

A tutti i
Signori Clienti
loro sedi

Saronno, 21 Novembre 2017

Oggetto: Circolare del 21/11/2017

SALDO 2017 IMU E TASI

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

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

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

Versamenti

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

L'acconto risulta dovuto sulla base di aliquote e detrazioni deliberate per l'anno precedente (quindi quelle del 2016), mentre il conguaglio a saldo è determinato sulla base delle aliquote 2017, se pubblicate sul sito del Mef entro il termine del 28.10 (in caso contrario anche il saldo viene calcolato sulla base delle aliquote 2016).

	scadenza	Parametri di calcolo
Acconto 2017	16 giugno 2017	Aliquote 2016
Saldo 2017	16 dicembre 2017	Aliquote 2017 (se pubblicate entro 28.10)

Era consentito il versamento in unica soluzione entro il 16 giugno, tenendo già da subito conto delle aliquote deliberate per l'anno in corso; nel qual caso, nulla sarà dovuto a conguaglio a dicembre.

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

Codice tributo Imu	Immobile	Destinatario versamento
3912	Abitazione principale e pertinenze	Comune
3914	Terreni	Comune
3916	Aree fabbricabili	Comune
3918	Altri fabbricati	Comune
3925	Fabbricati D	Stato
3930	Fabbricati D (incremento)	Comune

Codice tributo Tasi	Immobile	Destinatario versamento
3958	Abitazione principale e pertinenze	Comune
3959	Fabbricati rurali ad uso strumentale	Comune
3960	Aree fabbricabili	Comune
3961	Altri fabbricati	Comune

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

Le aliquote applicabili

⇒ Imu

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

⇒ Tasi

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

- per i fabbricati rurali ad uso strumentale l'aliquota massima della Tasi non può comunque eccedere il limite dell'1 per mille;
- la somma delle aliquote della Tasi e dell'Imu, per ciascuna tipologia di immobile, non può essere in ogni caso superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'Imu al 31 dicembre 2013, quindi si deve fare riferimento ad un tetto fissato al 10,6 per mille per la generalità degli immobili, ovvero ad altre minori aliquote in relazione alle diverse tipologie (6 per mille per le abitazioni principali di lusso);
- è consentito ai Comuni di derogare a tale limite per un ammontare complessivamente non superiore allo 0,8 per mille, a condizione che tale previsione fosse già stata in passato deliberata;

• per gli immobili invenduti delle imprese di costruzione è prevista un'aliquota massima del 2,5 per mille. Con questa articolatissima situazione è di fondamentale importanza verificare puntualmente la delibera e il regolamento adottati dal singolo Comune, controllando in parallelo regolamenti Imu e Tasi.

I soggetti passivi

⇒ Imu

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

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

⇒ Tasi

Ai soli fini Tasi, l'imposta è dovuta

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

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

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

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

L'imposta deve essere determinata secondo le condizioni soggettive del possessore. Se l'inquilino/comodatario abita l'immobile, non dovrà versare Tasi (il possessore, al contrario, dovrà pagare regolarmente su tale immobile sia l'Imu, che la Tasi di propria competenza).

Gli immobili interessati

L'Imu e la Tasi si devono versare con riferimento agli immobili posseduti sul territorio di ciascun Comune. L'abitazione principale è esente tanto da Imu, quanto dalla Tasi.

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

⇒ Fabbricati

I fabbricati sono imponibili sia ai fini Imu che ai fini Tasi secondo le medesime regole. Ad esclusione dei fabbricati di categoria catastale D privi di rendita (per i quali si utilizzano i valori contabili), per tutti gli altri fabbricati si farà riferimento alle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5%, alle quali applicare specifici moltiplicatori.

Categoria catastale	Moltiplicatore
A (diverso da A/10) - C/2 - C/6 - C/7	160
B	140
C/3 - C/4 - C/5	140
A/10 e D/5	80
D (escluso D/5)	65
C/1	55

Tanto ai fini Imu quanto ai fini Tasi è prevista inoltre una riduzione del 50% della base imponibile per i fabbricati inagibili ed inabitabili, nonché per gli immobili vincolati ai sensi dell'articolo 10, D.Lgs. 42/2004.

I fabbricati posseduti dal costruttore (o ristrutturatore), destinati alla vendita e non locati, sono esenti dall'Imu, mentre la Tasi risulta dovuta.

È possibile beneficiare della riduzione al 50% in relazione agli immobili dati in uso gratuito ai familiari in linea retta entro il primo grado, con contratto registrato; tale agevolazione è comunque soggetta al rispetto di determinati vincoli.

⇒ *Terreni agricoli*

I terreni agricoli sono imponibili solo ai fini Imu. La base imponibile è costituita dal reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25%, a cui applicare un moltiplicatore di 135.

I terreni sono comunque esenti da Imu nelle seguenti situazioni:

- quando ubicati nei Comuni montani elencati nella circolare 9 del 1993. Alcuni Comuni sono designati parzialmente montani (PD) e l'esenzione vale per una parte del territorio comunale;
- viene confermata l'esenzione per i terreni ubicati nelle cosiddette "isole minori" indicate nell'allegato A della L. 448/2001 (sono sostanzialmente tutte le isole italiane, eccettuate la Sicilia e la Sardegna);
- per i Coltivatori Diretti e gli Imprenditori Agricoli Professionali, purché iscritti nell'apposita previdenza, l'esenzione spetta per tutti i terreni non edificabili, ovunque ubicati (quindi anche in territori pianeggianti). A tal fine, è necessario che detti terreni siano sia posseduti che condotti da parte di tali soggetti;
- viene confermata l'esenzione per i terreni a immutabile destinazione agrosilvopastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile.

⇒ *Aree edificabili*

Le aree fabbricabili sono tassate tanto ai fini Imu quanto ai fini Tasi. La base imponibile è data dal valore venale in comune commercio. Si ricorda comunque che molti Comuni individuano dei valori di riferimento ai quali il contribuente può adeguarsi per evitare contestazioni future.

Per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali è prevista la "finzione di non edificabilità" delle aree: se tali soggetti coltivano il terreno saranno esentati da Imu come fosse un terreno agricolo, anche se gli strumenti urbanistici, PRG o altro, lo qualificano suscettibile di utilizzazione edificatoria.

In caso di utilizzazione edificatoria dell'area (costruzione di nuovo edificio), di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero, ristrutturazione e risanamento conservativo, l'immobile interessato dovrà considerarsi ai fini fiscali area edificabile e la base imponibile sarà costituita dal valore venale.

I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA SUL NUOVO REGIME FISCALE DELLE LOCAZIONI BREVI

Con la **circolare n. 24/E del 12 ottobre 2017** l'Agenzia delle entrate è intervenuta per fornire chiarimenti in merito alla specifica disciplina delle cosiddette "locazioni brevi", così come introdotta di recente ad opera dell'articolo 4, D.L. 50/2017, convertito nella L. 96/2017.

In particolare la nuova disciplina:

- fornisce una definizione di tali contratti;
- stabilisce il regime fiscale applicabile ai relativi canoni;
- attribuisce i compiti di comunicazione dei dati;
- disciplina le ipotesi di sostituzione nel prelievo dell'imposta in capo a determinati intermediari.

La definizione

Per "locazioni brevi" si intendono i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare.

Vediamo, di seguito, in forma di rappresentazione schematica, i principali chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con la richiamata circolare n. 24/E/2017, frutto di un tavolo di lavoro tecnico di confronto realizzato con le associazioni di categoria e i principali operatori interessati.

Imposta di soggiorno	I chiarimenti forniti dalla circolare n. 24/E/2017 riguardano l'applicazione dei tributi rientrati nella competenza dell'Agenzia delle entrate e pertanto non riguardano l'imposta di soggiorno
Forma contrattuale libera	Non è richiesta l'adozione di un particolare schema contrattuale per indicare gli elementi del contratto, vale a dire i contraenti, l'oggetto (l'immobile e eventuali prestazioni accessorie), la durata e il corrispettivo.
Escluso l'uso foresteria	La condizione che il contratto non sia concluso nell'esercizio di un'attività commerciale riguarda entrambe le parti del contratto e, analogamente a quanto previsto in materia di cedolare secca sono, quindi, esclusi dall'ambito applicativo della norma anche i contratti di locazione breve che il conduttore stipuli nell'esercizio di tale attività quali, ad esempio, quelli ad uso foresteria dei dipendenti
Esclusa l'attività commerciale occasionale	L'applicazione della disciplina in esame è esclusa, inoltre, anche nel caso di attività commerciale non esercitata abitualmente, i cui redditi sono compresi tra i redditi occasionali di cui all'articolo 67, comma 1, lettera i), Tuir
Natura del reddito derivante dalla locazione	La normativa in esame si applica prescindendo dal reddito derivante dal contratto di locazione in quanto riferita sia ai contratti di locazione produttivi di reddito fondiario (nel caso in cui il locatore sia titolare di

	diritto di proprietà o di altro diritto reale sull'immobile) sia ai contratti produttivi di reddito diverso (nel caso in cui il locatore sia titolare di un diritto personale di godimento sull'immobile, ad esempio di locazione o di comodato)
Finalità abitativa	La locazione deve riguardare unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali da A1 a A11 (esclusa A10 - uffici o studi privati) e le relative pertinenze (box, posti auto, cantine, soffitte, ecc.) nonché, in analogia con quanto previsto per la cedolare secca sugli affitti, singole stanze dell'abitazione (circolare n. 26/E/2011)
Esclusi gli immobili esteri	Gli immobili, inoltre, devono essere situati in Italia in quanto quelli ubicati all'estero producono un reddito diverso ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera f) del Tuir
Servizi connessi all'utilizzo dell'immobile	Il regime delle locazioni brevi può riguardare anche altri servizi che corredano la messa a disposizione dell'immobile (ad esempio la fornitura di utenze, wi-fi, aria condizionata) i quali, seppure non contemplati dalla norma risultano strettamente connessi all'utilizzo dell'immobile, tanto che ne costituiscono un elemento caratterizzante che incide sull'ammontare del canone o del corrispettivo
Servizi aggiuntivi e bed & breakfast occasionale	Il regime delle locazioni brevi non può riguardare i servizi aggiuntivi che non presentano una necessaria connessione con la finalità residenziale dell'immobile (ad esempio la fornitura della colazione, la somministrazione di pasti, la messa a disposizione di auto a noleggio o di guide turistiche o di interpreti), essendo in tal caso richiesto un livello seppur minimo di organizzazione, non compatibile con il semplice contratto di locazione, come nel caso della attività di bed and breakfast occasionale
Durata del contratto	Il termine di 30 gg. deve essere considerato in relazione ad ogni singola pattuizione contrattuale; anche nel caso di più contratti stipulati nell'anno tra le stesse parti, occorre considerare ogni singolo contratto, fermo restando tuttavia che se la durata delle locazioni che intervengono nell'anno tra le medesime parti sia complessivamente superiore a 30 gg il contratto deve essere registrato (circolare n. 12/E/1998).
Nozione di intermediari	È irrilevante la forma giuridica del soggetto che svolge l'attività di intermediazione, potendo questa essere esercitata sia in forma individuale sia in forma associata, così come non rileva la condizione di residente o meno del soggetto che svolge detta attività né la modalità con cui l'attività è eseguita potendo questa riferirsi a contratti di locazione breve stipulati <i>on line</i> e a contratti stipulati <i>off line</i>
Casi di assenza di obblighi per gli intermediari	Gli intermediari non sono tenuti né a comunicare i dati né ad effettuare le ritenute per le locazioni abitative di durata superiore a 30 gg., per le locazioni di qualunque durata poste in essere da imprese, per le locazioni aventi ad oggetto immobili non abitativi, per i contratti aventi ad oggetto prestazioni complesse diverse da quelle di locazione. Gli adempimenti, inoltre, non devono essere posti in essere in relazione ai contratti di

	locazione breve stipulati prima del 1° giugno 2017
Intermediari e data di conclusione del contratto	Per i contratti di locazione breve stipulati attraverso intermediari si può ritenere che rilevi il momento in cui il conduttore riceve conferma della prenotazione
Intermediari e verifica della veridicità dei dati	Gli intermediari che intervengono nella conclusione del contratto sono tenuti a richiedere i dati previsti dal Provvedimento direttoriale ma non sono tenuti a verificarne l'autenticità. La responsabilità circa la veridicità dei dati ricade sul locatore il quale è comunque responsabile della corretta tassazione del reddito e del corretto adempimento di altri eventuali obblighi tributari connessi al contratto nonché della mendacità delle proprie dichiarazioni
Intermediari e obbligo trasmissione dati	Sono tenuti alla trasmissione dei dati non tutti gli intermediari che favoriscono l'incontro tra domanda e offerta di abitazione, ma soltanto coloro che, oltre a tale attività, forniscono un supporto professionale o tecnico informatico nella fase del perfezionamento dell'accordo. Pertanto, l'intermediario non è tenuto a comunicare i dati nel caso in cui il locatore si avvalga dell'intermediario solo per proporre l'immobile in locazione ma il conduttore comunichi direttamente al locatore l'accettazione della proposta
Comunicazione in forma aggregata	Per i contratti relativi al medesimo immobile e stipulati dal medesimo locatore, la comunicazione può essere effettuata anche in forma aggregata
Recesso contrattuale	In caso di recesso dal contratto di locazione breve, gli intermediari non sono tenuti a trasmettere i dati del contratto. Se il recesso è esercitato successivamente all'adempimento dell'obbligo di trasmissione l'intermediario dovrà rettificare la comunicazione utilizzando le modalità informatiche predisposte dall'agenzia
Nessuna sanzione per colpe del locatore	Non è sanzionabile la incompleta o errata comunicazione dei dati del contratto se causata dal comportamento del locatore
Nessuna ritenuta con pagamento tramite A/B	In caso di pagamento mediante assegno bancario intestato al locatore, l'intermediario, non avendo la materiale disponibilità delle risorse finanziarie su cui operare la ritenuta, non è tenuto a tale adempimento anche se l'assegno è consegnato al locatore per il suo tramite
Pagamenti con carte di credito, debito, paypal, ecc.	In caso di pagamento del canone mediante carte di pagamento (carte di credito, di debito, prepagate) gli intermediari autorizzati (banche, istituti di pagamento, istituti di moneta elettronica, Poste Italiane Spa) nonché le società che offrono servizi di pagamento digitale e di trasferimento di denaro in Internet (ad esempio PayPal), non svolgendo attività di intermediazione, non sono tenuti ad operare la ritenuta che deve eventualmente essere effettuata dall'intermediario che incassa il canone o interviene nel pagamento
Penali, caparre e depositi	La ritenuta è applicata sull'importo del canone o corrispettivo lordo indicato nel contratto di locazione breve; non devono essere assoggettati a ritenuta eventuali penali o caparre o depositi cauzionali, in quanto si tratta di somme di denaro diverse ed ulteriori rispetto al corrispettivo

Incasso tramite delegati	La ritenuta deve essere operata anche qualora l'intermediario abbia delegato soggetti terzi all'incasso del canone e all'accredito del relativo importo al locatore. Tale attività deve essere riferita al delegante e, pertanto, gli adempimenti di versamento della ritenuta e di certificazione della stessa, nonché di comunicazione dei dati relativi al contratto, devono essere posti in essere a suo nome
Rimborsi spese forfettari	Ai fini dei contratti in esame tuttavia, caratterizzati per definizione normativa anche dalla eventuale fornitura di prestazioni accessorie, devono ritenersi incluse nel corrispettivo lordo soggetto a ritenuta anche le somme eventualmente addebitate a titolo forfettario per tali prestazioni
Provvigioni e ritenuta	La provvigione non risulta compresa nel corrispettivo quando è addebitata direttamente dall'intermediario al conduttore o quando l'intermediario l'addebita direttamente al locatore, il quale non la ribalta sul conduttore. La provvigione concorre, invece, alla determinazione del corrispettivo lordo da assoggettare a ritenuta se è trattenuta dall'intermediario sul canone dovuto al locatore in base al contratto
Certificazione ritenute e comunicazione dati	Gli intermediari che certificano le ritenute operate ai sensi dell'articolo 4, D.P.R. 322/1998, mediante la certificazione assolvono anche l'obbligo di comunicazione dei dati e non sono, pertanto, tenuti all'ulteriore trasmissione dei dati stessi
Nessuna sanzione nel periodo transitorio	Considerata l'emanazione del provvedimento AE in data 12/7/2017, l'Agenzia potrà escludere l'applicazione delle sanzioni in relazione alla omessa effettuazione delle ritenute fino all'11 settembre 20107 alla luce di quanto stabilito dallo Statuto dei diritti del contribuente
Intermediari non residenti	Se privi di stabile organizzazione in Italia, si avvalgono di un rappresentante fiscale, in qualità di "responsabile d'imposta", il quale provvede anche alla richiesta di attribuzione del codice fiscale dei soggetti rappresentati qualora non ne siano in possesso
Regime della cedolare secca	Tale regime opzionale, già applicabile ai redditi fondiari derivanti dalle locazioni anche di breve durata, risulta ora esteso ai redditi diversi derivanti dai contratti di sublocazioni e ai contratti stipulati dal comodatario per la concessione a terzi del godimento dell'immobile abitativo
Locazione breve del comodatario	Superando precedenti orientamenti di prassi (risoluzione n. 381/E/2008 e n. 394/E/2008 il comodante resta titolare del reddito fondiario derivante dal possesso dell'immobile oggetto di comodato mentre il comodatario/locatore, tenuto ad applicare la ritenuta, diventa titolare del reddito derivante dal contratto di concessione in godimento qualificabile come reddito diverso assimilabile alla sublocazione
Contitolari del contratto di locazione breve	Qualora il contratto di locazione sia stipulato da uno solo dei proprietari e, conseguentemente, la ritenuta sia stata operata e certificata solo nei confronti di quest'ultimo, solo il comproprietario che ha stipulato il contratto di locazione potrà scomputare la ritenuta subita dal proprio

	<p>reddito complessivo o chiedere il rimborso della maggior ritenuta subita sulla quota di reddito a lui non imputabile, qualora non abbia capienza per scomputarla dall'imposta dovuta dal reddito complessivo.</p> <p>Gli altri comproprietari dovranno assoggettare a tassazione il reddito ad essi imputabile <i>pro-quota</i> in sede di dichiarazione applicando la cedolare secca o il regime ordinario di tassazione, senza scomputare alcunché</p>
Casi di riliquidazione dell'imposta sui canoni	<p>Il locatore è tenuto a riliquidare l'imposta dovuta sul canone di locazione:</p> <ul style="list-style-type: none">- se non sceglie il regime sostitutivo della cedolare secca;- se non ha subito la ritenuta (ad esempio per i canoni incassati dagli intermediari prima del 12 settembre 2017);- se l'intermediario ha effettuato la ritenuta in assenza dei presupposti;- nel caso in cui la ritenuta subita è maggiore dell'imposta dovuta

GLI OMESSI VERSAMENTI DELL'IVA DERIVANTE DALLE LIQUIDAZIONI PERIODICHE E GLI AVVISI DI LIQUIDAZIONE SPEDITI VIA PEC DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

A decorrere dal 1° gennaio 2017 è entrato in vigore l'obbligo di comunicazione telematica delle liquidazioni periodiche Iva, con cadenza trimestrale (ai sensi dell'articolo 21-*bis*, D.L. 78/2010 e del provvedimento n. 58793 del 27 marzo 2017).

Relativamente al primo trimestre 2017, il cui invio scadeva lo scorso 12 giugno 2017, l'Agenzia delle entrate ha dapprima avvisato, nel mese di luglio, i contribuenti (con una lettera di invito alla *compliance*) dell'eventuale presenza di incoerenze relativamente ai versamenti dell'Iva dovuta e successivamente, nel mese di settembre, ha richiesto l'Iva omessa con un avviso bonario emesso ai sensi dell'articolo 54-*bis*, D.P.R. 633/1972, inibendo di fatto dalla data di ricevimento dell'avviso la facoltà di fruire del ravvedimento operoso.

La ricezione via pec dell'avviso bonario e la possibilità di fruire del pagamento rateale

Ai sensi dell'articolo 21-*bis*, comma 5, D.L. 78/2010 l'Agenzia delle entrate può provvedere, anche prima della dichiarazione annuale Iva, a controllare la tempestiva effettuazione dei versamenti dell'imposta sul valore aggiunto indipendentemente dalla presenza di un pericolo per la riscossione previsto normativamente dall'articolo 54-*bis*, comma 2-*bis*, D.P.R. 633/1972.

Grazie all'incrocio tra i dati contenuti nelle liquidazioni periodiche Iva inviati entro il 12 giugno 2017 ed i versamenti dell'Iva effettuati, l'Agenzia delle entrate ha emesso dapprima le lettere di *compliance* e, per i contribuenti che non hanno ravveduto immediatamente i versamenti omessi, ha inviato via pec gli avvisi bonari con l'applicazione della sanzione del 10% e degli interessi dovuti. Quanto accaduto relativamente ai mancati versamenti dell'imposta sul valore aggiunto del primo trimestre è utile al contribuente per scegliere il comportamento da adottare relativamente ai mancati versamenti dei trimestri successivi: è possibile fruire del ravvedimento operoso nei giorni successivi al ricevimento della lettera di *compliance*, ma prima della ricezione dell'avviso bonario, che viene notificato poche settimane dopo il ricevimento dell'invito a regolarizzare l'omesso versamento.

Una volta notificato l'avviso bonario ai sensi dell'articolo 54-*bis*, D.P.R. 633/1972 è possibile chiederne il riesame se si ritiene che il risultato del controllo non sia corretto (si tratta di un atto non impugnabile, per cui non è possibile presentare ricorso). Se l'ufficio riscontra degli errori ed elabora una nuova comunicazione tenendo conto delle correzioni, i termini per effettuare il pagamento integrale o della prima rata decorrono dal ricevimento dell'avviso bonario rettificato.

Qualora, invece, l'esito del controllo automatizzato che ha generato l'avviso bonario sia corretto, il contribuente può alternativamente:

- a) pagare quanto dovuto in una unica soluzione entro 30 giorni dal ricevimento dell'avviso bonario, con la riduzione della sanzione a 1/3 (quindi, il 10% in luogo dell'ordinaria misura del 30%);
- b) richiedere la rateazione dell'importo dovuto tramite l'apposita funzionalità presente sul sito dell'Agenzia delle entrate. Se l'importo dovuto è inferiore a 5.000 euro, è possibile pagare in un numero massimo di 8 rate

trimestrali; se l'importo dovuto è superiore a euro 5.000 è possibile pagare in un numero massimo di 20 rate trimestrali. La prima rata va sempre versata entro 30 giorni dal ricevimento dell'avviso bonario e sulle rate successive sono dovuti gli interessi al tasso del 3,5% annuo;

- c) lasciare scadere l'avviso non pagando e non rateizzando quanto dovuto entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione. In tal caso, l'importo originario dovuto viene iscritto a ruolo con la notifica della cartella di pagamento (alcuni mesi dopo) contenente le sanzioni calcolate in misura piena (generalmente al 30% anziché al 10%), gli interessi dovuti e gli aggi di riscossione. Sarà poi possibile rateizzare la cartella di pagamento in rate mensili fino ad un massimo di 72, a seconda dell'importo dovuto e del calcolo di alcuni indici.

Il reato di omesso versamento Iva: la soglia di 250.000 euro

L'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000 sancisce che sia punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versi l'Iva dovuta in base alla dichiarazione Iva annuale per un ammontare superiore a 250.000 euro per ciascun periodo di imposta, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo di imposta successivo (27 dicembre). L'articolo 13, D.Lgs. 74/2000 prevede delle cause di non punibilità del reato di cui all'articolo 10-ter qualora i debiti tributari, comprese le sanzioni amministrative e gli interessi, siano estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti.

La norma individua la soglia di 250.000 euro nell'ammontare dell'Iva dovuta sulla base delle liquidazioni periodiche del singolo periodo di imposta, così come risultanti dalla presentazione della dichiarazione Iva (per il periodo di imposta 2017, la scadenza per inviare la dichiarazione Iva è fissata al 30 aprile 2018). La elaborazione da parte dell'Agenzia delle entrate di un avviso bonario ai sensi dell'articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972 relativo ad uno dei primi 3 trimestri del periodo di imposta 2017, che viene notificato al contribuente in data antecedente al termine di presentazione della dichiarazione Iva annuale (30 aprile dell'anno successivo), determina la necessità di tenere monitorata la soglia dell'imposta sul valore aggiunto non versata, distinguendola dalle componenti di sanzioni e di interessi che determinano l'ammontare complessivo dovuto risultante dall'avviso bonario. Nel caso di pagamento rateale degli stessi è opportuno iscrivere il debito complessivo (comprese sanzioni e interessi) risultante dall'avviso bonario in un nuovo sotto conto contabile denominato "*Debito Iva I trim. 2017*". Si tenga, infine, presente, che con la rateazione dell'avviso bonario non si ottengono benefici ai fini della verifica della predetta soglia dei 250.000 euro, posto che ai fini della consumazione del reato conta unicamente il debito di imposta che risulta tale alla data del 27 dicembre dell'anno successivo (lo stesso, in ogni, caso, verrà quindi decurtato delle eventuali rate, in quota capitale, corrisposte fino alla predetta data).

Attenzione:

Le informazioni contenute nelle circolari e, più in generale nel sito www.sptal.com, non sono da considerarsi un esame esaustivo degli argomenti trattati, né intendono esprimere un parere o fornire una consulenza di natura professionale e non prescindono dalla necessità di ottenere pareri specifici con riguardo alle singole fattispecie. Gli autori pertanto declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze. Non si risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Cordiali saluti.

Scolari & Partners