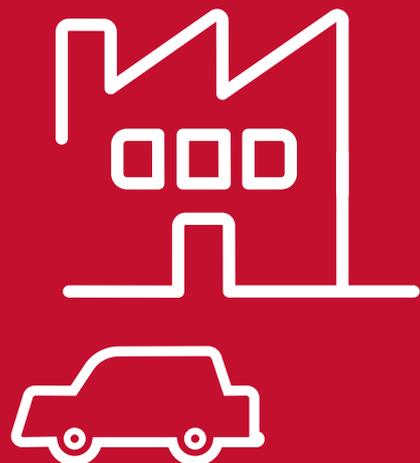


**B**review



# TeamSystem Business review

| n. 12/2018

Supplemento a TeamSystem Review n. 264

Periodico di informazione alle imprese

In collaborazione con

 Euroconference

 TeamSystem®

# LYNFA Azienda® e POLYEDRO Experience



## LA NUOVA USER EXPERIENCE DI LYNFA AZIENDA

Un'esperienza d'uso più naturale, incentrata sul valore dei dati e sull'agilità dei processi.

POLYEDRO e LYNFA si evolvono grazie alla nuova experience, con cui lavorare in modo più veloce e dinamico, una modalità di lavoro progeata sulle esigenze dell'utente.

La nuova experience di POLYEDRO garantirà, a partire dal 2018:

- **Una nuova user experience** facile e naturale grazie ad un'interfaccia dinamica, che assicura accesso immediato alle procedure e alle funzionalità con percorsi di navigazione personalizzabili.
- **Dati e informazioni subito in primo piano** grazie a dashboard personalizzate e indicatori sintetici per monitorare l'avanzamento delle attività quotidiane, le news dall'assistenza

mysupport per rimanere sempre aggiornati, indicatori di performance, grafici e tabelle navigabili dinamicamente.

- **Strumenti di produttività e collaboration** per lavorare meglio e recuperare efficienza: dal nuovo sistema di gestione dei contenuti che semplifica la pubblicazione di notizie e post in bacheca, al workflow che permea la gestione guidata dei processi interni.
- Grazie ai **Live Update**, la gestione automatica degli aggiornamenti, è possibile scegliere il momento migliore della giornata in cui aggiornare le procedure, per risparmiare tempo ed evitare interruzioni all'operatività quotidiana.

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

 **TeamSystem®**

**TeamSystem**  
Business review

Periodico  
di informazione  
alle imprese

Editrice TeamSystem  
Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro  
Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Redazione:  
 **Euroconference**  
Editoria

S.E. o O.  
Riproduzione vietata

## Lavoro e previdenza

Nuovo lavoro a termine secondo il Ministero del lavoro	2
Proroga Cigs: le istruzioni dal ministero del lavoro	6
Tfr: coefficiente di ottobre 2018	8

## Economia e finanza

Equo canone di ottobre 2018	9
-----------------------------	---

## Fisco e tributi

Opere di urbanizzazione e cessione delle aree a scampo degli oneri: aspetti Iva	10
La Cassazione "demolisce" il fondo patrimoniale: ammissibile l'ipoteca esattoriale	15
Le operazioni degli esportatori abituali: gestione del <i>plafond</i> e delle dichiarazioni d'intento	22

## Nuovo lavoro a termine secondo il Ministero del lavoro

**A** I termine del periodo transitorio introdotto dalla legge di conversione del c.d. Decreto Dignità, il Ministero del Lavoro ha emanato la circolare n. 17/2018, per fornire le prime indicazioni interpretative sulle novità introdotte alla disciplina del contratto di lavoro a tempo determinato e della somministrazione di lavoro. Terminato il periodo transitorio introdotto dalla legge di conversione, dalla data del 1° novembre 2018 trovano piena applicazione tutte le disposizioni introdotte con la riforma, compreso l'obbligo di indicare le condizioni in caso di rinnovi (sempre) e di proroghe (dopo i 12 mesi). Tale periodo transitorio si applica, secondo il Ministero, anche con riferimento alla somministrazione di lavoro a tempo determinato.

### Contratto a tempo determinato

Quanto alla riduzione da 36 a 24 mesi della durata massima del contratto a tempo determinato (con riferimento ai rapporti stipulati tra lo stesso datore di lavoro e lo stesso lavoratore, anche per effetto di una successione di contratti, o di periodi di missione in somministrazione a tempo determinato, conclusi per lo svolgimento di mansioni di pari livello e categoria legale, indipendentemente dai periodi di interruzione), i contratti collettivi nazionali, territoriali o aziendali stipulati dalle associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale potranno continuare a prevedere una durata diversa, anche superiore, rispetto al nuovo limite massimo dei 24 mesi. Le previsioni contenute nei contratti collettivi stipulati prima del 14 luglio 2018, che abbiano previsto una durata massima dei contratti a termine pari o superiore ai 36 mesi in virtù della disciplina previgente, mantengono la loro validità fino alla naturale scadenza dell'accordo collettivo.

È possibile stipulare liberamente un contratto di lavoro a termine di durata non superiore a 12 mesi, mentre in caso di durata superiore tale possibilità è riconosciuta esclusivamente in presenza di specifiche ragioni che giustificano un'assunzione a termine:

- esigenze temporanee e oggettive, estranee all'ordinaria attività;
- esigenze di sostituzione di altri lavoratori;
- esigenze connesse a incrementi temporanei, significativi e non programmabili, dell'attività ordinaria.

La contrattazione collettiva non può intervenire sul nuovo regime delle condizioni.

L'obbligo di indicare una di tali condizioni ricorre considerando la durata complessiva dei rapporti intercorsi tra lo stesso datore di lavoro e lo stesso lavoratore, sia quelli già conclusi, sia quello che si intende eventualmente prorogare. La c.d. causale è, infatti, sempre necessaria quando si supera il periodo di 12 mesi, anche se il superamento avviene a seguito di proroga di un contratto originariamente inferiore ai 12 mesi. Talvolta, peraltro, l'indicazione della causale anche per rapporti inferiori a 12 mesi può essere necessaria al fine del godimento di taluni benefici previsti da altre disposizioni di legge (ad esempio sostituzione per maternità).

Come in precedenza, raggiunto il limite massimo di durata del contratto a termine, le stesse parti possono stipulare un ulteriore contratto della durata massima di 12 mesi presso l'ITL, ma anche a tale contratto si applica la nuova disciplina dei rinnovi con obbligo di individuare una causale che, nonostante la sede di stipula del contratto, non sarà comunque "certificata".

Il termine del contratto deve risultare per iscritto ed è esclusa la possibilità di desumerlo da elementi esterni al contratto, ferma restando la possibilità che, in alcune situazioni, il termine del rapporto di lavoro continui a desumersi indirettamente in funzione della specifica motivazione che ha dato luogo all'assunzione, come in caso di sostituzione della lavoratrice in maternità di cui non

# Lavoro e previdenza

è possibile conoscere, *ex ante*, l'esatta data di rientro al lavoro, sempre nel rispetto del termine massimo di 24 mesi.

Il regime delle proroghe e dei rinnovi del contratto a termine è stato modificato in ordine alla durata massima e alle condizioni. Il Ministero, in assenza di una definizione normativa esatta delle 2 ipotesi, precisa quanto segue:

Proroga del contratto	È possibile prorogare senza causale un contratto a termine entro i 12 mesi	La proroga presuppone che restino invariate le ragioni che avevano giustificato inizialmente l'assunzione a termine, fatta eccezione per la necessità di prorogarne la durata entro il termine di scadenza. Pertanto, non è possibile prorogare un contratto a tempo determinato modificandone la motivazione, in quanto ciò darebbe luogo a un nuovo contratto a termine ricadente nella disciplina del rinnovo, anche se ciò avviene senza soluzione di continuità con il precedente rapporto
	Numero massimo di proroghe	Il numero massimo di proroghe è stato ridotto a 4, entro i limiti di durata massima del contratto e a prescindere dal numero dei contratti, con esclusione dei contratti instaurati per lo svolgimento di attività stagionali
Rinnovo del contratto	È sempre richiesta l'indicazione della causale	Si tratta di un rinnovo e non di una proroga dell'originario contratto se si modifica la motivazione originale, anche se non vi è soluzione di continuità fra i 2 rapporti. Si tratta di rinnovo anche qualora un nuovo contratto a termine decorra dopo la scadenza del precedente contratto
	Aumento del contributo addizionale	Per i contratti a termine è dovuto un contributo addizionale a carico del datore di lavoro (pari all'1,4% della retribuzione imponibile ai fini previdenziali). La novità introdotta prevede che lo stesso sia incrementato dello 0,5% in occasione di ciascun rinnovo del contratto a tempo determinato, anche in somministrazione. Ne consegue che al primo rinnovo la misura ordinaria dell'1,4% andrà incrementata dello 0,5%. In tal modo verrà determinata la nuova misura del contributo addizionale cui aggiungere nuovamente l'incremento dello 0,5% in caso di ulteriore rinnovo. Analogo criterio di calcolo dovrà essere utilizzato per eventuali rinnovi successivi, avuto riguardo all'ultimo valore base che si sarà venuto a determinare per effetto delle maggiorazioni applicate in occasione di precedenti rinnovi. La maggiorazione non si applica in caso di proroga del contratto

## Somministrazione di lavoro

La disciplina del lavoro a termine è stata estesa al rapporto tra l'agenzia di somministrazione e il lavoratore a termine, con la sola eccezione delle previsioni in materia di pause tra un contratto e il successivo, *c.d. stop and go*, dei limiti quantitativi al numero dei contratti a tempo determinato che può stipulare ogni datore di lavoro e del diritto di precedenza.

Nessuna limitazione è stata introdotta per l'invio in missione di lavoratori assunti a tempo indeterminato dal somministratore i quali, pertanto, possono essere inviati in missione sia a tempo indeterminato che a termine presso gli utilizzatori senza obbligo di causale o limiti di durata, rispettando però i limiti percentuali.

Ferma restando la percentuale massima del 20% di contratti a termine, possono essere presenti nell'impresa utilizzatrice lavoratori assunti a tempo determinato e lavoratori inviati in missione per somministrazione a termine, entro la percentuale massima complessiva del 30% del numero dei lavoratori a tempo indeterminato in forza presso l'utilizzatore, ferma la facoltà per la contrattazione collettiva di individuare percentuali diverse, per tenere conto delle esigenze dei diversi settori

produttivi. I contratti collettivi nazionali, territoriali o aziendali stipulati dalle associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale mantengono la loro validità fino alla naturale scadenza del contratto collettivo, sia con riferimento ai limiti quantitativi eventualmente fissati per il ricorso al contratto a tempo determinato sia a quelli fissati per il ricorso alla somministrazione a termine.

Il limite percentuale del 30% trova applicazione per ogni nuova assunzione a termine o in somministrazione avvenuta a partire dal 12 agosto 2018: qualora presso l'utilizzatore sia presente una percentuale di lavoratori, a termine e somministrati a termine con contratti stipulati in data antecedente alla data del 12 agosto 2018, superiore a quello fissato dalla legge, i rapporti in corso potranno continuare fino alla loro iniziale scadenza, ma non è possibile effettuare nuove assunzioni né proroghe per i rapporti in corso fino a quando il datore di lavoro o l'utilizzatore non rientri entro i nuovi limiti.

Continuano a rimanere esclusi dall'applicazione dei predetti limiti quantitativi i lavoratori somministrati a tempo determinato che rientrino nelle categorie richiamate all'articolo 31, comma 2, D.Lgs. 81/2015 (ad esempio, disoccupati che fruiscono da almeno 6 mesi di trattamenti di disoccupazione non agricola o di ammortizzatori sociali, soggetti svantaggiati o molto svantaggiati).

L'estensione delle disposizioni sul contratto a termine anche ai rapporti di lavoro a termine instaurati tra somministratore e lavoratore ha lasciato inalterata la possibilità, riconosciuta alla contrattazione collettiva, di disciplinare il regime delle proroghe e della loro durata. Ne consegue che il rispetto del limite massimo di 24 mesi, ovvero quello diverso fissato dalla contrattazione collettiva, entro cui è possibile fare ricorso a uno o più contratti a termine o di somministrazione a termine, deve essere valutato con riferimento non solo al rapporto di lavoro che il lavoratore ha avuto con il somministratore, ma anche ai rapporti con il singolo utilizzatore, dovendosi a tal fine considerare sia i periodi svolti con contratto a termine, sia quelli in cui sia stato impiegato in missione con contratto di somministrazione a termine, per lo svolgimento di mansioni dello stesso livello e categoria legale. Pertanto, il suddetto limite temporale di 24 mesi opera tanto in caso di ricorso a contratti a tempo determinato quanto nell'ipotesi di utilizzo mediante contratti di somministrazione a termine. Raggiunto tale limite, perciò, il datore di lavoro non potrà più ricorrere alla somministrazione di lavoro a tempo determinato con lo stesso lavoratore per svolgere mansioni di pari livello e della medesima categoria legale. Il computo dei 24 mesi di lavoro deve tenere conto di tutti i rapporti di lavoro a termine a scopo di somministrazione intercorsi tra le parti, inclusi quelli antecedenti alla data di entrata in vigore della riforma.

Le novità introdotte riguardano anche le condizioni che giustificano il ricorso alla somministrazione a termine, che si applicano esclusivamente con riferimento all'utilizzatore, in caso dei contratti di durata superiore a 12 mesi e dei relativi rinnovi. In caso di durata della somministrazione a termine per un periodo superiore a 12 mesi presso lo stesso utilizzatore, o di rinnovo della missione (anche in tal caso presso lo stesso utilizzatore), il contratto di lavoro stipulato dal somministratore con il lavoratore dovrà indicare una motivazione riferita alle esigenze dell'utilizzatore medesimo. Non sono, invece, cumulabili a tale fine i periodi svolti presso diversi utilizzatori, fermo restando il limite massimo di durata di 24 mesi del rapporto (o la diversa soglia individuata dalla contrattazione collettiva). L'obbligo di specificare le motivazioni del ricorso alla somministrazione di lavoratori a termine sorge non solo quando i periodi siano riferiti al medesimo utilizzatore nello svolgimento di una missione di durata superiore a 12 mesi, ma anche qualora lo stesso utilizzatore avesse instaurato un precedente contratto di lavoro a termine con il medesimo lavoratore per lo svolgimento di mansioni di pari livello e categoria.

Pertanto:

- in caso di precedente rapporto di lavoro a termine di durata inferiore a 12 mesi, un eventuale periodo successivo di missione presso lo stesso soggetto richiede sempre l'indicazione delle motivazioni in quanto tale fattispecie è assimilabile a un rinnovo;

- in caso di precedente rapporto di lavoro a termine di durata pari a 12 mesi, è possibile svolgere per il restante periodo e tra i medesimi soggetti una missione in somministrazione a termine, specificando una delle condizioni;
- in caso di un periodo di missione in somministrazione a termine fino a 12 mesi, è possibile per l'utilizzatore assumere il medesimo lavoratore direttamente con un contratto a tempo determinato per una durata massima di 12 mesi indicando la relativa motivazione.

## **Riferimenti normativi**

D.L. 87/2018

Ministero del Lavoro, circolare n. 17/2018

## Proroga Cigs: le istruzioni dal ministero del lavoro

**I**l Ministero del lavoro, con circolari n. 16/2018 e n. 18/2018, ha fornito importanti istruzioni operative relative alle nuove disposizioni dell'articolo 25, D.L. 119/2018, in vigore dal 24 ottobre 2018 e ora in attesa di conversione in legge, intervenuto in materia di proroga della Cigs apportando modifiche all'articolo 22-bis, D.Lgs. 148/2015, in particolare estendendo l'ammortizzatore anche alle imprese con un numero di dipendenti inferiore a 100.

### Introduzione

L'articolo 22-bis, D.Lgs. 148/2015, disciplina le condizioni per l'accesso alla prosecuzione di programmi di Cigs per riorganizzazione e crisi aziendale e, nella sua versione precedente al D.L. 119/2018, consentiva la proroga dei suddetti programmi alle imprese, con rilevanza economica strategica anche a livello regionale e con organico superiore a 100 unità, in presenza di rilevanti problematiche occupazionali anche a livello territoriale, sino a un limite massimo di 12 mesi per le riorganizzazioni o sino a un limite massimo di 6 mesi per le crisi, per gli anni 2018 e 2019.

Con l'articolo 25, D.L. 119/2018, di modifica dell'articolo 22-bis, D.Lgs. 148/2015, è stato abrogato il riferimento al requisito occupazionale - organico superiore a 100 unità - in quanto a livello territoriale anche imprese con organico inferiore alle 100 unità possono avere un impatto occupazionale e una notevole rilevanza strategica.

Il D.L. 119/2018 aggiunge, inoltre, un ulteriore periodo all'articolo 22-bis, comma 1, D.Lgs. 148/2015, consentendo la proroga del trattamento di Cigs (sempre anni 2018 e 2019) anche a seguito di stipula di un contratto di solidarietà, alle medesime condizioni già previste per le altre 2 causali di intervento della Cigs per crisi e riorganizzazione aziendale, qualora permanga, anche solo parzialmente, l'esubero di personale, già dichiarato nell'accordo per la riduzione concordata dell'orario di lavoro finalizzata a evitare o ridurre il ricorso al licenziamento dei lavoratori in eccedenza del quale si intende chiedere la proroga.

Pertanto, le imprese con rilevanza economica strategica anche a livello regionale che presentano rilevanti problematiche occupazionali con esuberanti significativi nel contesto territoriale, previo accordo stipulato in sede governativa presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali con la presenza della Regione interessata o delle Regioni interessate, nel caso di imprese con unità produttive coinvolte ubicate in 2 o più Regioni, possono richiedere la proroga dell'intervento straordinario d'integrazione salariale per la causale contratto di solidarietà qualora permanga, in tutto o in parte, l'esubero di personale già dichiarato nel contratto di solidarietà. La proroga, anche in questo caso, può essere richiesta sino al limite massimo di 12 mesi, in deroga ai limiti temporali di cui agli articoli 4 e 22, commi 3 e 5, D.Lgs. 148/2015.

### Le istruzioni operative

Da un punto di vista operativo, il Ministero ha precisato quanto segue:

- pur essendo una proroga, il trattamento può essere riconosciuto, in via transitoria, anche con soluzione di continuità a quelle imprese che abbiano concluso il precedente trattamento straordinario di integrazione salariale nel corso dell'anno 2018, purché nel frattempo l'esubero di personale non sia stato risolto anche attraverso procedure di licenziamento. Al fine di individuare, tuttavia, un periodo temporale congruo tale da far ritenere la situazione di difficoltà dell'impresa ancora attuale, si fa riferimento a un programma che scade prima del 30 giugno 2018;
- è ammissibile il ricorso alla proroga anche nel caso di aziende che - a causa del raggiungimento del limite massimo di fruizione degli ammortizzatori sociali nel quinquennio mobile - non

abbiano potuto fruire del trattamento Cigs per la durata prevista dagli articoli 4 e 22, D.Lgs. 148/2015. La durata della proroga è collegata al programma dell'azienda richiedente;

- è ammissibile il riconoscimento della proroga anche nel caso di aziende che abbiano fruito della Cigs e che, al fine di proseguire nella gestione di permanenti criticità aziendali e occupazionali, abbiano fatto ricorso ad altri strumenti di integrazione salariale straordinaria e ordinaria;
- gli effetti dell'accordo governativo, finalizzato alla proroga, possono essere limitati - nel caso in cui un'azienda operi con siti produttivi dislocati in più Regioni - alle sole unità produttive per le quali le Regioni interessate abbiano riconosciuto sul territorio di competenza la particolare rilevanza economica e occupazionale dell'impresa nonché l'impegno della programmazione di politiche attive;
- la presentazione dell'istanza finalizzata al raggiungimento dell'accordo in sede governativa può essere presentata non prima di 60 giorni antecedenti l'avvio della proroga del trattamento Cigs.

La domanda di proroga deve essere presentata, con modalità telematica, sull'applicativo di CIG-Sonline. Trattandosi di un intervento in deroga, anche con riferimento alle norme in materia dei limiti di durata massima dei trattamenti, garantito da un accordo governativo con la partecipazione della Regione o delle Regioni coinvolte, non si applicano le disposizioni procedurali di cui all'articolo 25, D.Lgs. 148/2015.

Alla domanda deve essere allegato l'accordo governativo sottoscritto e una relazione dalla quale emerga l'entità dell'esubero ancora esistente che si intende salvaguardare mediante specifiche azioni di politiche attive concordate con la Regione interessata o con le Regioni interessate nel caso di imprese con unità produttive coinvolte ubicate in 2 o più Regioni.

Resta fermo che le istanze sono istruite conformemente all'ordine cronologico di presentazione risultante dall'invio ed entro il limite delle risorse finanziarie assegnate per ciascun anno di riferimento. Il monitoraggio delle risorse finanziarie avviene secondo le modalità già indicate nella circolare n. 2/2018.

## **Riferimenti normativi**

Ministero del lavoro, con circolari n. 16/2018 e n. 18/2018

## Tfr: coefficiente di ottobre 2018

**S** econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a ottobre 2018 è risultato pari a 102,4: a ottobre 2018 la percentuale utile per la rivalutazione del Tfr maturato al 31 dicembre 2017 è risultata pari 2,214392

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2017	Tasso mensile	75% Differenza 2017	Rivalutazione
Gennaio 2018	15 gennaio - 14 febbraio	101,5	0,395648	0,125	0,296736	0,421736
Febbraio 2018	15 febbraio - 14 marzo	101,5	0,395648	0,250	0,296736	0,546736
Marzo 2018	15 marzo - 14 aprile	101,7	0,593472	0,375	0,445104	0,820104
Aprile 2018	15 aprile - 14 maggio	101,7	0,593472	0,500	0,445104	0,945104
Maggio 2018	15 maggio - 14 giugno	102,0	0,890208	0,625	0,667656	1,292656
Giugno 2018	15 giugno - 14 luglio	102,2	1,088032	0,750	0,816024	1,566024
Luglio 2018	15 luglio - 14 agosto	102,5	1,384768	0,875	1,038576	1,913576
Agosto 2018	15 agosto - 14 settembre	102,9	1,780415	1,000	1,335312	2,335312
Settembre 2018	15 settembre - 14 agosto	102,4	1,285856	1,125	0,964392	2,089392
Ottobre 2018	15 ottobre - 14 novembre	102,4	1,285856	1,250	0,964392	2,214392

## Equo canone di ottobre 2018

**L'** inflazione del mese di ottobre 2018 è stata pari a + 1,5%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, a variazione ridotta al 75% è pari a 1,125% (unovirgolacentocinque)..

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di ottobre 2018 rispetto a ottobre 2017 è risultata pari a + 1,5% (unovirgolavcinque). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n.118/85: il 75% risulta pari a 1,125% (unovirgolacentocinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di ottobre 2018 rispetto a ottobre 2016 risulta pari a più 1,800% (unovirgolaotto). Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito Internet dell'ISTAT.

## Opere di urbanizzazione e cessione delle aree a scomputo degli oneri: aspetti Iva

**N**ell'ambito degli interventi di costruzione edilizia possono assumere particolare rilievo le opere di urbanizzazione che devono essere sostenute al fine di rendere urbanizzata la zona in cui sorgerà il complesso edilizio. Tali opere si distinguono tra primarie e secondarie, in funzione del grado di relazione che le stesse hanno con l'edificio, e fruiscono in ambito Iva dell'aliquota agevolata del 10%. Tuttavia, nella prassi può accadere che tali opere non siano predisposte dal soggetto che costruisce l'immobile, bensì dall'ente locale al quale poi è ceduta l'area a scomputo dei relativi oneri di urbanizzazione. Come si vedrà nel presente contributo, anche tale ultima operazione fruisce di un particolare trattamento fiscale agevolativo poiché la cessione di tali aree esula dal campo di applicazione dell'imposta.

### Le opere di urbanizzazione primaria e secondaria

Secondo quanto previsto dal n. 127-*quinquies*), della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, fruiscono dell'aliquota del 10% le opere di urbanizzazione primaria e secondaria di cui all'articolo 4, L. 847/1964.

Le opere di urbanizzazione primaria e secondaria sono descritte nella tabella che segue.

Opere di urbanizzazione primaria e secondaria	
Opere di urbanizzazione primaria	<ul style="list-style-type: none"><li>• strade residenziali</li><li>• spazi di sosta o di parcheggio, compresi i parcheggi pluripiani costruiti dai Comuni o per loro conto e destinati a uso pubblico (risoluzione n. 550203/1989)</li><li>• fognature sia nere sia bianche (risoluzione n. 168/E/1999)</li><li>• rete idrica</li><li>• rete di distribuzione dell'energia elettrica e del gas</li><li>• pubblica illuminazione</li><li>• spazi di verde attrezzato</li><li>• cavedi multiservizi e cavidotti per il passaggio delle reti di telecomunicazione</li><li>• infrastrutture destinate all'installazione di reti e impianti di comunicazione elettronica in fibra ottica di cui all'articolo 2, comma 5, D.L. 112/2008</li><li>• infrastrutture di reti pubbliche di comunicazione e le opere di infrastrutturazione per la realizzazione delle reti di comunicazione elettronica ad alta velocità in fibra ottica in grado di fornire servizi di accesso a banda ultra - larga effettuate anche all'interno degli edifici</li></ul>
Opere di urbanizzazione secondaria	<ul style="list-style-type: none"><li>• asili nido e scuole materne</li><li>• scuole dell'obbligo nonché strutture e complessi per l'istruzione superiore all'obbligo</li><li>• mercati di quartiere</li><li>• delegazioni comunali</li><li>• chiese e altri edifici per servizi religiosi</li><li>• impianti sportivi di quartiere</li><li>• centri sociali e attrezzature culturali e sanitarie</li><li>• aree verdi di quartiere</li></ul>

Le caratteristiche e le funzioni di tali opere sono le seguenti:

- opere di urbanizzazione primaria: a eccezione dei giardini privati, sono gestite dalle Amministrazioni comunali, o da sue emanazioni, che devono acquisirne la proprietà. Sono opere pubbliche e hanno la funzione servente rispetto ai singoli organismi edilizi, garantendo le condizioni minime di abitabilità, in mancanza delle quali sarebbe impedita l'utilizzazione dell'edificio stesso;

- opere di urbanizzazione secondaria: possono consistere sia in opere pubbliche, sia in opere di pubblica utilità, quali ospedali, scuole, etc. tali opere svolgono una funzione diretta a rendere più vivibile l'intera zona, e sono poste al servizio della comunità.

Contrariamente alle opere di urbanizzazione primaria – che devono necessariamente essere di proprietà pubblica – le opere di urbanizzazione secondaria possono constare sia di opere di proprietà pubblica, sia di opere di pubblica utilità di proprietà privata.

## Condizioni per l'applicazione dell'aliquota ridotta

Le opere di urbanizzazione, così come elencate e descritte, per poter fruire dell'aliquota ridotta devono presentare alcune condizioni:

- costituiscono un "numero chiuso": come ribadito più volte dall'Amministrazione finanziaria, l'elencazione delle opere è tassativa, ragion per cui l'applicazione dell'aliquota ridotta non può essere estesa a ipotesi simili se non attraverso un intervento legislativo che introduca una nuova categoria di opere (risoluzioni n. 41/E/2006 e n. 394/E/2007);
- destinazione a uso pubblico (risoluzione n. 430933/1991);
- vincolo funzionale di servizio per il tessuto urbano: l'opera di urbanizzazione deve svolgere, come detto, una funzione servente al centro abitato, anche se tale vincolo funzionale non significa che l'opera possa essere realizzata anche al di fuori del centro abitato, purchè permanga comunque la caratteristica di opera al servizio del tessuto urbano. Ad esempio, possono fruire dell'aliquota ridotta le strade comunali che attraversano un centro industriale, ovvero quella che unisce la frazione al centro, le condutture collocate al di fuori del centro urbano ma che consentono l'approvvigionamento del centro stesso, con esclusione solamente di quelle opere che non possono essere comprese nel concetto di rete idrica, quali gli impianti di captazione, i bacini artificiali e le relative dighe di contenimento (si veda, ad esempio, la circolare n. 69/1990).

## Leggi speciali e opere "assimilate"

Vi sono poi da rammentare alcune leggi speciali che prevedono opere di urbanizzazione agevolabili. Tra queste si evidenziano le seguenti (risoluzione n. 111/E/2006):

- parcheggi realizzati ai sensi della legge c.d. "Tognoli" (L. 122/1989);
- impianti destinati allo smaltimento, al riciclaggio o alla distruzione dei rifiuti urbani speciali, tossici e nocivi, solidi e liquidi, e alla bonifica delle aree inquinate, di cui all'articolo 5, D.L. 361/1987;
- opere di impiantistica sportiva realizzate nel rispetto del D.L. 2/1987;
- impianti cimiteriali di cui all'articolo 54 del previgente regolamento di polizia mortuaria, approvato con D.P.R. 803/1975.

Infine, per completezza, è bene ricordare che il n. 127-quinquies) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, contiene le seguenti ulteriori opere che possono fruire dell'aliquota ridotta:

- linee di trasporto metropolitane, tramviarie e altre linee di trasporto a impianto fisso;
- impianti di produzione e reti di distribuzione di calore energia-teleriscaldamento;
- impianti di produzione e reti di distribuzione di energia elettrica da fonte solare fotovoltaica;
- impianti di depurazione destinati a essere collegati a reti fognarie, anche intercomunali e ai relativi collettori di adduzione.

## La cessione di immobili a scomputo degli oneri di urbanizzazione

Nell'ambito del settore edile, gli interventi che costituiscono trasformazione urbanistica ed edilizia del territorio, sono subordinati al rilascio del permesso di costruire al proprietario o a chi ha titolo per richiederlo (D.P.R. 380/2001 – Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia).

Il rilascio del suddetto permesso comporta la corresponsione di un contributo, come previsto dall'articolo 16, D.P.R. 380/2001, "commisurato all'incidenza degli oneri di urbanizzazione nonché al costo di costruzione". Il contributo concessorio si compone dunque di 2 parti:

1. una quota relativa agli oneri di urbanizzazione, da corrispondersi all'atto del rilascio del permesso, e rateizzabile;
2. una quota relativa al costo di costruzione, determinata all'atto del rilascio e corrisposta in corso d'opera.

Tralasciando la quota relativa al costo di costruzione, non rilevante ai fini della trattazione in esame, è opportuno osservare che l'articolo 16, comma 2, D.P.R. 380/2001, consente al titolare del permesso a costruire, a scomputo totale o parziale della quota relativa agli oneri di urbanizzazione, di *"obbligarsi a realizzare direttamente le opere di urbanizzazione ... con le modalità e le garanzie stabilite dal Comune, con conseguente acquisizione delle opere realizzate al patrimonio indisponibile del Comune"*.

Le norme urbanistiche, pertanto, prevedono, quale presupposto indispensabile per l'esercizio dell'attività edilizia, un'obbligazione di natura pecuniaria, al cui adempimento è subordinato il rilascio della concessione, con possibilità per il soggetto debitore di eseguire, alternativamente al pagamento in denaro, un *facere*, ossia la realizzazione delle opere vere e proprie, da cedersi successivamente al Comune gratuitamente.

Ai fini Iva, mentre il pagamento degli oneri in denaro non comporta particolari problematiche, come si dirà in seguito, la cessione gratuita di aree e opere al Comune, quale alternativa al pagamento del denaro, può presentare alcune difficoltà in merito al corretto trattamento Iva.

Prima dell'entrata in vigore della L. 342/2000, di cui si dirà tra poco, l'Amministrazione finanziaria (nota n. 363977/1979 e nota n. 397527/1984) aveva ritenuto che l'esclusione da Iva, che si realizza nel caso in cui vi sia pagamento in denaro degli oneri di urbanizzazione, non potesse essere riconosciuta laddove il titolare della concessione si fosse obbligato a realizzare direttamente le opere di urbanizzazione a scomputo totale o parziale della quota di contributo dovuta al Comune. In tale ipotesi, infatti, si sarebbe realizzato *"un distinto rapporto in base al quale l'impresa concessionaria si obbliga a eseguire nell'interesse del Comune i lavori relativi alle opere di urbanizzazione"*, configurabile quindi come *"prestazione di servizi imponibile all'Iva ai sensi dell'articolo 3, comma 1, D.P.R. 633/1972, il cui corrispettivo è costituito dagli importi parzialmente o totalmente scomputati a favore del titolare della concessione"*.

Tale posizione, tuttavia, non era condivisa dalla prevalente giurisprudenza tributaria, in quanto, partendo dal presupposto che gli oneri di urbanizzazione costituiscono prestazioni tributarie, come tali non soggette a Iva, concludeva per il non assoggettamento a Iva anche nell'ipotesi in cui i medesimi oneri non venissero corrisposti in denaro, bensì mediante l'esecuzione diretta delle opere di urbanizzazione (Commissione Tributaria I grado di Alessandria n. 380/1986, Commissione Tributaria II grado di Alessandria n. 505/1988, e Commissione Tributaria I grado di Piacenza n. 482/1986).

La questione è stata definitivamente risolta dal Legislatore con l'articolo 51, L. 342/2000, che espressamente dispone che *"non è da intendere rilevante ai fini dell'Iva, neppure agli effetti delle limitazioni al diritto alla detrazione, la cessione nei confronti dei comuni di aree o di opere di urbanizzazione, a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione"*. La citata disposizione, dunque, che supera il precedente orientamento ministeriale, sancisce definitivamente l'irrilevanza ai fini Iva della cessione di aree e opere di urbanizzazione ai Comuni, a scomputo della quota dovuta per oneri di urbanizzazione, in analogia a quanto già ritenuto per il pagamento in denaro degli oneri stessi.

Risolto quindi il problema dell'assoggettamento a Iva delle cessioni in parola, nel prosieguo sono affrontate le seguenti 2 ulteriori questioni:

1. la detraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti;
2. la definizione di opera di urbanizzazione, la cui cessione è esclusa da Iva.

## **Conseguenze sulla detrazione dell'Iva**

La precisazione contenuta nell'articolo 51, L. 342/2000, secondo cui l'irrilevanza ai fini Iva delle cessioni di aree e opere di urbanizzazione non determina limitazioni al diritto alla detrazione,

merita di essere approfondita. Infatti, secondo quanto disposto dall'articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972, l'Iva sugli acquisti è indetraibile se il bene o servizio è impiegato per eseguire operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta. Si tratta di una delle numerose ipotesi di indetraibilità contenute negli articoli 19 e ss., D.P.R. 633/1972, e in particolare si riferisce all'indetraibilità c.d. "per destinazione", che si realizza laddove il bene o servizio sia direttamente impiegato in operazioni esenti o non soggette a imposta, salvo che si tratti delle operazioni indicate nel successivo comma 3 (ad esempio, operazioni non imponibili).

Tornando alla precisazione contenuta nell'articolo 51, L. 342/2000, si potrebbe quindi interpretarla nel senso che il Legislatore abbia voluto esplicitamente aggiungere una nuova fattispecie di deroga all'indetraibilità per destinazione, in aggiunta a quelle già previste dal comma 3, articolo 19, D.P.R. 633/1972.

Tuttavia, si potrebbe prospettare una diversa chiave di lettura, che porterebbe alla conclusione che in realtà il Legislatore non aggiunge alcuna deroga all'ipotesi di indetraibilità per destinazione, in quanto la detrazione dell'imposta spetterebbe comunque. Il punto di partenza è costituito dall'interpretazione dei principi generali in tema di detrazione Iva, e precisamente dall'affermazione contenuta nella circolare n. 328/E/1997, secondo cui "il diniego alla detrazione dell'imposta, pur concernendo i beni e i servizi impiegati in operazioni non soggette all'imposta non si intende esteso a quelli indirettamente e funzionalmente ricollegabili ad altre operazioni imponibili o a esse assimilate dalla legge ai fini della detrazione".

In altre parole, poiché l'acquisto di beni e servizi afferenti un bene la cui cessione non è soggetta all'imposta, rappresenta per il soggetto che la pone in essere (impresa di costruzione) un'operazione comunque rientrante nello svolgimento dell'attività propria dell'impresa, in quanto necessariamente ricollegabile ad altre operazioni imponibili (la cessione del fabbricato dopo la costruzione), l'imposta assolta a monte sugli acquisti di beni e servizi necessari per porre in essere la cessione non soggetta resta comunque detraibile, in applicazione del suddetto principio generale, e non in applicazione di una deroga. Il medesimo ragionamento è valido ed efficace anche per escludere possibili applicazione della rettifica della detrazione in anni successivi (articolo 19-bis2, D.P.R. 633/1972).

## **Ambito di applicazione dell'esclusione da Iva**

La risoluzione n. 207/E/2000, esplicativa dell'articolo 51, L. 342/2000, nel confermare il contenuto di tale disposizione normativa, contiene alcune precisazioni che potrebbero portare a diverse conclusioni in alcune specifiche fattispecie. In particolare, nella risoluzione n. 207/E/2000, è precisato che il trattamento di esclusione da Iva di cui all'articolo 51, L. 342/2000 riguarda le cessioni a scomputo della quota di contributo per oneri di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione, come disciplinato dalle disposizioni della L. 10/1977 (c.d. "Bucalossi"); inoltre, è detto che la cessione di aree od opere di urbanizzazione a scomputo, gode dello stesso trattamento fiscale applicabile al versamento di denaro della quota effettuata, alternativamente, dall'impresa concessionaria.

Il richiamo alla L. 10/1977, e alla cessione a scomputo degli oneri di urbanizzazione non è esaustivo, atteso che l'articolo 51, L. 342/2000 fa riferimento anche alla cessione gratuita delle aree necessarie per le opere di urbanizzazione, richiesta oggettivamente per la stipula della convenzione di lottizzazione, e in aggiunta e al di fuori di qualsiasi scomputo. Pertanto, interpretando restrittivamente la citata prassi, si potrebbe concludere che tali ultime cessioni siano rilevanti ai fini dell'applicazione dell'Iva, anche se così si dimenticherebbe che la volontà del Legislatore della L. 342/2000 è di rendere irrilevante ai fini Iva anche tale tipologie di cessioni gratuite, atteso che solamente tal modo si rende indifferente l'eventuale scomputo in denaro.

## **Prassi dell'Agenzia delle entrate**

Di seguito, si analizza il contenuto di ulteriori prese di posizione da parte dell'Agenzia delle entrate, riferite ad alcune risposte a istanze di interpello.

Riferimento	Caso affrontato dall'Amministrazione finanziaria
risoluzione n. 6/E/2003	la risoluzione in esame affronta il caso di cessione al Comune, in esecuzione dello schema di convenzione, di aree facenti parte una ex scuola materna e di un circolo ricreativo, con i relativi stabili. L'Agenzia delle entrate, dopo aver analizzato lo schema di convenzione, ha ritenuto: applicabile l'articolo 51, L. 342/2000, con conseguente esclusione da Iva, della cessione dell'area, e del relativo stabile, riferito all'ex scuola materna imponibile a Iva la cessione dell'area con annesso circolo ricreativo, in quanto quest'ultimo non può configurarsi quale opera di urbanizzazione ai sensi delle L. 847/1964 e 865/1971
risoluzione n. 37/E/2003	con la risoluzione in argomento, l'Agenzia delle entrate ha esaminato il caso di una società che si è obbligata a cedere gratuitamente all'ente locale il secondo piano di un immobile, da adibire a centro civico, con annessa area verde pertinenziale di 270 mq. L'Amministrazione finanziaria, dopo aver precisato che l'area ceduta gratuitamente costituisce una pertinenza dell'immobile, con conseguente unitarietà della cessione dell'immobile e dell'area, ha precisato che si deve applicare l'Iva, in quanto tra le opere di urbanizzazione secondaria previste dall'articolo 44, L. 865/1971, per le quali è prevista l'esclusione da Iva in sede di cessione gratuita al Comune, non è prevista la fattispecie del "centro civico", ma più precisamente è contemplata l'ipotesi di "centro sociale". Pertanto, trattandosi genericamente di "centro civico", con conseguente impossibilità di accertare se la finalità è di consentire attività di carattere sociale, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che la fattispecie non è assimilabile a quelle di cui alla L. 342/2000
risoluzione n. 50/E/2005	nel contesto della risoluzione in esame, l'Agenzia delle entrate ha precisato che: si devono considerare escluse da Iva le cessioni di opere di urbanizzazione primaria e secondaria realizzate dal soggetto attuatore e cedute al Comune, a scomputo dei contributi dovuti per il rilascio della concessione edilizia non può rientrare nell'ambito applicativo dell'articolo 51, L. 342/2000 la cessione delle aree da parte del Comune, in quanto realizza una fattispecie diversa e distinta
risoluzione n. 140/E/2009	secondo quanto precisato dall'Agenzia delle entrate, la cessione di aree edificabili a favore di un Comune a scomputo di oneri di urbanizzazione è soggetta a Iva secondo le modalità proprie di un'operazione permutativa nel caso in cui sui terreni non vengano realizzate opere di urbanizzazione. Secondo l'Agenzia delle entrate, non è possibile applicare al caso di specie il regime di esclusione dall'Iva ex articolo 51, L. 342/2000, posto che l'area ceduta al Comune non è destinata alla realizzazione di opere di urbanizzazione primaria o secondaria. Di conseguenza, considerata la natura di operazione permutativa, la base imponibile è costituita, ai sensi dell'articolo 13, D.P.R. 633/1972, dal valore normale del lotto

## Riferimenti normativi

n. 127-quinquies), Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972

articolo 4, L. 847/1964

risoluzione n. 207/E/2000

risoluzione n. 41/E/2006

risoluzione n. 111/E/2006

risoluzione n. 394/E/2007

## La Cassazione “demolisce” il fondo patrimoniale: ammissibile l’ipoteca esattoriale

**P**artendo dalla recente sentenza n. 20998/2018 della Corte di Cassazione, il presente elaborato si pone l’obiettivo di ricostruire la disciplina dell’esecuzione dei beni conferiti in un fondo patrimoniale, analizzando, in particolare, i rapporti sussistenti fra l’articolo 170, cod. civ. e le norme sulla riscossione coattiva dei tributi, in termini sia di onere probatorio degli elementi oggettivi e soggettivi richiamati dalla prefata norma, sia di ammissibilità dell’iscrizione di ipoteca esattoriale sui beni in esso conferiti, attesa l’accertata natura di atto preliminare all’esecuzione forzata.

### Premessa

Una delle questioni più controverse e dibattute nell’alveo dei rapporti fra la disciplina civilistica e quella tributaria concerne le misure esecutive promosse dall’agente della riscossione sui beni conferiti in un fondo patrimoniale, come tali protetti dallo scudo costruito dall’articolo 170, cod. civ.. Il fondo patrimoniale, nato dalle ceneri della dote e del patrimonio familiare, istituti espunti dal nostro ordinamento con la riforma del diritto di famiglia del 1975, risponde alla pressante esigenza di garantire la stabilità e la tranquillità economico-finanziaria della famiglia, la quale ha la possibilità di ergere un muro a difesa dei beni necessari a rispondere ai propri bisogni. In sostanza, è possibile ricondurre questa particolare forma di segregazione patrimoniale al dettato degli articoli 29 e 30, Costituzione, ovvero i pilastri fondanti della disciplina sociale ed economica della famiglia.

Se questo è vero, è altrettanto vero che esiste un’esigenza ugualmente o forse anche più importante - almeno per lo Stato - rispetto a quella testé accennata, che si configura nell’interesse generale dello stesso all’acquisizione delle risorse finanziarie necessarie a soddisfare la spesa pubblica, in ossequio al dovere generale di contribuzione ex articolo 53, Costituzione. Un’esplicazione evidente di quanto descritto si rinviene nella diversa posizione assunta dall’Amministrazione finanziaria, la quale gode di un netto vantaggio rispetto ai creditori ordinari del contribuente, stante l’esistenza di numerosi poteri esercitabili per addivenire a una certa e celere riscossione coattiva delle somme relative alla pretesa tributaria da questa avanzata.

Nell’economia del presente contributo, uno degli esempi di maggiore interesse è *sine dubio* rappresentato dall’iscrizione di ipoteca esattoriale, disciplinata dall’articolo 77, D.P.R. 602/1973.

È evidente, infatti, il potenziale conflitto che potrebbe sorgere fra l’interesse dell’agente della riscossione, desideroso di incamerare le somme iscritte a ruolo, utilizzando tutti i mezzi predisposti dall’ordinamento giuridico, e quello dei componenti del nucleo familiare, i quali potrebbero aver deciso di conferire in un fondo patrimoniale i beni necessari al sostentamento e al mantenimento del tenore di vita condotto.

Prendendo spunto dal ragionamento giuridico seguito dai giudici della Corte di Cassazione, con sentenza n. 20998/2018, l’intento dello scrivente è quello di ricostruire la disciplina dell’esecuzione dei beni conferiti in un fondo patrimoniale, analizzando, in particolare, i rapporti sussistenti fra l’articolo 170, cod. civ. e le norme sulla riscossione coattiva dei tributi.

Prima di procedere alla disamina dei profili di criticità appena accennati, è d’uopo esporre e chiarire l’istituto del fondo patrimoniale, in modo da eliminare ogni dubbio circa il concreto atteggiarsi della separazione patrimoniale derogatoria del regime della garanzia generica ex articolo 2740, cod. civ.. La predetta esigenza di garantire la stabilità patrimoniale della famiglia ha persuaso il Legislatore a introdurre uno strumento di salvaguardia dei beni necessari allo svolgimento dei bisogni familiari: ai sensi dell’articolo 167, cod. civ., infatti, uno o entrambi i coniugi, con atto pubblico, oppure un

terzo, anche mediante testamento, possono costituire un fondo patrimoniale, destinando determinati beni a far fronte alle necessità precedentemente individuate.

Gli effetti principali conseguenti alla creazione del fondo patrimoniale sono l'esclusione dalla possibilità sia di alienare e di ipotecare ciò che è stato in esso conferito, sia di non espropriare i relativi beni e frutti per quel che concerne i debiti che il creditore sapeva essere stati contratti per scopi estranei ai bisogni della famiglia.

Dunque, è possibile affermare che questo istituto giuridico rappresenta: un patrimonio separato, in quanto i beni in esso ricompresi sfuggono alla regola generale della responsabilità patrimoniale, secondo la quale il debitore risponde delle proprie obbligazioni con tutti i suoi beni, presenti e futuri; un patrimonio destinato, poiché ciò che è stato in esso conferito e i susseguenti frutti possono essere utilizzati solo ed esclusivamente per le esigenze familiari; un regime patrimoniale della famiglia a carattere convenzionale, non alternativo alla comunione legale o alla separazione.

In altri termini, il fondo patrimoniale costituisce una "membrana selettivamente permeabile" alle diverse categorie di credito vantato dal soggetto creditore. L'articolo 170, cod. civ., infatti, non blocca tutte le procedure di esecuzione forzata sui beni del fondo, ma stabilisce una distinzione fra i crediti riguardanti specificamente le necessità della famiglia, quelli non riguardanti tali bisogni ma caratterizzati dalla inconsapevolezza del creditore circa la predetta estraneità e, infine, quelli che sotto il profilo oggettivo e soggettivo sono completamente avulsi dalle esigenze della famiglia, ammettendo l'espropriazione solo e soltanto per le prime 2 categorie.

## Il fatto

Come precedentemente anticipato, la sentenza in commento rappresenta un'ottima occasione per analizzare la *vexata quaestio* circa la possibilità di espropriare i beni conferiti in un fondo patrimoniale per l'attuazione di crediti di natura tributaria.

La controversia sottoposta all'esame dei giudici di legittimità prende le mosse dall'esito negativo di un'impugnazione proposta avverso la pronuncia di primo grado, con cui l'adito Tribunale aveva rigettato la domanda di risarcimento dei danni prodotti dall'iscrizione di ipoteche esattoriali a carico di diversi beni immobili conferiti, qualche anno prima, in un fondo patrimoniale.

Secondo quanto asserito dal contribuente, le iscrizioni ipotecarie derivanti dal mancato pagamento delle somme dovute all'agente della riscossione, documentate in alcune cartelle di pagamento attinenti a sanzioni amministrative per violazione al codice della strada e all'omesso versamento di tributi, dovevano essere ricondotte alla categoria dei debiti estranei ai bisogni della famiglia.

Altrimenti detto, la richiesta di risarcimento si basava sulla presunta illegittimità delle predette ipoteche, poiché asseritamente contrarie a quanto previsto dall'articolo 170, cod. civ. circa la non espropriabilità dei beni costituiti in un fondo patrimoniale per le obbligazioni caratterizzate dalla estraneità alle esigenze familiari e dalla conoscenza, da parte del creditore, di questa caratteristica.

## Le questioni giuridiche

Il ricorso per cassazione promosso dal contribuente si basava, principalmente, su 2 doglianze: in primo luogo, egli lamentava la violazione e falsa applicazione degli articoli 167, 170 e 2697, cod. civ., poiché i giudici di seconde cure avevano ritenuto su di esso gravante l'onore di provare l'estraneità delle obbligazioni ai bisogni della famiglia, senza peraltro considerare che il creditore era a conoscenza di questa circostanza, stante la natura sanzionatoria e non riparatoria dell'esecuzione forzata; in secondo luogo, egli eccepeva la manifesta illogicità della motivazione della pronuncia impugnata nella parte in cui i giudici avevano affermato che egli non aveva patito alcun danno risarcibile.

Prima di procedere alla illustrazione e spiegazione della soluzione offerta dalla Suprema Corte, non si può non notare l'esistenza di alcuni profili di criticità nella disciplina del fondo patrimoniale e in quella dell'ipoteca esattoriale, le quali emergono con preponderanza nella disamina della fattispecie sottoposta al vaglio della Cassazione.

L'articolo 170, cod. civ., come già detto, vieta l'esecuzione sui beni del fondo patrimoniale nell'ipotesi in cui i crediti per i quali si procede siano stati contratti, con consapevolezza del creditore, per bisogni estranei a quelli della famiglia.

Concettualmente, la linea di demarcazione fra le varie tipologie di necessità sembra chiara e ben definita, ma nella pratica questa distinzione appare vacua e di difficile interpretazione. L'arduo compito di eliminare le incertezze che sorgono in merito a questa definizione, a dir poco indefinita e "nebbiosa", spetta ai giudici e agli studiosi della materia, i quali sono chiamati a cercare di dare concretezza a questa vaga nozione richiamata dal dato normativo.

Proprio nel mezzo di tale *vexata quaestio* si inserisce il giudizio in esame, caratterizzato dalla necessità di comprendere se i debiti di natura fiscale possano o meno essere ricompresi nel novero di quelli contratti per far fronte ai bisogni della famiglia.

Una volta risolta questa *impasse* occorre passare allo step successivo, domandandosi se l'ipoteca esattoriale ex articolo 77, D.P.R. 602/1973 possa qualificarsi come una misura cautelare o esecutiva. La risposta a tale quesito è fondamentale per definire i rapporti fra la stessa ipoteca e la non espropriabilità ai sensi dell'articolo 170, cod. civ., norma che esclude solamente l'espropriazione dei beni conferiti.

## Le condizioni per poter aggredire i beni conferiti

L'ordinamento giuridico, nella spasmodica ricerca di un equilibrio fra le opposte e divergenti esigenze dei creditori, interessati a ottenere in modo rapido e sicuro quanto da essi vantato, e della famiglia, orientata a perseguire una certa stabilità patrimoniale, necessaria per garantire la possibilità di reperire le risorse finanziarie indispensabili al mantenimento del proprio tenore di vita, ha previsto l'istituto del fondo patrimoniale, ovvero la possibilità di costituire un patrimonio separato da quello concesso in garanzia generica ex articolo 2740, cod. civ. perché destinato a uno scopo determinato.

Se è vero che i beni conferiti in un fondo patrimoniale risultano protetti dalle azioni esecutive promosse dai creditori dei loro proprietari, l'altra faccia della medaglia è che esistono delle condizioni a dir poco draconiane perché tale schermo possa effettivamente funzionare.

Il debitore che intenda contestare il diritto del creditore ad agire in *executivis* o a iscrivere ipoteca nei confronti dei predetti beni, infatti, deve inderogabilmente dimostrare la regolare costituzione del fondo, la sua opponibilità al creditore precedente e che il debito è stato contratto per scopi estranei ai bisogni della famiglia.

Mentre le prime 2 condizioni esulano dall'argomento oggi discusso, la terza appare meritevole di un approfondimento, nonostante la mancanza di una simile analisi nella sentenza in commento, orientata più che altro sulla risoluzione dell'annosa questione vertente sulla ripartizione dell'onere probatorio dell'avveramento dei requisiti prima esposti.

Dunque, l'articolo 170, cod. civ. fa dipendere la facoltà del creditore di aggredire i beni del fondo da 2 fattori: la causa obbligandi, cioè lo scopo del debito, inteso come elemento di carattere oggettivo, e la *scientia creditoris*, cioè l'elemento psicologico del creditore, avente natura soggettiva.

In primo luogo, è d'uopo definire correttamente gli incerti confini della definizione dei "bisogni familiari", la quale appare fumosa e poco chiara.

Secondo la maggior parte della dottrina, la locuzione richiamata altro non è che una clausola di stile, generica e indeterminata, suscettibile di essere ampliata o ristretta in via ermeneutica. Dunque, per addivenire alla soluzione della problematica esposta, occorre inevitabilmente fare riferimento alle pronunce dei giudici di legittimità.

Sul punto, la giurisprudenza è concorde nel ritenere che rientrano nell'alveo dei bisogni della famiglia, oltre alle necessità di carattere strettamente biologico, anche quelle di carattere sociale, volte al pieno mantenimento e allo sviluppo armonico della famiglia, nonché al potenziamento della sua capacità lavorativa.

Questo parametro è così ampio da spingere gli studiosi a definirlo come "negativo", in quanto capace di ricomprendere un'infinita varietà di ipotesi, con la sola esclusione delle esigenze meramente voluttuarie e speculative.

Se quanto detto ormai è pacificamente accettato e condiviso dall'unanimità della dottrina e della giurisprudenza, meno ovvia è la questione che concerne l'applicabilità di queste considerazioni alle obbligazioni non aventi una fonte contrattuale. Il dettato normativo dell'articolo 170, cod. civ., infatti, sembra riferirsi solamente ai debiti "contratti", escludendo implicitamente quelli sorti *ex lege* o per responsabilità extracontrattuale.

L'interpretazione di questa locuzione appare dirimente in relazione alle obbligazioni tributarie, le quali non si generano in forza di un accordo ma in funzione di quanto stabilito dalla legge, al verificarsi del presupposto impositivo.

Secondo il prevalente orientamento della Suprema Corte, il criterio identificativo non consiste nella natura dell'obbligazione, ma nella relazione sussistente tra il suo fatto generatore e i bisogni della famiglia, in ragione dell'indirizzo della vita familiare e del tenore prescelto.

In astratto, quindi, il debito tributario potrebbe rientrare fra quelli contratti per soddisfare i bisogni familiari: questo particolare tipo di obbligazione, infatti, non può essere considerata *sic et simpliciter* di natura extra-familiare, essendo necessario procedere a un accertamento concreto, mutevole in base alle circostanze fattuali, circa il collegamento fra il presupposto impositivo e i bisogni della famiglia.

## L'onere della prova degli elementi oggettivi e soggettivi

Appurato che un debito di natura tributaria possa far parte del novero di quelli contratti per far fronte ai bisogni della famiglia, non ostando a tale qualificazione la fonte legale e non contrattuale dell'obbligazione, occorre comprendere come si attegga l'onere probatorio degli elementi oggettivi e soggettivi del fatto impeditivo dell'esecuzione descritto dall'articolo 170, cod. civ..

Secondo le regole generali del diritto, chi intende bloccare una pretesa adducendo l'esistenza di un fatto modificativo, estintivo o impeditivo deve necessariamente fornirne la prova, in ossequio a quanto disposto dall'articolo 2697, cod. civ..

Dunque, alla luce di quanto generalmente previsto dalla legge e in mancanza di una specifica disciplina derogatoria, il debitore che decide di opporsi all'esecuzione ai sensi dell'articolo 615, c.p.c., contestando il diritto del creditore ad agire sui beni conferiti in un fondo patrimoniale, deve provare compiutamente la regolare costituzione dello stesso, l'estraneità dell'obbligazione ai bisogni familiari e la consapevolezza di quest'ultima caratteristica in capo al creditore.

Nonostante l'indubbia severità di un siffatto onere probatorio, la giurisprudenza è unanimemente concorde nel ritenere che sia il debitore a dover dimostrare la sussistenza delle citate condizioni<sup>1</sup>.

## Soluzioni giuridiche

Dopo aver chiarito, in maniera dettagliata, le questioni giuridiche immanenti alla problematica in esame, appare possibile esaminare il *decisum* della pronuncia in commento, la quale non fa altro che seguire e dare ulteriore supporto all'orientamento oramai consolidato e granitico della giurisprudenza di legittimità in tema di ipoteca esattoriale sui beni conferiti in un fondo patrimoniale e sull'onere della prova circa le condizioni ex articolo 170, cod. civ..

Il primo profilo di problematicità affrontato e risolto dalla Corte di Cassazione riguarda il suddetto onere probatorio: i supremi giudici hanno precisato *tout court* che "il debitore deve necessaria-

<sup>1</sup> Cassazione n. 21800/2016, secondo la quale, in tema di fondo patrimoniale, spetta al debitore opponente - il quale chieda che venga dichiarata, ai sensi dell'articolo 170, cod. civ., l'illegittimità dell'iscrizione di ipoteca che costui abbia eseguito sul bene - dimostrare l'estraneità ai bisogni familiari - da intendersi non in senso meramente oggettivo ma come comprensivi anche dei bisogni ritenuti tali dai coniugi in ragione dell'indirizzo della vita familiare e del tenore prescelto, in conseguenza delle possibilità economiche familiari - delle obbligazioni poste a base dei crediti e la conoscenza di tale estraneità da parte del creditore.; Cassazione, n. 25443/2017, per la quale grava sul debitore che intenda avvalersi del regime di impignorabilità dei beni costituiti in fondo patrimoniale l'onere di provare la estraneità del debito alle esigenze familiari e la consapevolezza del creditore; Cassazione n. 1806/2018, conferma il principio per il quale, in tema di riscossione coattiva delle imposte, l'iscrizione ipotecaria è ammissibile anche sui beni facenti parte di un fondo patrimoniale alle condizioni indicate dall'articolo 170, cod. civ., sicché è legittima solo se l'obbligazione tributaria sia strumentale ai bisogni della famiglia o se il titolare del credito non ne conosceva l'estraneità a tali bisogni, ma grava sul debitore che intenda avvalersi del regime di impignorabilità dei beni costituiti in fondo patrimoniale l'onere di provare l'estraneità del debito alle esigenze familiari e la consapevolezza del creditore.; Cassazione n. 8881/2018, che conferma che tali circostanze non possono ritenersi dimostrate, ne escluse, per il solo fatto della insorgenza del debito nell'esercizio dell'impresa, di talché grava, in ogni caso, sul debitore che intenda avvalersi del regime di impignorabilità dei beni costituiti in fondo patrimoniale l'onere di provare la estraneità del debito alle esigenze familiari e la consapevolezza del creditore.

mente dimostrare non solo la regolare costituzione del fondo patrimoniale e la sua opponibilità al creditore procedente, ma anche che il debito nei confronti di tale soggetto sia stato contratto per scopi estranei alle necessità familiari. L'onere della prova dei presupposti di applicabilità dell'articolo 170, cod. civ., grava su chi intenda avvalersi del regime di impignorabilità dei beni costituiti in fondo patrimoniale, sicché, ove sia proposta opposizione, ex articolo 615, c.p.c., per contestare il diritto del creditore ad agire esecutivamente, il debitore opponente deve dimostrare non soltanto la regolare costituzione del fondo e la sua opponibilità al creditore procedente, ma anche che il suo debito verso quest'ultimo venne contratto per scopi estranei ai bisogni della famiglia, a tal fine occorrendo che l'indagine del giudice si rivolga specificamente al fatto generatore dell'obbligazione, a prescindere dalla natura della stessa: pertanto, i beni costituiti in fondo patrimoniale non potranno essere sottratti all'azione esecutiva dei creditori quando lo scopo perseguito nell'obbligarsi fosse quello di soddisfare i bisogni della famiglia, da intendersi non in senso meramente oggettivo ma come comprensivi anche dei bisogni ritenuti tali dai coniugi in ragione dell'indirizzo della vita familiare e del tenore prescelto, in conseguenza delle possibilità economiche familiari".

Emerge *ictu oculi* come una simile ripartizione sia totalmente e spropositatamente svantaggiosa per il contribuente, il quale è dunque tenuto a fornire la c.d. *probatio* diabolica della conoscenza, da parte dell'ente impositore, dell'estraneità del debito, adempimento ai limiti dell'impossibilità.

Una parte della dottrina<sup>2</sup> ha suggerito una diversa configurazione dell'onere probatorio, in applicazione dei principi di proporzionalità e vicinanza alla prova: se da un lato è giusto far gravare l'onere di dimostrare l'estraneità del debito in capo al contribuente/debitore, dall'altro sarebbe più rispondente alla funzione del fondo patrimoniale effettuare un'interpretazione costituzionalmente orientata dell'articolo 2697, cod. civ., imponendo all'Amministrazione finanziaria la prova circa la mancata conoscenza della prefata estraneità.

La seconda questione giuridica discussa dalla Cassazione concerne, invece, l'inclusione dell'ipoteca esattoriale nell'insieme delle misure esecutive applicabili sui beni del fondo patrimoniale. Anche se questa problematica è stata trattata solo marginalmente, stante la natura risarcitoria della domanda proposta dal ricorrente, la Suprema Corte ha comunque espresso il proprio convincimento sul tema, adeguandosi a quanto statuito e indicato nei propri precedenti giurisprudenziali.

Una prassi molto diffusa nell'agire dell'agente della riscossione consiste nel procedere a iscrivere un'ipoteca esattoriale ex articolo 77, D.P.R. 602/1973 sui beni conferiti nel fondo, asserendo che il divieto di esecuzione sui beni posti a salvaguardia dei bisogni della famiglia e sui relativi frutti non può estendersi anche alle azioni cautelari.

In sostanza, il problema viene aggirato attribuendo all'ipoteca in esame la natura di azione meramente cautelare, dunque non considerandola come un mezzo prodromico e strumentale all'esecuzione forzata.

Dev'essere effettuata una breve ma necessaria premessa circa i criteri che permettono di discernere l'ipoteca esattoriale sia da quella legale, prevista dall'articolo 2817, cod. civ., sia da quella giudiziale, disciplinata dall'articolo 2818, cod. civ..

Per quanto concerne la prima fattispecie, infatti, il Legislatore ha previsto, nelle ipotesi tassativamente prescritte dalla norma prima richiamata, l'automatica iscrizione su specifici beni immobili oggetto di negoziazione, in virtù dell'avvertita esigenza di garantire l'adempimento di obbligazioni derivanti da operazioni di trasferimento della proprietà, per effetto di atti di alienazione, ovvero di divisione<sup>3</sup>. La differenza rispetto all'istituto dell'ipoteca esattoriale consiste nell'assenza di alcuna attività d'impulso da parte del creditore: ai sensi dell'articolo 2834, cod. civ., infatti, è il conservatore dei registri immobiliari a dover iscrivere, d'ufficio, l'ipoteca legale.

Per quanto riguarda la seconda, l'ipoteca giudiziale si distingue da quella esattoriale a causa della natura giuridica del provvedimento che ne giustifica l'iscrizione. Mentre l'articolo 2818, cod. civ.

<sup>2</sup> S. Capolupo, "Esecuzione dell'obbligazione tributaria e fondo patrimoniale", in *Il Fisco*, 2/2018, pag. 153 e ss..

<sup>3</sup> E. Manoni, "Fondo patrimoniale: l'esecuzione e l'iscrizione di ipoteca sui beni conferiti è possibile solo per alcuni debiti fiscali", in *Il Fisco*, 20/2016, pag. 1945 e ss..

individua il titolo legittimante in una sentenza o in un altro provvedimento giurisdizionale, l'articolo 77, D.P.R. 602/1973 permette la richiesta d'iscrizione solamente sulla base di un provvedimento amministrativo, mettendo così in mostra lo squilibrio imperante fra la posizione creditoria dell'Amministrazione finanziaria e quella del contribuente, assoggettato ai numerosi poteri garantiti all'agente della riscossione nell'esercizio delle proprie funzioni.

Dopo aver constatato che l'istituto in parola non può essere accostato alle varie tipologie di ipoteca previste nel codice civile, è possibile procedere a verificarne l'ammissibilità ai sensi dell'articolo 170, cod. civ.. Alcuni interpreti hanno rilevato come la formulazione della norma, dato che si riferisce direttamente ed esclusivamente all'esecuzione, parrebbe non ricomprendere l'iscrizione ipotecaria, sicché ne deriva che la stessa non possa avvenire alle stesse condizioni previste dalla legge per procedere a espropriazione. Questa ricostruzione dogmatica può essere superata effettuando un'interpretazione sistematica dell'articolo 77, D.P.R. 602/1973: esso, infatti, è inserito nella sezione IV di detto decreto, intitolato "Disposizioni particolari in materia di espropriazione immobiliare". Tale collocazione normativa non può far protendere verso l'idea di una natura cautelare dell'ipoteca esattoriale, inserita dal Legislatore tra le disposizioni che regolamentano l'esecuzione e, in particolare, il procedimento per addivenire all'espropriazione forzata.

A ulteriore conferma di questa interpretazione, è possibile addurre altri 2 argomenti, i quali mettono certamente in risalto l'indissolubile legame esistente fra la riscossione coattiva dei tributi e l'iscrizione d'ipoteca esattoriale, intesa come una misura preliminare dell'esecuzione forzata.

In primo luogo, nel comma 2, articolo 77, D.P.R. 602/1973 si legge che "se l'importo complessivo del credito per cui si procede non supera il 5% del valore dell'immobile da sottoporre a espropriazione determinato a norma dell'articolo 79, il concessionario, prima di procedere all'esecuzione, deve iscrivere ipoteca. Decorsi 6 mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto, il concessionario procede all'espropriazione".

Questa norma, dunque, stabilisce che l'ipoteca deve necessariamente portare all'esecuzione, sottolineando l'impossibilità di un'iscrizione fine a sé stessa e slegata dalla espropriazione, eccetto il caso di estinzione del debito entro il termine breve di 6 mesi.

In secondo luogo, nella lettera b), comma 1, articolo 76, D.P.R. 602/1973, il Legislatore afferma che l'agente della riscossione "può procedere all'espropriazione immobiliare se l'importo complessivo del credito per cui procede supera 120.000 euro. L'espropriazione può essere avviata se è stata iscritta l'ipoteca di cui all'articolo 77 e se sono decorsi almeno 6 mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto" rendendo lapalissiana la sua volontà di subordinare la procedura esecutiva alla prodromica iscrizione ipotecaria.

Così come è manifesta la volontà legislativa di non dar corso all'iscrizione ipotecaria ogni qualvolta non sia possibile, sulla base del dato normativo, espropriare il bene immobile oggetto di ipoteca. Al riguardo rileva il comma 2, articolo 76, D.P.R. 602/1973, il quale dispone che il concessionario non procede all'espropriazione immobiliare se il valore del bene, determinato secondo l'articolo 79, D.P.R. 602/1973 e diminuito delle passività ipotecarie aventi priorità sul credito, è inferiore all'importo di 120.000 euro.

Tirando le somme di quanto esposto, è di difficile comprensione l'orientamento che ricomprende l'istituto ex articolo 77, D.P.R. 602/1973 nel novero delle misure cautelari<sup>4</sup>, sia perché è del tutto evidente il suo inserimento in una fase pre-esecutiva<sup>5</sup>, sia perché non presenta alcuna connotazione sulla base della quale possa essere ricondotta nell'alveo di dette misure, come ad esempio il *fumus boni iuris* o il *periculum in mora*.

Detto diversamente, sebbene sia vero che l'ipoteca esattoriale non integri un atto esecutivo in senso stretto, è altrettanto vero che essa dev'essere considerata come un atto preliminare all'esecuzione forzata tributaria, avente l'effetto di creare un vincolo di indisponibilità del bene finalizzato alla conservazione della garanzia in vista di una futura espropriazione<sup>6</sup>.

<sup>4</sup> In senso contrario, Cassazione n. 10794/2016.

<sup>5</sup> A. Grassotti, "L'inscindibilità funzionale tra ipoteca ed esecuzione immobiliare tutela il fondo patrimoniale", in Rivista Giurisprudenza Tributaria, 5, 2011, pag. 432 ss..

<sup>6</sup> E. Manoni, *cit.*, pag. 1945 e ss..

Alla luce di tutto ciò, deve ritenersi legittima l'iscrizione di ipoteca esattoriale sui beni conferiti in fondo patrimoniale, sia quando il debito sia stato contratto per uno scopo legato ai bisogni della famiglia, sia quando, quantunque sia stato contratto per finalità extrafamiliari, il titolare del credito per cui l'agente della riscossione procede alla riscossione coattiva non conosceva tale estraneità. Al contrario, l'agente della riscossione non può procedere all'iscrizione di ipoteca esattoriale su detti beni e, qualora ciò accada, la stessa è illegittima, se il creditore aveva cognizione di tale estraneità.

Invero, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 20998/2018, ha affermato *expressis verbis*, similmente ai numerosi precedenti in materia<sup>7</sup>, che *"in tema di riscossione coattiva delle imposte, l'iscrizione ipotecaria di cui D.P.R. 602/1973, ex articolo 77, è ammissibile anche sui beni facenti parte di un fondo patrimoniale alle condizioni indicate dall'articolo 170, cod. civ., sicché è legittima solo se l'obbligazione tributaria sia strumentale ai bisogni della famiglia o se il titolare del credito non ne conosceva l'estraneità ai bisogni della famiglia"*.

Infine, per quanto concerne la domanda risarcitoria, la Suprema Corte ha rigettato il motivo di ricorso a essa relativo, adducendo che il contribuente era comunque tenuto a pagare le sanzioni a lui inflitte, atteso che, sulla base di quanto emergente dagli atti di causa, le cartelle di pagamento non erano state oggetto di opposizione, con la conseguenza che il credito doveva ritenersi definitivamente accertato e oggetto di legittima pretesa.

## Conclusioni

Tutti i ragionamenti e le discussioni concernenti l'ammissibilità dell'iscrizione di ipoteca esattoriale sui beni conferiti in un fondo patrimoniale vengono cancellati e "bypassati" dalla soverchiante e piuttosto avvilente rigidità della ripartizione dell'onere probatorio, il quale viene posto totalmente a carico del debitore. Quest'ultimo, per poter eccepire l'illegittimità di detta iscrizione, è infatti chiamato a provare sia l'elemento oggettivo della fattispecie, cioè l'estraneità del debito ai bisogni della famiglia, sia l'elemento soggettivo sussistente in capo al creditore, cioè la sua consapevolezza circa detta estraneità.

D'altronde, nella richiamata pronuncia, i giudici di legittimità hanno affermato laconicamente che *"una diversa soluzione legittimerebbe, in modo improprio, l'utilizzo del fondo patrimoniale (istituto che ha la finalità di apprestare misure di protezione per i bisogni economici della famiglia) a scopo elusivo: al riguardo, il richiamo della Corte territoriale ai principi concernenti la solidarietà economica e la ratio degli articoli 23 e 53, Costituzione configura una corretta applicazione delle fattispecie in esame, consentendo un corretto bilanciamento delle diverse esigenze"*.

Secondo il sommo parere dello scrivente, però, il *decisum* della Suprema Corte, così come i precedenti giurisprudenziali in essa richiamati, seppur sostanzialmente corretto e rispettoso della norma contenuta nell'articolo 2697, cod. civ. in merito all'onere probatorio, ha il difetto di rinvigorire un patologico annacquamento del fondo patrimoniale, rendendolo così praticamente inutile, stante la concreta impossibilità di fornire la prova circa i presupposti dettati dall'articolo 170, cod. civ., soprattutto nell'eventualità in cui il soggetto creditore sia l'Amministrazione finanziaria.

Concludendo, a oggi, fra il recente inserimento dell'articolo 2929-bis, cod. civ. e l'orientamento dei giudici di legittimità in materia, è difficile consigliare a un nucleo familiare o a un terzo la costituzione di un fondo patrimoniale, il quale è destinato a non poter più offrire la protezione e lo schermo difensivo per il quale era stato ideato, potendo optare anche per altri istituti giuridici certamente maggiormente efficaci in termini di segregazione patrimoniale.

## Riferimenti normativi

articolo 53, Costituzione

articolo 77, D.P.R. 602/1973

articolo 2740, cod. civ.

<sup>7</sup> Fra i tanti: Cassazione n. 8881/2018; Cassazione, n. 25443/2018; Cassazione n. 23054/2016.

## Le operazioni degli esportatori abituali: gestione del *plafond* e delle dichiarazioni d'intento

*I soggetti che possono essere qualificati come esportatori abituali godono della facoltà di effettuare acquisti e importazioni senza pagamento dell'Iva, in presenza delle condizioni previste dalla normativa vigente.*

*Ciò consente a tali soggetti di evitare il formarsi di un abbondante credito Iva.*

*L'effettuazione degli acquisti e delle importazioni senza applicazione dell'Iva richiede una serie di adempimenti che vengono riassunti nel presente lavoro.*

### Le operazioni degli esportatori abituali

L'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972 stabilisce che costituiscono cessioni non imponibili le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese ai soggetti c.d. esportatori abituali, che abbiano preventivamente comunicato al proprio fornitore la volontà di effettuare acquisti senza pagamento dell'imposta. La disposizione in parola si applica, pertanto, nei confronti dei soggetti per i quali sussistono i requisiti per la qualificazione di "esportatore abituale", vale a dire per quei soggetti che, nell'anno solare precedente (*plafond* fisso o solare) o nei 12 mesi precedenti (*plafond* mobile o mensile) hanno registrato cessioni all'esportazione, cessioni intracomunitarie o altre operazioni assimilate per un ammontare superiore al 10% del volume d'affari<sup>1</sup>. Ai fini del calcolo da effettuare per verificare lo *status* di esportatore abituale, il volume d'affari deve essere diminuito del valore delle cessioni di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale nonché del valore delle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate ai sensi dell'articolo 7 e ss., D.P.R. 633/1972, nei confronti di soggetti passivi residenti in Paesi UE o extra-UE.

Detti operatori hanno la facoltà, in presenza delle condizioni previste dalla legge, di effettuare acquisti e importazioni senza imposta in modo tale da ridurre il valore del credito Iva che altrimenti si verrebbe inevitabilmente a creare. Gli esportatori abituali, infatti, sono quei soggetti che effettuano perlopiù operazioni attive non imponibili che non consentono l'addebito dell'imposta al cliente. La fisiologica conseguenza dell'effettuazione in larga misura di operazioni attive non imponibili risulta essere la formazione di un credito Iva strutturale nei confronti dell'Erario che, in mancanza della disposizione di cui sopra, dovrebbe essere gestito mediante reiterate richieste di rimborso.

Di qui l'opportunità offerta dal Legislatore ai soggetti in parola di effettuare acquisti senza l'applicazione dell'imposta, in modo tale da evitare la creazione di un abbondante credito Iva.

Detta facoltà è subordinata alla presentazione da parte dell'esportatore abituale di una dichiarazione d'intento (o lettera d'intento) con la quale quest'ultimo deve dichiarare al proprio fornitore o in Dogana la volontà di effettuare acquisti e/o importazioni senza applicazione dell'imposta.

La dichiarazione d'intento deve essere predisposta in conformità al modello approvato dall'Amministrazione finanziaria. Per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2015, il modello di dichiarazione d'intento in parola deve essere trasmesso telematicamente all'Agenzia delle entrate. La dichiarazione così trasmessa, unitamente alla ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle entrate, deve essere poi consegnata al fornitore o prestatore, oppure in dogana, prima dell'effettuazione dell'operazione. La dichiarazione può essere trasmessa direttamente, da parte dei soggetti abilitati dall'Agenzia delle entrate, o tramite gli intermediari abilitati alla trasmissione utilizzando il *software*, denominato "dichiarazione d'intento", disponibile sul sito internet [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it).

Dal canto suo il fornitore che ha ricevuto la dichiarazione d'intento unitamente alla ricevuta di presentazione telematica, deve verificare, prima dell'effettuazione dell'operazione, l'effettiva trasmissione all'Agenzia delle entrate inserendo il numero di protocollo indicato nella ricevuta, direttamente sul sito dell'Agenzia delle entrate oppure mediante il cassetto fiscale.

<sup>1</sup> Cfr. articolo 1, D.L. 746/1983.

In riferimento al momento in cui l'esportatore abituale è tenuto all'emissione delle dichiarazioni d'intento, la normativa non individua un momento specifico a partire dal quale è possibile emettere detto documento e procedere ai successivi adempimenti comunicativi nei confronti del fornitore. Dal punto di vista delle tempistiche, il Legislatore ha previsto unicamente che la lettera d'intento debba necessariamente precedere l'acquisto detassato. Alla luce di ciò deve essere considerato legittimo<sup>2</sup> l'invio della dichiarazione d'intento già negli ultimi mesi dell'anno, con valenza a partire dal periodo d'imposta successivo. In tali casi, occorre indicare l'anno di efficacia della dichiarazione nell'apposito spazio del modello e attribuire alla dichiarazione d'intento una numerazione distinta, con conseguente separata annotazione rispetto a quella dell'anno di invio.

Per quanto attiene al contenuto della dichiarazione d'intento si ricorda che, per le operazioni effettuate a partire dal 1° marzo 2017, non è più possibile riferire la dichiarazione a un determinato periodo. L'esportatore abituale può unicamente indicare se intende usufruire della facoltà di acquistare senza applicazione dell'imposta in relazione a una singola operazione oppure per più operazioni. In entrambi i casi deve indicare l'importo fino a concorrenza del quale il fornitore può legittimamente emettere fatture senza addebito dell'Iva.

Sul punto sono intervenuti i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate<sup>3</sup> che ha confermato la possibilità di indicare nelle dichiarazioni di intento un importo entro il quale si richiede di effettuare acquisti senza Iva, complessivamente superiore al *plafond* disponibile. In questo caso, tuttavia, l'esportatore abituale dovrà fare estrema attenzione a non superare il *plafond* disponibile, pena l'applicazione delle sanzioni di cui si parlerà nel seguito più nel dettaglio.

## Il *plafond* disponibile

La possibilità di effettuare acquisti o importazioni senza l'applicazione dell'Iva viene riconosciuta agli esportatori abituali dall'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972, nei limiti dell'ammontare del *plafond* disponibile.

Il *plafond* costituisce, pertanto, il limite entro il quale gli esportatori abituali possono effettuare acquisti senza l'applicazione dell'imposta e risulta determinato sulla base dell'ammontare delle cessioni all'esportazione, cessioni intracomunitarie, e operazioni assimilate poste in essere nel periodo di riferimento, che può essere l'anno solare precedente o i 12 mesi precedenti.

In base a quanto chiarito dalla circolare n. 8/D/2003, le operazioni che concorrono alla formazione del *plafond* sono le seguenti:

- esportazioni dirette, comprese operazioni triangolari, (articolo 8, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972);
- cessioni di beni effettuate a soggetti non residenti che provvedono all'esportazione entro 90 giorni dalla consegna, (articolo 8, comma 1, lettera b), D.P.R. 633/1972);
- cessioni di beni prelevati da un deposito Iva, con trasporto o spedizione fuori dalla UE, (articolo 50-bis, comma 4, lettera g), D.L. 331/1993);
- operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, effettuate nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa, (articolo 8-bis, comma 1), D.P.R. 633/1972);
- servizi internazionali o connessi con gli scambi internazionali, effettuati nell'esercizio dell'attività propria dell'impresa, (articolo 9, comma 1, D.P.R. 633/1972);
- cessioni e prestazioni a residenti nella Repubblica di S. Marino e nella Città del Vaticano, (articolo 71, comma 1, D.P.R. 633/1972);
- cessioni e prestazioni non soggette a imposta in base a trattati o accordi internazionali (basinato, ambasciate etc., articolo 72, D.P.R. 633/1972);
- cessioni intracomunitarie di beni non imponibili (comprese operazioni triangolari, articolo 41, D.L. 331/1993);
- cessioni intracomunitarie di oro industriale e argento puro (articolo 41, D.L. 331/1993);
- triangolazioni-UE (articolo 41, D.L. 331/1993);

<sup>2</sup> Cfr. Risoluzione n. 355803/1985.

<sup>3</sup> Cfr. Agenzia delle entrate nota n. 4/2017, registro ufficiale 0027195 del 07-02-2017-U.

- triangolazioni nazionali (articolo 58, comma 1, D.L. 331/1993);
- cessioni intra-UE di beni prelevati da un deposito Iva con trasporto o spedizione in altro Paese UE (articolo 50-*bis*, comma 4, lettera f), D.L. 331/1993);
- margini delle operazioni non imponibili riguardanti i beni usati, che vanno a formare il *plafond* (articolo 37, comma 1, D.L. 41/1995);
- cessioni intra-UE, di prodotti agricoli e ittici, anche se non compresi nella Tabella A, parte prima, effettuate da produttori agricoli di cui all'articolo 34, D.P.R. 633/1972 (articolo 41, D.L. 331/1993).

Si tratta delle operazioni che nell'ambito della dichiarazione annuale Iva vanno indicate nel rigo VE30. L'effettuazione delle operazioni anzidette per un ammontare superiore al 10% del volume d'affari, come visto più sopra, comporta il riconoscimento dello *status* di esportatore abituale. Il valore complessivo delle operazioni in parola, invece, costituisce l'ammontare del *plafond* disponibile, vale a dire dell'importo entro i limiti del quale l'esportatore abituale può effettuare acquisti e/o importazioni senza applicazione dell'imposta.

La determinazione dell'ammontare del *plafond* disponibile può essere fatta, a scelta dell'esportatore abituale, o su base annuale oppure in relazione agli ultimi 12 mesi. La scelta del tipo di *plafond* utilizzato deve essere indicata nella dichiarazione annuale Iva, barrando l'apposito rigo del quadro VC. È possibile modificare il metodo di calcolo del *plafond* all'inizio di ciascun anno senza che sia necessario darne preventiva comunicazione. L'indicazione del metodo prescelto ai fini del calcolo, infatti, verrà unicamente comunicata in sede di dichiarazione annuale con la compilazione del suddetto quadro del modello. Una volta scelto a inizio anno il metodo, questo dovrà essere utilizzato per tutto l'anno solare in corso, fino al 1° gennaio dell'anno successivo.

## **I metodi di calcolo del *plafond* disponibile: il *plafond* fisso e il *plafond* mobile**

Nel caso in cui l'esportatore abituale decida di avvalersi del *plafond* calcolato su base annuale, al fine di verificarne l'ammontare, occorre prendere in considerazione il valore delle operazioni che concorrono alla formazione del *plafond* come poco sopra elencate, effettuate nell'anno solare precedente quello di utilizzo. Ciò significa che l'esportatore abituale potrà, ad esempio, effettuare acquisti o importazioni senza imposta per l'anno 2019 nei limiti del valore delle operazioni di cessione all'esportazione, cessione intracomunitarie o altre operazioni assimilate registrate nel corso dell'anno 2018.

L'esportatore abituale può utilizzare il *plafond* fisso già a partire dal 1° gennaio dell'anno solare successivo a quello di inizio dell'attività.

Più complesso risulta, invece, il calcolo del *plafond* nell'ipotesi in cui l'esportatore abituale abbia deciso di avvalersi del *plafond* mensile o mobile.

In questo caso, infatti, il periodo di riferimento per il calcolo del *plafond* non è costituito dall'anno solare precedente, bensì dai 12 mesi precedenti. Ciò significa che, mese per mese, occorre effettuare innanzitutto la verifica della sussistenza delle condizioni necessarie per rientrare nella definizione di esportatore abituale. Di conseguenza occorre monitorare costantemente l'incidenza delle operazioni che concorrono alla formazione del *plafond* sul volume d'affari in relazione ai 12 mesi precedenti, per verificare che la relativa percentuale risulti superiore al 10%. Nell'ipotesi in cui detta condizione non dovesse verificarsi per alcuni mesi, non potranno essere effettuati acquisti senza imposta fintantoché non si ristabilisca la condizione di esportatore abituale.

In aggiunta a quanto sopra, una volta verificata la sussistenza dello *status* di esportatore abituale, occorre determinare, alla fine di ciascun mese, l'ammontare del *plafond* disponibile per il mese successivo.

Per determinare il *plafond* disponibile nell'ipotesi di utilizzo del metodo mensile, occorre sottrarre dal valore delle operazioni che concorrono alla formazione del *plafond* registrate nei 12 mesi precedenti, l'ammontare del progressivo utilizzo del *plafond*, vale a dire l'ammontare delle utilizzazioni

del *plafond* depurate del valore delle esportazioni relative al tredicesimo mese precedente<sup>4</sup>. A differenza del *plafond* fisso, il metodo di calcolo del *plafond* mobile può essere utilizzato solo a partire dal tredicesimo mese dall'inizio dell'attività.

## **Effettuazione di operazioni non imponibili oltre i limiti del *plafond* ("splafo-namento"): metodi di correzione**

Nell'ipotesi in cui l'esportatore abituale effettui acquisti o importazioni senza applicazione dell'imposta per un ammontare superiore al *plafond* disponibile, l'articolo 7, comma 4, D.Lgs. 471/1997, prevede l'applicazione di una sanzione pari a un importo variabile dal 100 al 200% dell'imposta relativa alle operazioni effettuate oltre il limite del *plafond*, oltre al recupero dell'imposta non assolta e degli interessi. La sanzione in questione trova applicazione unicamente nei confronti dell'esportatore abituale.

Il fornitore, infatti, come precisato dalla risoluzione n. 16/E/2017, non è responsabile della violazione a patto che, tuttavia, prima di effettuare l'operazione senza applicazione dell'imposta, abbia ricevuto la lettera d'intento, corredata della ricevuta di presentazione da parte dell'esportatore abituale all'Agenzia delle entrate e ne abbia riscontrato telematicamente l'avvenuta presentazione. Nel caso in cui il fornitore abbia emesso una fattura non imponibile ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lettera c), D.P.R. 633/1972, prima di aver ricevuto la lettera di intento o in mancanza della stessa, lo stesso è soggetto alle sanzioni amministrative di cui all'articolo 7, commi 3 e 4-*bis*, D.Lgs. 471/1997<sup>5</sup>.

Tornando alle sanzioni previste in capo all'esportatore abituale, questi può evitare l'applicazione della sanzione piena di cui all'articolo 7, comma 4, D.Lgs. 471/1997, ravvedendosi spontaneamente e regolarizzando la violazione, mediante il versamento dell'imposta relativa agli acquisti effettuati oltre il limite del *plafond* disponibile, delle sanzioni ridotte e degli interessi.

La violazione in parola può essere regolarizzata in base a una delle procedure convalidate dall'Agenzie delle entrate in vari documenti di prassi<sup>6</sup>.

L'Agenzia delle entrate, infatti, ha confermato che, al fine di regolarizzare lo splafonamento, è possibile adottare una delle 3 diverse modalità, tra loro alternative, illustrate nei documenti di prassi emessi.

In particolare, le modalità di regolarizzazione che l'esportatore abituale può osservare sono le seguenti:

1. richiesta da parte dell'esportatore abituale ai propri fornitori di emettere nei suoi confronti apposita nota di debito, ai sensi dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972, con l'addebito dell'importo relativo alle operazioni da regolarizzare. Come segnalato da Assonime nella circolare n. 5/2017, la procedura in parola richiede il necessario coinvolgimento e la collaborazione del fornitore, che potrebbero far sorgere, per l'esportatore abituale, problemi di natura commerciale;

2. qualora si volesse evitare di coinvolgere il fornitore, l'Agenzia delle entrate<sup>7</sup> consente anche di regolarizzare la violazione mediante i seguenti *step*:

- emissione di un'autofattura, in duplice esemplare, contenete gli estremi identificativi di ciascun fornitore, il numero progressivo delle fatture ricevute, l'ammontare eccedente il *plafond* e l'imposta che avrebbe dovuto essere applicata;
- versamento d'imposta e interessi;
- annotazione dell'autofattura nel registro acquisti;
- presentazione di una copia dell'autofattura al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate (articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997);
- versamento, in caso di ravvedimento, della sanzione di cui all'articolo 7, comma 4, D.Lgs. 471/1997, in misura ridotta ai sensi dell'articolo 13, D.Lgs. 472/1997;

<sup>4</sup> Cfr. R. Portale, "Iva- Imposta sul valore aggiunto 2018", Giuffrè.

<sup>5</sup> Sul punto, per un'analisi più esaustiva, si veda M. Peirola, "Revoca e ritrattazione della lettera d'intento", Iva in pratica n. 32/2018.

<sup>6</sup> Cfr. risoluzione n. 16/E/2017, circolare n. 50/E/2002, circolare n. 98/E/2000. Sul punto anche Circolare Assonime n. 5/2017.

<sup>7</sup> Cfr. risoluzione n. 16/E/2017.

3. da ultimo, viene consentito dall'Amministrazione finanziaria<sup>8</sup>, in alternativa alle 2 soluzioni appena illustrate, di regolarizzare lo splafonamento anche attraverso la seguente procedura:

- emissione di un'autofattura in duplice esemplare, contenente gli estremi identificativi di ciascun fornitore, il numero progressivo delle fatture ricevute, l'ammontare eccedente il *plafond* e l'imposta che avrebbe dovuto essere applicata, entro il 31 dicembre dell'anno di splafonamento;
- versamento dell'Iva in sede di liquidazione periodica, mediante annotazione, entro il 31 dicembre del medesimo anno, della maggiore imposta e dei relativi interessi nel registro Iva delle vendite, nonché annotazione dell'autofattura anche nel registro Iva degli acquisti;
- presentazione di una copia dell'autofattura al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate;
- versamento, in caso di ravvedimento, della sanzione prevista dall'articolo 7, comma 4, D.Lgs. 471/1997.

In merito alle procedure di regolarizzazione che richiedono l'emissione dell'autofattura, l'Agenzia delle entrate ha precisato che la presentazione della stessa presso il competente ufficio potrà avvenire anche successivamente all'esercizio della detrazione, purché entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui si è proceduto alla regolarizzazione dello splafonamento.

## Revoca della lettera d'intento

L'esportatore abituale che ha inoltrato telematicamente all'Agenzia delle entrate la dichiarazione d'intento e l'abbia poi consegnata al proprio fornitore, può anche decidere di revocarla e di effettuare, conseguentemente, acquisti con addebito dell'imposta.

Ciò avviene principalmente nelle ipotesi in cui l'esportatore abituale abbia inviato diverse dichiarazioni d'intento per un importo complessivamente superiore al *plafond* disponibile e voglia limitare gli acquisti senza imposta in prossimità dell'esaurimento del *plafond* disponibile, al fine di evitare un possibile splafonamento. La revoca può risultare conveniente, altresì, nelle ipotesi in cui l'esportatore abituale abbia gestito il credito Iva anche mediante richiesta di compensazione o di rimborso infrannuale. In dette ipotesi, infatti, essendosi ridotto l'ammontare del credito Iva, l'effettuazione di acquisti non imponibili potrebbe portare a una situazione di debito nei confronti dell'Erario.

In merito alle modalità con le quali è possibile revocare una dichiarazione già trasmessa, l'Agenzia delle entrate nella circolare n. 41/E/2005, ha precisato che, nell'ipotesi in cui l'esportatore abituale intenda rettificare in diminuzione l'ammontare del *plafond* disponibile già comunicato, ovvero voglia revocare la dichiarazione già inviata, non occorre inviare una nuova dichiarazione d'intento né al fornitore, né all'Amministrazione finanziaria. Al fine di revocare la dichiarazione di intento, infatti, è sufficiente che l'esportatore abituale comunichi in forma libera al fornitore di non volersi più avvalere della facoltà di effettuare acquisti senza applicazione dell'imposta. Una volta ricevuta detta comunicazione il fornitore dovrà emettere fatture con l'addebito dell'Iva.

## Nuova dichiarazione di intento per aumentare l'utilizzo del *plafond* disponibile

Nell'ipotesi opposta a quella segnalata poco sopra, vale a dire nel caso in cui l'esportatore abituale voglia avvalersi di un *plafond* in misura superiore a quello indicato nella dichiarazione d'intento già trasmessa, egli dovrà trasmettere una nuova dichiarazione d'intento.

Il chiarimento viene fornito dall'Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 120/E/2016 nella quale viene precisato che *"qualora l'esportatore abituale, nel medesimo periodo di riferimento, voglia acquistare senza Iva per un importo superiore a quello inserito nella dichiarazione d'intento presentata deve produrre una nuova, indicando l'ulteriore ammontare fino a concorrenza del quale si intende continuare a utilizzare la facoltà di effettuare acquisti senza Iva"*.

La richiesta di utilizzo del *plafond* in misura superiore a quello già comunicato obbliga, pertanto, l'esportatore abituale alla trasmissione di una nuova dichiarazione d'intento che si aggiunge a quella precedentemente trasmessa.

<sup>8</sup> Cfr. risoluzione n. 16/E/2017.

La procedura in parola si applica, ovviamente, se si vuole aumentare il *plafond* disponibile nei confronti di un fornitore cui si era già trasmessa apposita dichiarazione d'intento. Nulla vieta all'esportatore abituale, nel caso in cui voglia disporre del *plafond* in misura maggiore a quello già comunicato ad alcuni fornitori, di trasmettere una dichiarazione d'intento anche a ulteriori fornitori.

## **Fatture con Iva a esportatori abituali che hanno presentato la dichiarazione d'intento**

Con il documento di consulenza giuridica n. 956-6/2018, l'Agenzia delle entrate si è pronunciata anche in merito ad alcuni chiarimenti richiesti dall'Assonime<sup>9</sup>.

In particolare, l'associazione ha richiesto all'Agenzia delle entrate di formulare chiarimenti in relazione all'ipotesi in cui il fornitore che abbia ricevuta una dichiarazione d'intento emetta fatture con applicazione dell'imposta, anche solo in relazione ad alcune operazioni, indipendentemente da una espressa revoca della dichiarazione d'intento, qualora il cliente esportatore abituale lo abbia autorizzato sia in maniera espressa sia per fatti concludenti.

Nel rispondere alla richiesta presentata, l'Agenzia delle entrate ha ricordato che il beneficio dell'utilizzo del *plafond* costituisce una facoltà per l'esportatore abituale e non un obbligo. Pertanto, qualora quest'ultimo non intenda avvalersi del *plafond* per l'effettuazione di alcune operazioni, senza tuttavia revocare del tutto la dichiarazione d'intento, il fornitore può legittimamente emettere fatture con l'addebito dell'imposta. L'esportatore abituale, in tali casi, può manifestare la sua volontà sia attraverso dichiarazione espressa sia per fatti concludenti, ad esempio, accettando e pagando una fattura ricevuta dal fornitore che contenga l'addebito dell'imposta.

In conclusione, nonostante la ricezione di una dichiarazione d'intento, il fornitore può emettere fattura con Iva con il consenso espresso o tacito del proprio cliente, senza che ciò integri una violazione sanzionabile.

## **Dichiarazione d'intento in dogana**

L'esportatore abituale può giovare del *plafond* disponibile anche per l'effettuazione di operazioni di importazione senza pagamento dell'imposta, intestando la dichiarazione d'intento alla dogana. Sul punto l'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 38/E/2015 ha fornito alcuni importanti chiarimenti. In particolare, nel documento di prassi citato si illustra come, a seguito dell'entrata in vigore dell'articolo 20, D.Lgs. 175/2014, l'Agenzia delle entrate metta a disposizione dell'Agenzia delle dogane la banca dati delle dichiarazioni d'intento. Alla luce di ciò la risoluzione n. 38/E/2015, chiarisce che, grazie alla condivisione dei dati delle dichiarazioni d'intento diventa possibile l'utilizzo della dichiarazione d'intento in dogana anche in riferimento a più operazioni doganali. Sul punto, infatti, la risoluzione n. 38/E/2015 si discosta da un precedente orientamento che imponeva agli esportatori abituali di avvalersi della dichiarazione d'intento in dogana di volta in volta, per singole operazioni di importazione. Ciò in quanto prima della condivisione della banca dati non era possibile per l'Agenzia delle dogane effettuare i controlli per le operazioni di importazione con dichiarazione d'intento successive alla prima. Di qui la necessità di inviare di volta in volta apposita dichiarazione d'intento per ogni operazione di importazione<sup>10</sup>.

Pertanto, come chiarito dalla risoluzione n. 38/E/2015, la dichiarazione d'intento può essere utilizzata in dogana, sia per l'effettuazione di una singola operazione sia per l'effettuazione di più operazioni di importazione.

Nel primo caso l'esportatore abituale dovrà compilare il quadro "dichiarazione" al campo 1 "una sola operazione per un importo fino a euro".

In merito alla valorizzazione di detto campo, l'Agenzia delle dogane con la nota n. 17631/2015, ha chiarito che nel suddetto campo della dichiarazione d'intento "l'importatore dovrà indicare un valore presunto dell'imponibile ai fini Iva dell'operazione d'importazione che intende effettuare

<sup>9</sup> Cfr. circolare Assonime n. 20/2018.

<sup>10</sup> Cfr. risoluzione n. 355235/1985.



# Privacy

## AGYO PRIVACY

Agyo Privacy è la soluzione TeamSystem fruibile in cloud con cui gestire tutti gli adempimenti legati alla nuova normativa sulla Privacy.

La soluzione si rivolge a tutti i soggetti che trattano dati personali, quali Aziende (di ogni settore e dimensione), Professionisti (Commercialisti, Consulenti del Lavoro, Avvocati, Notai, ecc.), Associazioni ed Enti Pubblici.

Anche se la tua Impresa gestisce diverse società o il tuo Studio svolge attività di consulenza per più di un'azienda, Agyo Privacy è la soluzione giusta per la tua organizzazione.

### Con Agyo Privacy si può:

- gestire l'organigramma dell'organizzazione identificando i titolari del trattamento, i responsabili, i soggetti autorizzati e tener traccia di tutte le attività relative ai dati trattati; un set di API consentirà di estendere il registro anche a software sviluppati da terze parti

- definire gli asset aziendali, identificare i rischi e applicare le misure di sicurezza necessarie
- compilare correttamente il Registro dei Trattamenti step by step

Agyo Privacy consente a tutti i membri del team che gestiscono la privacy di lavorare simultaneamente al processo di conformità.

Agyo Privacy si integra con le altre app presenti nella suite di Agyo, la piattaforma tecnologica di TeamSystem per l'erogazione di servizi e lo scambio di dati fra Imprese, Professionisti, Istituti Bancari e Pubblica Amministrazione. Per tutti i documenti generati è infatti possibile apporre una firma digitale e conservarli a norma.

Digitalizza la tua organizzazione con Agyo Privacy.

**Mettiti a tuo agyo!**

che tenga cautelativamente conto, per eccesso, di tutti gli elementi che concorrono al calcolo del suddetto imponibile<sup>11</sup>.

Ciò in quanto l'ammontare esatto dell'imponibile Iva di un'operazione di importazione si determina solamente una volta conclusa la procedura di accertamento doganale. Il calcolo della base imponibile, infatti, dipende anche da elementi diversi dal corrispettivo, quali i costi di assicurazione, le *royalties*, i dazi etc..

Nel secondo caso, invece, nel quadro dichiarazione deve essere compilato il rigo "operazioni fino a concorrenza di euro".

In questo caso, come anticipato, la possibilità di compilare detto campo è stata resa possibile a seguito della condivisione della banca dati delle dichiarazioni di intento.

Come illustrato dall'Agenzia delle dogane nella nota n. 58510/RU/2015, infatti, il sistema Aida verifica la dichiarazione d'intento trasmessa telematicamente dall'esportatore abituale e ne controlla l'esistenza e la validità. Viene, inoltre, verificata la capienza del *plafond* e la corrispondenza tra i dati dell'importatore e i dati riportati nella dichiarazione d'intento. In caso di incongruenze, il sistema rigetta la dichiarazione di importazione.

Se la dichiarazione, invece, non presenta incongruenze la procedura di importazione prosegue e il sistema Aida all'atto dello svincolo della dichiarazione d'importazione invia l'importo del *plafond* utilizzato per l'operazione conclusa al sistema informativo dell'Agenzia delle entrate.

Qualora l'esportatore abituale abbia compilato il campo 2 del quadro "dichiarazione" il sistema aggiorna il "conto a scalare" registrando l'ammontare del *plafond* ancora disponibile a seguito dell'utilizzo effettuato per l'operazione di importazione senza pagamento dell'imposta.

La condivisione della banca dati tra le 2 Agenzie, infine, dispensa l'esportatore abituale dal consegnare in dogana la copia cartacea della dichiarazione d'intento e delle ricevute di presentazione.

## Dichiarazione d'intento ed estrazione di beni dal deposito Iva

L'esportatore abituale può usufruire del *plafond* disponibile anche per effettuare prelievi da un deposito Iva. L'articolo 50-*bis*, D.L. 331/1993 è stato recentemente modificato a opera dell'articolo 4, comma 7, D.L. 193/2016, con decorrenza dal 1° aprile 2017. La nuova formulazione della norma citata prevede che l'estrazione dei beni dal deposito Iva possa essere effettuata senza pagamento dell'imposta in presenza di una dichiarazione d'intento validamente presentata da parte di un soggetto con la qualifica di esportatore abituale. Anche in questo caso l'esportatore abituale deve trasmettere telematicamente il modello di dichiarazione d'intento all'Agenzia delle entrate che ne rilascia apposita ricevuta.

In merito all'estrazione dei beni dal deposito Iva con lettera d'intento l'Agenzia delle entrate ha fornito alcuni chiarimenti sulle modalità di compilazione della lettera di intento con la risoluzione n. 35/E/2017. In particolare l'Agenzia delle entrate, nel documento di prassi citato, chiarisce che l'esportatore abituale che voglia effettuare estrazione da deposito Iva senza l'applicazione dell'imposta deve compilare una dichiarazione d'intento per ciascuna estrazione, indicando, nel campo relativo al destinatario, il gestore del deposito e inserendo il relativo codice fiscale, partita Iva e denominazione. Inoltre, viene chiarito che l'importo dell'estrazione, calcolato ai sensi dell'articolo 50-*bis*, comma 6, D.L. 331/1993, deve essere inserito nel modello nella Sezione "Dichiarazione" – campo 1 "una sola operazione per un importo fino a euro".

Nella risoluzione in parola viene, inoltre, precisato che la dichiarazione d'intento, unitamente alla ricevuta di trasmissione, deve essere consegnata al gestore del deposito, il quale deve procedere con il riscontro telematico dell'avvenuta trasmissione all'Agenzia delle entrate.

## Riferimenti normativi

articolo 7, comma 4, D.Lgs. 471/1997

articoli 7 e ss., articolo 8, comma 1, lettera c), articolo 26, D.P.R. 633/1972

risoluzione n. 16/E/2017

<sup>11</sup> Sul punto si veda anche la nota n. 58510/RU/2015.