costituito nell'altro Stato da un soggetto che non ne fa parte;
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da una sede o da una stabile organizzazione partecipante a un Gruppo Iva costituito in un altro Stato membro nei confronti di una sua stabile organizzazione o della sua sede situata nel territorio dello Stato si considerano effettuate dal Gruppo Iva costituito nell'altro Stato membro nei confronti di un soggetto che non ne fa parte.

La disciplina nazionale dell'Iva di gruppo, invece, prende sempre le mosse dall'articolo 11, Direttiva 2006/112/CE, senza tuttavia accogliere il principio fondamentale in esso contenuto, consistente nel riconoscimento giuridico e fiscale della unitarietà del soggetto passivo in presenza di soggetti giuridicamente indipendenti, ma vincolati tra loro da rapporti economici e organizzativi<sup>9</sup>.

Il precetto della citata norma comunitaria è stato recepito, invero, in termini molto ristretti e con contenuto di carattere procedurale, cioè mantenendo sempre l'autonomia giuridica e fiscale delle società interessate, sufficiente a perseguire il fine prefissato che era ed è quello di offrire alle predette società un mezzo semplificato di recupero delle eccedenze di credito mediante la compensazione tra debiti e crediti d'imposta emergenti dalle liquidazioni e dichiarazioni delle società facenti parte di un gruppo<sup>10</sup>.

In pratica, nell'Iva di gruppo, le operazioni poste in essere tra le società per le quali sussiste il rapporto di controllo richiesto ai fini del consolidamento assumono rilevanza ai fini impositivi, al pari di quelle effettuate dalle società del gruppo nei confronti di terzi soggetti, esterni al perimetro di consolidamento. Di contro, come sopra specificato, l'opzione per il Gruppo Iva determina la perdita della soggettività passiva delle società facenti parte del gruppo, con il duplice effetto che

<sup>9</sup> La Corte di Giustizia, nel caso Ampliscientifica e Amplifin (sentenza causa C-162/07 del 22 maggio 2008), si è espressa, in esito all'ordinanza della Corte di Cassazione n. 5503/2007, sulla legittimità - rispetto alla normativa europea - della disciplina dell'Iva di gruppo. Seppure limitata agli aspetti procedurali, la Corte UE ha ritenuto che la disciplina in esame risulta compatibile con la Direttiva comunitaria.

<sup>10</sup> Cfr. [circolare n. 16/360711/1986](#).



le operazioni interne sono irrilevanti ai fini dell'Iva, mentre le operazioni esterne al gruppo, poste in essere da una società del gruppo si considerano effettuate dal gruppo stesso, che quindi deve essere dotato di un autonomo numero di partita Iva.

## **Semplificazioni sul piano amministrativo e vantaggi fiscali in caso di opzione per il Gruppo Iva**

Sul fronte amministrativo, essendo irrilevanti ai fini Iva i rapporti infragruppo, non vanno adempiuti gli obblighi di fatturazione riguardanti le operazioni poste in essere tra le società del gruppo, con un'ulteriore semplificazione riguardante gli obblighi dichiarativi, tenuto conto che l'articolo 70-*octies*, comma 1, D.P.R. 633/1972 stabilisce che ricade sul rappresentante di gruppo l'adempimento degli obblighi connessi all'esercizio dell'opzione, con il conseguente sgravio delle altre società del gruppo.

Le disposizioni attuative contenute nel D.M. 6 aprile 2018 hanno, inoltre, previsto che spettano al rappresentante del Gruppo Iva anche gli adempimenti relativi alla presentazione delle comunicazioni periodiche e delle dichiarazioni Iva, mentre gli obblighi riguardanti la fatturazione (anche delle operazioni con soggetti esterni al Gruppo Iva), la registrazione, le liquidazioni e i versamenti possono essere adempiuti, a scelta, dal rappresentante di gruppo o dai singoli partecipanti.

Sul fronte finanziario, nei rapporti infragruppo, le imprese che acquistano beni e servizi non devono anticipare l'Iva alla propria impresa fornitrice, migliorando il flusso di cassa, senza considerare che il Gruppo Iva consente di ottenere un legittimo risparmio d'imposta in capo alle società che, svolgendo un'attività esente, sono soggette alla limitazione del diritto di detrazione dovuta al pro rata di cui all'articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972.

In particolare, l'indetraibilità da *pro rata* è evitata nell'ambito dei rapporti infragruppo, in quanto le relative operazioni non sono rilevanti agli effetti dell'Iva. Nei rapporti con i terzi, non appartenenti al gruppo, le società in regime di *pro rata* possono ridurre in parte l'indetraibilità dell'imposta sugli acquisti in funzione della composizione del volume d'affari complessivo di gruppo. Laddove, infatti, il gruppo sia composto anche da imprese che svolgono attività imponibili ai fini dell'esercizio della detrazione, ex articolo 19, commi 1, 2 e 3, D.P.R. 633/1972, può accadere che il *pro rata* di gruppo sia superiore a quello dei singoli operatori esenti.

Peraltro, anche il risparmio d'imposta ottenuto dalle società in regime di esenzione si traduce in un vantaggio finanziario, posto che con l'aumento dell'Iva detraibile si riduce l'Iva da versare in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale.

## **Vantaggi finanziari dell'Iva di gruppo**

Se, quindi, il Gruppo Iva consente, allo stesso tempo, una rilevante semplificazione amministrativa e un legittimo risparmio fiscale dovuti alla circostanza che le imprese del gruppo perdono la propria autonomia soggettiva, la scelta del regime dell'Iva di gruppo può risultare preferibile rispetto a quella del Gruppo Iva in quanto maggiormente idonea a ottimizzare il ciclo finanziario collegato all'Iva: le posizioni debitorie e creditorie emergenti in capo alle società che aderiscono al consolidato di gruppo sono, infatti, compensate e il saldo, se a debito, è versato dalla società controllante o dalla medesima chiesto a rimborso se a credito.

Aderendo all'Iva di gruppo, le dichiarazioni annuali delle società controllate sono presentate dalla controllante e i versamenti dell'Iva sono effettuati da quest'ultima per l'ammontare complessivamente dovuto dalla società controllante e dalle società controllate, al netto delle eccedenze detraibili.

A tal fine, le società controllate, in luogo dei versamenti o del computo in detrazione dei crediti d'imposta, trasferiscono ogni mese o trimestre, ai sensi dell'articolo 4, D.M. 13 dicembre 1979, le proprie risultanze periodiche alla società controllante entro il termine stabilito per la liquidazione dell'imposta; la società controllante, a sua volta, esegue la liquidazione periodica del gruppo compensando i debiti Iva di alcune società con i crediti Iva di altre società.

A norma dell'articolo 6, D.M. 13 dicembre 1979, l'eccedenza di credito risultante dalle dichiarazioni

annuali Iva della società controllante o delle società controllate può essere compensata in tutto o in parte con le somme dovute a titolo di Iva dalle altre società partecipanti alla procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo prestando le garanzie di cui all'articolo 38-*bis*, D.P.R. n. 633/1972. In tal modo si estinguono all'interno del gruppo le situazioni creditorie in capo ad alcune società con quelle debitorie in capo ad altre.

## Opzione e revoca

Quale corollario dei differenti riflessi Iva delle operazioni che coinvolgono il Gruppo Iva, i diritti e gli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia Iva sono, rispettivamente, a carico e a favore del Gruppo Iva, al quale – come specificato dall'articolo 1, comma 5, D.M. 6 aprile 2018 – è attribuito un proprio numero di partita Iva, cui è associato ciascun partecipante, che è riportato nelle dichiarazioni e in ogni altro atto o comunicazione relativi all'applicazione dell'Iva. Secondo l'articolo 70-*octies*, comma 1, D.P.R. 633/1972, ricade, infatti, sul rappresentante di gruppo l'adempimento agli obblighi connessi all'esercizio dell'opzione.

Un'altra differenza tra i regimi è data dalla durata dell'opzione, che nel Gruppo Iva è vincolante per un triennio e si rinnova automaticamente per ciascun anno successivo finché non sia esercitata la revoca, ferma restando la possibilità, per il gruppo, di cessare a partire dall'anno successivo a quello in cui viene accertato il mancato esercizio dell'opzione da parte di uno dei soggetti per il quale ricorrono i vincoli finanziario, economico e organizzativo.

Ai fini dell'opzione, non vale il comportamento concludente, essendo previsto che il rappresentante del gruppo deve presentare per via telematica un'apposita dichiarazione (modello AGI/1) nella quale vanno identificati tutti i soggetti partecipanti al gruppo e le attività che saranno svolte dal gruppo. Come, infatti, specificato dall'articolo 70-*novies*, comma 3, D.P.R. 633/1972, essendo le opzioni e le revoche previste in materia di Gruppo Iva subordinate all'esercizio di una previa formale manifestazione di volontà dei soggetti interessati, non si applicano le disposizioni in materia di comportamento concludente di cui al D.P.R. 442/1997.

Anche la revoca dell'opzione deve essere presentata dal rappresentante del Gruppo Iva, ai sensi dell'articolo 70-*novies*, D.P.R. 633/1972, mediante apposita dichiarazione (modello AGI/1), sottoscritta anche dagli altri soggetti partecipanti. La revoca può essere esercitata solo una volta decorso il periodo minimo triennale di permanenza nell'opzione e opera nei riguardi di tutti i soggetti partecipanti al Gruppo Iva<sup>11</sup>.

Per quanto riguarda, invece, l'Iva di gruppo, il D.M. 13 febbraio 2017, nel modificare le disposizioni attuative contenute nel D.M. 13 dicembre 1979, ha previsto che l'opzione non ha più effetto per il solo anno di esercizio, ma fino a revoca, da comunicare con le modalità ed entro i termini stabiliti per l'esercizio dell'opzione.

A tale riguardo, in un'ottica di semplificazione, la Legge di Bilancio 2017, nel modificare l'ultimo comma dell'articolo 73, D.P.R. 633/1972, ha previsto che, dal 1° gennaio 2017, l'ente o società controllante comunica all'Agenzia delle entrate l'esercizio dell'opzione per la procedura dell'Iva di gruppo con la dichiarazione Iva presentata nell'anno solare a decorrere dal quale intende avvalersi del regime speciale.

L'opzione non deve più essere comunicata con il modello Iva 26, approvato con provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 6 dicembre 2010, da presentare entro il termine di liquidazione dell'Iva relativa al mese di gennaio dell'anno di esercizio dell'opzione (16 febbraio). Nel modello di dichiarazione Iva è stato, infatti, istituito il nuovo quadro VG, denominato "Adesione al regime previsto per le società controllanti e controllate", in cui vanno indicati i dati relativi:

- alle società che partecipano alla compensazione Iva;
- alle società che partecipano alla catena di controllo ma non alla compensazione Iva.

È il caso, però, di ricordare che, esclusivamente per il primo anno di applicazione delle nuove regole, tenuto conto che alcuni gruppi potrebbero avere già effettuato la scelta con le precedenti mo-

<sup>11</sup> Cfr. articolo 70-*quater*, comma 5, D.P.R. 633/1972.

dalità, l'Agenzia delle entrate, con comunicato stampa del 10 febbraio 2017, ha reso noto che sono considerate valide anche le comunicazioni dell'opzione per il 2017 effettuate con il modello Iva 26. Dal 2018, invece, la comunicazione tramite la dichiarazione annuale Iva sarà l'unica modalità per effettuare l'opzione.

**Riferimenti normativi**

articolo 70-*bis*, D.P.R. 633/1972

## Scadenze del mese di dicembre

---

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° al 31 dicembre 2018, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.

### **lunedì 17 dicembre**

#### **Registrazioni contabili**

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300,00 euro.

#### **Fatturazione differita**

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

#### **Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche**

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

#### **Versamenti Iva mensili**

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di novembre (codice tributo 6011).

I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

#### **Versamento dei contributi Inps**

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di novembre, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

#### **Versamento delle ritenute alla fonte**

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

## **Versamento ritenute da parte condomini**

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

## **ACCISE - Versamento imposta**

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

## **Ravvedimento versamenti entro 30 giorni**

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, entro lo scorso 16 novembre.

## **Imu e Tasi**

Scade oggi il termine del versamento della seconda rata IMU e Tasi del 2018.

## **giovedì 20 dicembre**

### **Presentazione dichiarazione periodica Conai**

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di novembre da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

## **giovedì 27 dicembre**

### **Presentazione elenchi Intrastat mensili**

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente e, ai soli fini statistici, il modello relativo agli acquisti.

## **Acconto Iva**

Scade oggi il termine per il versamento dell'acconto iva per il 2018 (codice 6013 per i mensili e 6005 per i trimestrali)

## **lunedì 31 dicembre**

### **Presentazione elenchi Intra 12 mensili**

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di ottobre.

### **Presentazione del modello Uniemens Individuale**

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di novembre.

## **Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione**

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1° dicembre 2018.



# Firma digitale

## AGYO FIRMA

Agyo Firma è la soluzione TeamSystem destinata a rivoluzionare il modo di lavorare degli Studi e risolvere tutte le problematiche legate alla firma.

Il servizio è basato su Agyo, l'innovativa piattaforma TeamSystem per la digitalizzazione dei documenti di Aziende, Professionisti e Pubblica Amministrazione, Integrato con il gestionale LYNFA Studio e con il servizio di Conservazione Digitale, per conservare in cloud i documenti.

### • PIÙ SICUREZZA

Puoi firmare i documenti con lo smartphone in modo comodo, rapido e totalmente sicuro.

### • MAGGIORE EFFICIENZA

Abbatti i tempi e i costi legati alla gestione dei documenti: stampa, firma e conservazione.

### • CLIENTI PIÙ SODDISFATTI

I tuoi clienti non dovranno più recarsi fisicamente presso lo Studio, risparmiando tempo.

Il pacchetto Agyo Firma comprende un set di servizi di firma elettronica:

- **Modulo di integrazione LYNFA Studio - Agyo**, che consente di gestire in automatico tutti i documenti e le relative informazioni chiave per avviare il processo di firma.
- **Firma Remota Qualificata**
- **Firma Remota Avanzata**
- **Abilitazione alla Firma Automatica Qualificata:** per sottoscrivere i file automaticamente e in modo massivo.

Agyo Firma può essere arricchito con servizi aggiuntivi che ampliano il numero di firme apponibili e dei firmatari, nonché le modalità di firma (ad esempio, la firma grafometrica).

Inoltre, con il servizio CCT - Conservazione Cloud TeamSystem è possibile conservare digitalmente i documenti firmati, a norma di legge e in tutta sicurezza.