

Il presente memorandum contiene una sintesi delle principali disposizioni normative, pronunce ministeriali e giurisprudenziali in materia fiscale, pubblicate sui quotidiani e riviste specializzate nel mese di luglio 2018. Il carattere meramente informativo e non esaustivo delle notizie ivi contenute non consente di assumere, sulla base delle segnalazioni riportate nel presente fascicolo, decisioni di natura operativa, la cui adozione non può comunque prescindere da approfondimenti specifici.

Contents

| | |
|---|----|
| IVA – Ulteriori chiarimenti in materia di fatturazione elettronica. | 2 |
| Riscossione – Modello F24 - Istituzione dei codici tributo per il versamento delle somme dovute a seguito di notifica degli atti emessi dall’Agenzia delle entrate, per operazioni inerenti al servizio ipotecario. | 5 |
| Estensione delle modalità di versamento di cui all’articolo 17 del D. Lgs. n. 241/1997, alle somme dovute in relazione alla registrazione degli atti dell’autorità giudiziaria richieste dall’Agenzia delle Entrate..... | 5 |
| IVA - Chiarimenti sulle modalità’ di presentazione delle istanze di interpello di cui all’art. 70-ter, commi 5 e 6, D.P.R. n. 633/1972, volte all’esclusione o alla inclusione di soggetti passivi in un Gruppo IVA..... | 6 |
| D.L. n. 87/2018. Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese. | 8 |
| Imposte sui redditi -Autotrasporto - Agevolazioni fiscali 2018. | 11 |
| Riscossione - Modello F24 - Istituzione dei codici tributo per il versamento delle somme dovute in relazione alla registrazione degli atti dell’autorità giudiziaria richieste dall’Agenzia delle Entrate, ai sensi dell’articolo 37 del D.P.R. n. 131/1986. | 11 |
| Trattamento dei crediti tributari e contributivi - Art. 182–ter del R.D. n. 267/1942 come modificato dall’art. 1, comma 81, della L. n. 232/2016. | 13 |



IVA – Ulteriori chiarimenti in materia di fatturazione elettronica.

Con Circolare 2 luglio 2018, n. 13/E, l’Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in merito alla disciplina della fatturazione elettronica introdotta dall’art. 1, commi 909 e ss, della L. n. 205/2017.

In particolare, alla luce del Provvedimento emanato il 28 giugno 2018 e dei numerosi chiarimenti richiesti, l’Agenzia ha ritenuto opportuno fornire le risposte ai principali quesiti pervenuti dalle associazioni di categoria e dai singoli contribuenti.

Con riguardo all’obbligo di fatturazione elettronica per l’acquisto di carburanti, l’Agenzia delle Entrate, richiamando la Circolare n. 8/E del 2018 e il Provvedimento prot. n. 89757 del 30 aprile 2018, ha ribadito che devono essere documentati con fattura elettronica tutte le cessioni di benzina e gasolio effettuate tra soggetti passivi d’imposta destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori uso trazione.

Di conseguenza, restano escluse dall’obbligo in parola, ad esempio, le vendite di carburanti per aeromobili e imbarcazioni.

L’Agenzia ha, tuttavia, precisato che, qualora al momento della cessione vi sia incertezza sull’impiego di una determinata tipologia di carburante, l’esigenza di contrastare fenomeni di evasione e frodi IVA imporrà di ricorrere alla fatturazione elettronica.

La Circolare in esame ha fornito inoltre chiarimenti sulla sussistenza o meno dell’obbligo di fatturazione elettronica nell’ipotesi di operazioni effettuate da e verso i soggetti identificati ai fini IVA in Italia.

Al riguardo l’Amministrazione finanziaria ha preliminarmente ricordato che l’obbligo in parola riguarda le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato.

Con riferimento, tuttavia, ai soggetti identificati ai fini IVA in Italia, il Regolamento UE n. 282/2011 ha precisato come il fatto di disporre di un numero di identificazione IVA non sia di per sé sufficiente per ritenere che un soggetto passivo abbia una stabile organizzazione in Italia.

Ne consegue, pertanto, che solo i soggetti “stabiliti” possono essere obbligati ad emettere fattura elettronica, e in tale categoria non possono essere inclusi i soggetti non residenti meramente identificati, a meno che non possa essere dimostrata l’esistenza di una stabile organizzazione.



Diversamente, precisa ancora l'Amministrazione fiscale, non è necessario, ai fini dell'applicazione di detto obbligo, che i soggetti riceventi la fattura siano stabiliti sul territorio nazionale; di conseguenza sarà possibile indirizzare una fattura elettronica a soggetti non residenti indentificati in Italia, sempre che agli stessi sia data la possibilità di ottenere una copia cartacea della fattura, qualora ne facciano richiesta.

La Circolare in esame ha, inoltre, fornito chiarimenti in merito ai termini di trasmissione al Sistema di Interscambio (SdI) delle fatture che documentano la cessione di carburante.

Preliminarmente l'Agenzia ha ricordato che il termine relativo all'emissione dei documenti rimane collegato al momento di effettuazione dell'operazione e di esigibilità dell'IVA, così come disciplinato dall'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972.

Pertanto, salve specifiche eccezioni di cui all'art. 21, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972, la fattura dovrà essere emessa contestualmente alla cessione di carburante.

Tuttavia, prosegue l'Agenzia, la contestualità dovrà essere valutata alla luce del processo relativo alla creazione e alla trasmissione del documento al SdI. Ed invero, potrà accadere che l'iter di emissione della fattura, seppur tempestivamente avviato, possa concludersi oltre le 24 ore del medesimo giorno.

Proprio in ragione di tale eventualità, nella Circolare esaminata è stato precisato che, in assenza di un suo scarto, per l'emissione della fattura immediata rilevano la sola data di formazione e contestuale invio al SdI riportata all'interno del campo "Data" della Sezione "Dati Generali" del file della fattura elettronica.

Tuttavia, l'Agenzia ha specificato che, nel corso della fase di prima applicazione delle nuove disposizioni, il file fattura inviato con un minimo di ritardo, tale da non pregiudicare la corretta liquidazione dell'imposta, costituirà una violazione non punibile ai sensi dell'art. 6, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 472/1997.

In ordine al corretto comportamento da tenere nell'ipotesi in cui la fattura inoltrata al SdI venga scartata, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la fattura elettronica relativa al fine scartato vada preferibilmente emessa e inviata con la data e il numero del documento originario.

Tuttavia, qualora l'emissione del documento con medesimo numero e data non sia possibile si



dovrà procedere con una delle seguenti modalità:

- a) emissione di una fattura con nuovo numero e data per la quale risulti un collegamento alla precedente fattura scartata da SdI e successivamente stornata con variazione contabile interna onde rendere comunque evidente la tempestività della fattura stessa rispetto all'operazione che documenta;
- b) emissione di una fattura come sopra, ma ricorrendo ad una specifica numerazione che, nel rispetto della sua progressività, faccia emergere che si tratta di un documento rettificativo del precedente, variamente viziato e scartato dal SdI.

Con riferimento alla disciplina della fatturazione elettronica nell'ambito dei contratti di appalto, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sul corretto trattamento da tenere nell'ipotesi di prestazioni rese dalle imprese consorziate al consorzio aggiudicatario di un appalto nei confronti di una pubblica amministrazione o che si inserisce nella filiera dei contratti di subappalto.

A riguardo l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che l'obbligo di fatturazione elettronica in capo al consorzio, legato alla qualificazione soggettiva del committente PA, non si estenderà ai rapporti consorzio-consorziate.

E', peraltro, da escludersi, continua l'Agenzia, che l'obbligo di fatturazione sorga nei rapporti interni laddove il consorzio non sia il diretto referente della PA, ma si inserisca nella filiera dei subappalti.

La Circolare in commento ha, inoltre, analizzato i criteri di registrazione e conservazione delle fatture elettroniche.

In ordine al primo aspetto, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'obbligo della fatturazione elettronica non ha affatto inciso sugli obblighi di registrazione delle fatture emesse e ricevute dettati dagli artt. 23 e 25 del D.P.R. n. 633/1972.

Pertanto, stante la natura non modificabile e non integrabile del documento elettronico transitato tramite SdI, la fattura elettronica potrà essere numerata e integrata in base alle modalità già in precedenza ritenute idonee (vedi R.M. 10 aprile 2017, n. 46/E), come, ad esempio predisponendo un altro documento, da allegare al file della fattura, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della stessa.

In merito, invece, ai criteri di conservazione delle fatture elettroniche, il Documento di prassi in esame ha precisato che ciascun contribuente potrà conservare le fatture elettroniche in uno dei formati (ad esempio PDF, JPG o TXT) stabiliti dal Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 3 dicembre 2013.



Riscossione – Modello F24 - Istituzione dei codici tributo per il versamento delle somme dovute a seguito di notifica degli atti emessi dall’Agenzia delle entrate, per operazioni inerenti al servizio ipotecario.

Con Risoluzione 2 luglio 2018, n. 48/E, l’Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo per il versamento, tramite il modello F24, delle somme dovute a seguito di notifica degli avvisi di liquidazione e degli atti di contestazione e irrogazione di sanzioni, per operazioni inerenti al servizio ipotecario, così come previsto dal provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 26 giugno 2018.

In particolare, per consentire il versamento delle predette somme sono istituiti i seguenti codici tributo:

- “T020” denominato “Pubblicità Immobiliare - Imposta di bollo – avviso di liquidazione”;
- “T021” denominato “Pubblicità Immobiliare - Imposta ipotecaria – avviso di liquidazione”;
- “T022” denominato “Pubblicità Immobiliare - Tassa ipotecaria – avviso di liquidazione”;
- “T023” denominato “Pubblicità Immobiliare - Sanzione art. 16 D.lgs. n. 472/1997 - atto di contestazione e irrogazione sanzioni”.

Per il versamento delle spese di notifica dei menzionati avvisi e atti, deve essere utilizzato il vigente codice tributo **806T**.

In sede di compilazione del modello F24, i suddetti codici tributo sono esposti nella sezione “Erario”, con l’indicazione negli appositi campi “codice atto” e “anno di riferimento” dei dati riportati nell’atto notificato emesso dall’ufficio.

Estensione delle modalità di versamento di cui all’articolo 17 del D. Lgs. n. 241/1997, alle somme dovute in relazione alla registrazione degli atti dell’autorità giudiziaria richieste dall’Agenzia delle Entrate.

Con Provvedimento 9 luglio 2018, n. prot. 143035/2018, pubblicato sul sito *internet* dell’Agenzia delle Entrate il 9 luglio 2018, l’Agenzia delle Entrate ha disposto l’estensione dell’utilizzo del modello di versamento F24 per l’assolvimento delle imposte e dei relativi interessi, sanzioni e accessori, richiesti dagli uffici dell’Agenzia delle Entrate in relazione alla registrazione degli atti dell’autorità giudiziaria, di cui all’articolo 37 del D.P.R. n. 131/1986, nonché agli atti enunciati, non registrati, presenti nei medesimi atti dell’autorità giudiziaria soggetti a registrazione.



L'utilizzo del modello di pagamento F24 decorre con riguardo agli atti dell'autorità giudiziaria emessi a decorrere dal 23 luglio 2018.

Nel punto 2 del Provvedimento in esame è previsto un periodo transitorio per cui, fino al 31 dicembre 2018, sono comunque considerati validi i versamenti effettuati sia con modello F23, sia con modello F24.

Nel successivo punto 2.2 viene precisato che i versamenti richiesti a seguito di atti emessi dagli uffici dell'Agenzia delle entrate sono effettuati esclusivamente con il tipo di modello di pagamento indicato nell'atto stesso.

IVA - Chiarimenti sulle modalità' di presentazione delle istanze di interpello di cui all'art. 70-ter, commi 5 e 6, D.P.R. n. 633/1972, volte all'esclusione o alla inclusione di soggetti passivi in un Gruppo IVA.

Con Risoluzione 10 luglio 2018, n. 54/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti riguardo alle modalità di presentazione delle istanze di interpello finalizzate all'esclusione o all'inclusione di soggetti passivi d'imposta in un Gruppo IVA, la cui disciplina è prevista dagli articoli da 70-bis a 70-duodecies del D.P.R. n. 633/1972.

In primo luogo, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che la costituzione di un gruppo IVA è l'effetto di un'opzione esercitata da soggetti passivi stabiliti in Italia tra i quali ricorrano congiuntamente dei vincoli di tipo finanziario, economico ed organizzativo. La decisione di aderire al Gruppo IVA deve essere assunta da tutti i soggetti coinvolti e non su base individuale.

In merito ai vincoli di cui sopra, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che, così come previsto dall'art. 70-ter, in talune circostanze la sussistenza o meno dei vincoli medesimi si presume a prescindere dai comportamenti adottati dai soggetti interessati.

Ciò detto le presunzioni in questione possono essere, tuttavia, superate dai soggetti passivi che ne subiscono gli effetti sia nel senso dell'obbligatoria inclusione nel Gruppo IVA, sia nel senso dell'esclusione dal Gruppo medesimo.

A tale fine occorrerà presentare all'Agenzia delle Entrate un'apposita istanza di interpello ai sensi dell'art. 11, comma 1, lettera b), della L. n. 212/2000.

Trattasi di un interpello probatorio al quale l'Amministrazione finanziaria dovrà rispondere entro



120 giorni dalla presentazione.

Così come precisato dall'Agenzia delle Entrate, l'istanza di interpello potrà essere presentata anche precedentemente alla costituzione del Gruppo IVA.

A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate ha, infatti, precisato che l'esercizio dell'opzione per il Gruppo IVA non costituisce una condizione per la valida presentazione dell'interpello. Se, infatti, non fosse data la possibilità di presentare le istanze di interpello precedentemente alla formazione del gruppo IVA, verrebbe a determinarsi l'inclusione nel Gruppo medesimo di soggetti passivi privi dei requisiti per farne parte già al momento dell'esercizio dell'opzione o verrebbe a determinarsi l'esclusione di soggetti in possesso di tali requisiti alla data di costituzione del Gruppo IVA.

Le istanze di interpello potranno essere presentate sia dai soggetti passivi d'imposta rispetto ai quali si voglia dimostrare l'insussistenza del vincolo economico o del vincolo organizzativo o la sussistenza del vincolo economico, sia dal rappresentante del Gruppo IVA da costituire o già costituito.

In particolare, per la regolare presentazione dell'interpello è richiesta la sottoscrizione:

- sia del rappresentante del Gruppo IVA costituito o del futuro rappresentante del Gruppo IVA da costituire;
- sia del membro del Gruppo del quale si vuole provare il difetto o il possesso di un requisito di partecipazione.

La duplice sottoscrizione, ha precisato l'Agenzia delle Entrate, è funzionale alla rappresentazione complessiva della rete dei soggetti passivi interessati alla formazione del Gruppo IVA.

L'Agenzia delle Entrate ha comunque precisato che, fino alla pubblicazione delle indicazioni contenute nella Risoluzione esaminata, si considerano come validamente presentate anche le istanze di interpello sottoscritte unicamente dal membro del Gruppo costituendo e non anche dal futuro rappresentante del Gruppo medesimo.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che la presentazione dell'istanza di interpello da parte del futuro rappresentante del Gruppo IVA non obbliga quest'ultimo all'esercizio dell'opzione per la costituzione del Gruppo medesimo. L'esito dell'interpello può, infatti, incidere sul giudizio degli operatori economici coinvolti riguardo all'opportunità dell'esercizio dell'opzione.

Infine, nella Risoluzione in esame è stato precisato che è ammessa la presentazione di un'unica



istanza per la esclusione di più soggetti passivi d'imposta da uno stesso Gruppo IVA o per la inclusione nel medesimo.

Tali istanze ad oggetto plurimo dovranno essere sottoscritte, oltre che dal rappresentante del Gruppo IVA da costituire o costituito, anche da ciascuno dei membri rispetto ai quali si voglia fornire prova contraria rispetto all'operatività delle presunzioni previste dalla normativa in materia.

D.L. n. 87/2018. Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese.

Con Decreto Legge 12 luglio 2018, n. 87, pubblicato sulla G.U. n. 161 del 13 luglio 2018, sono state emanate nuove misure per la salvaguardia della dignità dei lavoratori e delle imprese.

Il Provvedimento normativo è suddiviso in cinque Capi, in cui sono contenute, rispettivamente: misure per il contrasto al precariato; misure per il contrasto alla delocalizzazione e la salvaguardia dei livelli occupazionali; misure per il contrasto alla ludopatia; misure in materia di semplificazione fiscale; disposizioni finali e di coordinamento.

Segnaliamo qui di seguito i principali interventi in ambito tributario.

L'art. 5 del Decreto in commento è rubricato "limiti alla delocalizzazione delle imprese beneficiarie di aiuti".

In particolare, il comma 1 del predetto art. 5 prevede che le imprese italiane ed estere, operanti nel territorio nazionale, che hanno beneficiato di un aiuto di Stato che prevede l'effettuazione di investimenti produttivi ai fini dell'attribuzione del beneficio, decadono dal beneficio stesso se l'attività economica interessata dallo stesso viene delocalizzata in Stati non appartenenti all'Unione europea, ad eccezione degli Stati aderenti allo Spazio economico europeo, entro cinque anni dalla data di conclusione dell'investimento agevolato.

In tal caso è prevista l'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria consistente nel pagamento di una somma in misura da due a quattro volte l'importo dell'aiuto fruito.

Il successivo comma 2 dell'art. 5 prevede, inoltre, la decadenza dal beneficio accordato per le imprese che, pur non trasferendo la sede all'estero, spostano la sede operativa fuori dallo specifico territorio oggetto di agevolazione, se l'aiuto di Stato prevedeva l'effettuazione di investimenti produttivi specificamente localizzati.



Ai sensi del comma 6 dell'art. 5 in esame, per delocalizzazione si intende il trasferimento di un'attività economica o di parte di essa dal sito produttivo incentivato ad altro sito, da parte dell'impresa beneficiaria dell'aiuto o di altra impresa con la quale vi sia un rapporto di controllo o collegamento ai sensi dell'art. 2359 del codice civile.

Il successivo art. 6 del Decreto in esame prevede che decadono dal beneficio accordato anche le imprese italiane o estere, operanti sul territorio nazionale, che riducono in misura superiore al 10 per cento i livelli occupazionali degli addetti all'unità produttiva o all'attività interessata dallo stesso beneficio, ovviamente ciò nell'ipotesi in cui il beneficio concesso prevedeva la valutazione dell'impatto occupazionale.

La decadenza dal beneficio è disposta in misura proporzionale alla riduzione del livello occupazionale ed è comunque totale in caso di riduzione superiore al 50 per cento.

L'art. 7 del Decreto in commento disciplina il recupero del beneficio dell'iper ammortamento in caso di cessione o delocalizzazione degli investimenti.

In particolare, il comma 1 stabilisce che l'iper ammortamento di cui all'art. 1, comma 9, della L. n. 232/2016, spetta a condizione che i beni agevolabili siano destinati a strutture produttive situate nel territorio nazionale.

Il comma 2 dello stesso articolo prevede che, se nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione del costo, i beni agevolati vengono destinati a strutture produttive situate all'estero, anche se appartenenti alla medesima impresa, si procede al recupero dell'iper ammortamento.

Detto recupero avviene attraverso una variazione in aumento del reddito imponibile nel periodo d'imposta in cui si verifica la cessione a titolo oneroso o la delocalizzazione degli investimenti agevolati per un importo pari alle maggiorazioni delle quote di ammortamento complessivamente dedotte nei precedenti periodi d'imposta, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Ai sensi del successivo comma 3 dell'art. 7, le disposizioni in esame si applicano agli investimenti effettuati successivamente alla data di entrata in vigore del Decreto in commento, ovvero a partire dal 14 luglio 2018.

L'art. 8 del Decreto in esame si occupa del credito di imposta ricerca e sviluppo di cui all'art. 3,



comma 1, del D.L. n. 145/2013.

La norma in esame stabilisce che sono esclusi dal calcolo della predetta agevolazione i costi sostenuti per l'acquisto, anche in licenza d'uso, di determinati beni immateriali derivanti da operazioni intercorse con imprese appartenenti al medesimo gruppo.

In deroga alla norma dettate dallo Statuto del contribuente, la predetta disposizione si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore dell'esaminato Decreto, anche in relazione al calcolo dei costi ammissibili imputabili ai periodi d'imposta rilevanti per la determinazione della media di raffronto.

L'art. 10 del Decreto in commento ha dettato nuove disposizioni in materia di redditometro.

In particolare, il comma 1 dell'art. 10 ha modificato l'art. 38, comma 5, del D.P.R. n. 600/1973, prevedendo che il decreto che elenca gli elementi della capacità contributiva dovrà essere emanato dal MEF dopo aver sentito l'Istat e le associazioni maggiormente rappresentative dei consumatori per gli aspetti riguardanti la metodica di ricostruzione induttiva del reddito in base alla capacità di spesa e alla propensione al risparmio dei contribuenti.

Il comma 2 dell'art. 10 citato ha, pertanto, abrogato, con effetto dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016, il precedente Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 16 settembre 2015.

Il successivo art. 11, al comma 1, ha posticipato al 28 febbraio 2019 il termine per l'adempimento comunicativo di cui all'art. 21, comma 1, del D.L. n. 78/2010 riguardante i dati di tutte le fatture emesse e ricevute (cd spesometro), relativo al terzo trimestre del 2018.

Il comma 2 dell'art. 11 ha, invece, espressamente specificato le scadenze relative alla comunicazione dei medesimi dati da parte dei contribuenti che hanno optato per l'invio semestrale, fissandole al 30 settembre (per il primo semestre) e al 28 febbraio dell'anno successivo (per il secondo semestre).

Infine, l'art. 12 del Decreto in esame ha inserito all'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972 il comma 1-sexies secondo il quale il meccanismo dello *split payment* non si applica alle prestazioni di servizi i cui compensi sono assoggettati a ritenute alla fonte a titolo d'imposta o a titolo di acconto.

Detta disposizione si applica alle operazioni per le quali è emessa fattura successivamente alla



data di entrata in vigore del Decreto in commento.

Imposte sui redditi -Autotrasporto - Agevolazioni fiscali 2018.

Con un comunicato stampa del 16 luglio 2018, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha reso note le agevolazioni fiscali riconosciute a favore degli autotrasportatori per il 2018.

In particolare, il Ministero ha informato che per i trasporti effettuati personalmente dall'imprenditore oltre il Comune in cui ha sede l'impresa (autotrasporto merci per conto di terzi) è prevista una deduzione forfetaria di 38,00 euro per spese non documentate ex articolo 66, comma 5, primo periodo, del TUIR, per il periodo d'imposta 2017.

La deduzione spetta anche per i trasporti effettuati personalmente dall'imprenditore all'interno del Comune in cui ha sede l'impresa, per un importo pari al 35 per cento di quello riconosciuto per i medesimi trasporti oltre il territorio comunale.

Nel suo Comunicato il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha, inoltre, precisato la misura relativa al recupero del contributo versato al Servizio sanitario nazionale.

In particolare, le imprese di autotrasporto merci, per conto di terzi e per conto proprio, possono recuperare nel 2018, tramite compensazione in F24, fino a un massimo di 300 euro per ciascun veicolo, le somme versate nel 2017 come contributo al Servizio Sanitario Nazionale sui premi di assicurazione per la responsabilità civile, per i danni derivanti dalla circolazione dei veicoli a motore adibiti a trasporto merci di massa complessiva a pieno carico non inferiore a 11,5 tonnellate.

Anche quest'anno, per la compensazione in F24, si utilizza il codice tributo "6793".

Riscossione - Modello F24 - Istituzione dei codici tributo per il versamento delle somme dovute in relazione alla registrazione degli atti dell'autorità giudiziaria richieste dall'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'articolo 37 del D.P.R. n. 131/1986.

Con Risoluzione 18 luglio 2018, n. 57/E, l'Agenzia delle Entrate ha istituito il codice tributo per il versamento, tramite modello F24, delle somme dovute in relazione alla registrazione degli atti dell'autorità giudiziaria richieste dall'Agenzia delle Entrate.

In particolare, per consentire con un'unica operazione, il versamento di tutte le imposte e tasse liquidate dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate viene istituito il seguente codice tributo:

- **“AAGG”** denominato **“Registrazione atti giudiziari – somme liquidate dall’ufficio”**.

Il versamento delle somme in parola può essere effettuato utilizzando il modello precompilato reso disponibile sul sito internet dell’Agenzia delle Entrate e allegato all’avviso di liquidazione emesso dall’ufficio.

Nell’ipotesi in cui non venga utilizzato il suddetto modello precompilato, in sede di compilazione del modello F24, da predisporre per ogni singolo atto giudiziario, nella sezione *“Contribuente”* andranno riportati i dati anagrafici del soggetto solidalmente obbligato che effettua il pagamento.

Inoltre, il codice tributo **“AAGG”** andrà esposto nella sezione *“Erario”*, con l’indicazione nei campi *“codice atto”* e *“anno di riferimento”*, dei dati presenti nel modello precompilato.

Inoltre, nell’eventualità in cui il contribuente intenda versare solo una quota dell’importo complessivamente richiesto, sono istituiti i codici tributo **A196** e **A197**, nonché ridenominati gli attuali codici tributo istituiti per altre imposte (risoluzione n. 16/E del 25 marzo 2016):

- **“A196”** denominato **“Atti giudiziari – Imposta di registro – somme liquidate dall’ufficio”**;
- **“A197”** denominato **“Atti giudiziari – Sanzione imposta di registro – somme liquidate dall’ufficio”**;
- **“A140”** ridenominato **“Atti giudiziari e Successioni – Imposta ipotecaria – somme liquidate dall’ufficio”**;
- **“A141”** ridenominato **“Atti giudiziari e Successioni – Imposta catastale – somme liquidate dall’ufficio”**;
- **“A146”** ridenominato **“Atti giudiziari e Successioni – Imposta di bollo – somme liquidate dall’ufficio”**;
- **“A148”** ridenominato **“Atti giudiziari e Successioni – Sanzione Imposta di bollo– somme liquidate dall’ufficio”**;
- **“A149”** ridenominato **“Atti giudiziari e Successioni – Sanzione Imposte e tasse ipotecarie e catastali – somme liquidate dall’ ufficio”**;
- **“A152”** ridenominato **“Atti giudiziari e Successioni – Interessi – somme liquidate dall’ufficio”**.

In sede di compilazione del modello F24 i suddetti codici tributo andranno esposti nella sezione *“Erario”*, riportando anche, nei campi specificatamente denominati, il *“codice ufficio”*, il *“codice atto”* e l’*“anno di riferimento”* (nel formato **“AAAA”**) indicati dall’Agenzia delle Entrate.



Trattamento dei crediti tributari e contributivi - Art. 182-ter del R.D. n. 267/1942 come modificato dall'art. 1, comma 81, della L. n. 232/2016.

Con Circolare 23 luglio 2018, n. 16/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alle modifiche legislative e agli interventi giurisprudenziali in materia di trattamento dei crediti tributari nell'ambito del concordato preventivo, degli accordi di ristrutturazione dei debiti.

L'intervento dell'Agenzia delle Entrate si è reso necessario dal momento che l'istituto della transazione fiscale, di cui all'art. 182-ter del R.D. n. 267/1942 (legge fallimentare), è stato interessato recentemente da modifiche legislative (vedi D.L. n. 83/2015, convertito con modificazioni dalla L. n. 132/2015) e da pronunce della giurisprudenza comunitaria e nazionale che hanno modificato l'originaria configurazione.

In particolare la Circolare in esame ha richiamato:

- le sentenze n. 22931 e n. 22932 del 2011, con cui la Corte di Cassazione ha riconosciuto la possibilità per il debitore di proporre il pagamento, parziale o dilazionato, del debito tributario sia nell'ipotesi di ammissione al concordato preventivo non contenente la domanda di cui all'art. 182-ter della legge fallimentare, sia ricorrendo alla procedura della transazione fiscale, ribadendo, tuttavia, l'intangibilità dell'IVA in ragione della natura comunitaria dell'imposta;
- la sentenza del 7 aprile 2016 con cui la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, nella causa C-546/14, ha, al contrario, ammesso la falcidia del credito IVA nell'ambito di una procedura di concordato preventivo non accompagnato da una domanda di transazione fiscale. Ciò a condizione che la soddisfazione del credito IVA non sia inferiore a quella che, secondo la relazione giurata del professionista in possesso dei requisiti di cui all'art. 67, comma 3, lett. d), della legge fallimentare, sarebbe realizzabile dalla liquidazione, al valore di mercato, dei beni sui quali grava il diritto di prelazione;
- la sentenza 22 settembre 2016, n. 18561, con cui la Suprema Corte ha affermato l'intangibilità dell'IVA in sede di transazione fiscale, ritenendo ininfluenza l'eventuale incapacienza totale o parziale dei beni mobili su cui grava il privilegio che assiste il credito IVA, ciò in ragione del disposto testuale del predetto art. 182-ter; tale orientamento è stato successivamente ribadito dalla Corte di Cassazione con le sentenze 27 dicembre 2016, n. 26988 e 13 gennaio 2017, n. 760;
- la sentenza 19 gennaio 2017, n. 1337, con cui la Corte di Cassazione ha mutuato il proprio orientamento, seppur con riferimento al credito per ritenute, riconoscendo la possibilità di falcidia del predetto credito nella sola ipotesi di concordato preventivo non accompagnato da una domanda di transazione fiscale.



I vari interventi giurisprudenziali, brevemente richiamati, sono stati recepiti dal Legislatore che, con il D.L. n. 83/2015 e con l'art. 1, comma 81, della L. n. 232/2016, ha modificato la disciplina delle procedure concorsuali applicabili alle imprese in crisi.

Le novità più significative sono rappresentate:

- dalla obbligatorietà della transazione fiscale di cui all'art. 182-ter in tutte le ipotesi di concordato preventivo qualora il debitore voglia proporre il pagamento ridotto o dilazionato dei debiti tributari;
- l'introduzione della possibilità di falciare, all'interno del concordato preventivo e degli accordi di ristrutturazione, anche i debiti IVA e per ritenute operate e non versate, con il limite della quota realizzabile sul ricavato in ipotesi di liquidazione.

Rispetto alla procedura descritta in precedenza dalla giurisprudenza, ora non sussiste più l'alternativa tra la procedura generale del concordato preventivo e quella speciale della transazione fiscale, essendo obbligato il debitore a specificare nella proposta di concordato il trattamento dei crediti tributari che intende effettuare.

In egual modo, il debitore potrà proporre il pagamento parziale o dilazionato dei crediti tributari nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione dell'accordo di ristrutturazione.

La nuova formulazione dell'art. 182-ter ha rafforzato il ruolo dell'attestazione resa da un professionista terzo indipendente.

In particolare, per poter consentire il pagamento parziale del debito tributario è necessario che dalla relazione del professionista incaricato emerga, dopo aver comparato il pagamento proposto con la domanda di concordato e la soddisfazione ricavabile nella procedura fallimentare, che la proposta concordataria è maggiormente soddisfattiva dei crediti tributari e previdenziali.

L'Agenzia ha ribadito che resta fermo l'onere per l'Amministrazione finanziaria di certificare il debito tributario alla data di pubblicazione del ricorso per l'ammissione alla procedura di concordato, ferma restando la possibilità per l'Amministrazione stessa, qualora sussistano le condizioni, di emettere ulteriori atti di controllo.

Con riguardo al trattamento dei tributi oggetto di contenzioso, a differenza della precedente formulazione dell'art. 182-ter, (che prevedeva la cessazione della materia del contendere) è ora previsto che il trattamento dei crediti tributari è il medesimo degli altri creditori concorsuali, rispetto ai quali i contenziosi pendenti proseguono sino alla decisione che ne definisce il merito.



La proposta di concordato deve, pertanto, individuare il credito tributario complessivo rappresentato sia dai debiti certi che da quelli in contestazione.

All'esito del contenzioso i crediti accertati saranno soddisfatti secondo le percentuali offerte nel concordato omologato.

L'Amministrazione finanziaria potrebbe chiedere al debitore di accantonare prudenzialmente un importo pari alla percentuale di soddisfacimento del credito contestato, offerta nella proposta di concordato.

Con riguardo alla decorrenza delle nuove disposizioni, la Circolare in esame ha precisato che la nuova disciplina del trattamento dei crediti tributari e previdenziali troverà applicazione a tutti i procedimenti avviati a partire dal 1° gennaio 2017 ed ai procedimenti la cui proposta, al 1° gennaio 2017, non sia ancora stata votata (per il concordato preventivo) o sottoscritta per adesione (per la proposta di accordo di ristrutturazione del debito).

