



Circolare n. 15/2014

Lancenigo, 14 aprile 2014--

Legale - Fiscale - Societario



SER.COOP.DE.
Servizi alla Cooperazione Delegati s.c.

Specialisti per le Cooperative

UNICAF
CENTRO DI ASSISTENZA FISCALE
DEL SISTEMA CONFCOOPERATIVE

SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI SICUREZZA SUL LAVORO

Con il Decreto Ministero del Lavoro del 13 febbraio 2014 sono state recepite le procedure semplificate per l'adozione dei modelli di organizzazione e gestione (MOG) NELLE PICCOLE E MEDIE IMPRESE, ai sensi dell'art. 30, comma 5-bis del T.U. 81/2008 in materia di salute e sicurezza nei luoghi di lavoro.

Tali procedure sono contenute nel documento approvato dalla Commissione Consultiva permanente per la salute e sicurezza sul lavoro in data 27 novembre 2013, allegato al DM.

Nell'ottica di un rafforzamento degli strumenti di prevenzione e di una maggiore semplificazione delle procedure, l'adozione di tali modelli consente inoltre all'impresa di essere esentata dalla responsabilità amministrativa eventualmente collegata ai reati in materia di salute e sicurezza sul lavoro.

Infatti, come recita l'articolo 1, comma 2, del decreto ministeriale l'adozione di tali procedure da parte delle piccole e medie imprese risulta funzionale e idonea anche per una efficace prevenzione dei reati previsti dall'articolo 25-septies del decreto legislativo 231/2001, come sostituito dall'art. 300 del medesimo T.U. 81/2008 (omicidio colposo o lesioni colpose gravi e gravissime derivanti dalla violazione delle norme antinfortunistiche).

In termini operativi, le imprese interessate possono utilizzare la **modulistica** allegata al DM e pubblicata sul sito www.lavoro.gov.it, sezione "Sicurezza nel lavoro", che può essere adeguata e integrata a seconda della complessità organizzativa e tecnica aziendale.

DISPOSIZIONI IN MATERIA DI TASI E TARI

Nella GU n. 54 del 6 marzo 2014 è stato pubblicato il decreto legge 6 marzo 2014 n. 16, contenente – oltre alle disposizioni per la messa in sicurezza dei conti del Comune di Roma e di altre amministrazioni locali – norme modificate della disciplina relativa alle

Tasse sui Servizi Indivisibili (TASI) e sui Rifiuti (TARI)

I tributi in commento, come noto, sono stati introdotti con Legge 27 dicembre 2013, n. 147 (*Legge di stabilità 2014*) Di seguito si offrono le prime informazioni, rinviando, per gli altri aspetti, ad eventuali ulteriori comunicazioni.

1. LE MODIFICHE IN TEMA DI TASI E DI TARI.

In materia di **TASI**, per il solo **2014**, è concessa ai Comuni la possibilità di superare i limiti stabiliti dalla legge nella determinazione delle aliquote, essendo loro consentita la possibilità di incrementarle dello 0,8 per mille. Ciò vorrà dire che l'aliquota relativa all'abitazione principale potrà essere elevata dal 2,5 per mille al 3,3 per mille; e che l'aliquota base del 10,6 per mille relativa agli altri immobili potrà invece essere innalzata fino all'11,4 per mille.

L'incremento dovrà essere deliberato dai Comuni a patto che il gettito aggiuntivo sia destinato a finanziare detrazioni o altre misure relative all'abitazione principale. La misura dovrebbe così assicurare il contenimento del prelievo sulle abitazioni con rendite modeste (che altrimenti sarebbero rimaste penalizzate dalla nuova tassazione in considerazione dell'inesistenza nella disciplina TASI delle detrazioni fisse previste invece dalla disciplina IMU).

Il decreto inoltre modifica il presupposto impositivo della TASI, prevedendo espressamente l'**esclusione** del prelievo sui **terreni agricoli** (articolo 2 comma 1 lett. f).

Sul piano delle esenzioni, vengono in ultimo confermate le previsioni contenute nella disciplina IMU (ec ICI), essendo ribadita l'esenzione per gli immobili dello Stato, degli enti territoriali e degli enti del servizio sanitario nazionale, nonché le altre esenzioni contemplate dalla legge (articolo 7, comma 1, lettere b), c), d), e), f), ed i), D.L.vo 504/1992).

In materia di **TARI** si segnala invece un importante intervento che ha eliminato una clamorosa antinomia presente nella Legge di stabilità. In tale legge:

- da una parte si prevedeva l'**esenzione ex lege** dalla TARI dei produttori di *rifiuti speciali assimilati agli urbani* che dimostrino di aver avviato i rifiuti al recupero (art. 1, c. 661, seconda parte, L. 147/2013);
- dall'altra, per i medesimi produttori si consentiva al Comune la possibilità di prevedere **riduzioni del tributo** ragguagliate alle quantità di rifiuti avviati al recupero (art. 1, c. 649).

Si intuisce come la seconda disposizione presupponesse l'**imponibilità** dei produttori, e ciò è in contraddizione con il comma 649 che invece prevede l'**esenzione**.

Il Ministero dell'Ambiente, con circolare n. 1/2014, aveva sostenuto la prevalenza del comma 661 (e quindi dell'**imponibilità** dei rifiuti speciali assimilati con potere del Comune di prevedere la riduzione).

Ora, il Legislatore interviene con un provvedimento quanto mai opportuno che abroga il comma 649, seconda parte, e conserva il comma 661. Pertanto, in virtù dell'intervento contenuto nel decreto in esame

la TARI non sarà più dovuta dai produttori di rifiuti speciali assimilati agli urbani “in relazione alle quantità di rifiuti assimilati che il produttore dimostri di aver avviato al recupero”.

In tal modo, i produttori agricoli di rifiuti speciali assimilati che dimostrino di aver avviato i rifiuti al recupero dovranno essere considerati esenti TARI di diritto.

AVCP – PUBBLICAZIONE BANDO TIPO PER AFFIDAMENTO SERVIZI DI PULIZIA E IGIENE AMBIENTALE

Si comunica che è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale, Serie Generale, n. 78 del 3.4.2014 il Bando tipo n. 1 “Affidamento dei servizi di pulizia e igiene ambientale degli immobili nei settori ordinari” approvato dall'AVCP il 26 febbraio u.s.

Il Bando Tipo costituisce il modello di disciplinare per le gare di appalti che hanno per oggetto l'affidamento dei servizi di pulizia e igiene ambientale ed è stato elaborato dall'AVCP con l'obiettivo di guidare e semplificare la complessa attività di predisposizione della documentazione di gara da parte delle stazioni appaltanti.

In corso d'opera, come noto, è stata avviata un consultazione pubblica nella quale gli operatori del settore, anche attraverso il lavoro dei Tavoli Comittenze-Imprese, hanno fornito il proprio contributo.

Confcooperative ha partecipato attivamente ad uno dei Tavoli sopracitati (quello specifico costituito, oltre che dall'AVCP anche da ANCI, UPI, ITACA, ANDIGEL, Enti Locali, Università, Fondazioni ed Associazioni di Imprese e Patrimoni PA Net).

Con l'obiettivo di sviluppare un'azione coordinata di informazione, confronto e riscontro tra le stazioni appaltanti pubbliche, le imprese di servizi e l'AVCP è stata definita una “**Mappa delle criticità riscontrabili nelle gare di appalto dei servizi di pulizia**”, della quale si è tenuto conto nella redazione della versione definitiva del Bando Tipo.

Oggi dunque, il modello elaborato dall'AVCP, ai sensi dell'art. 64, comma 4-bis del codice dei contratti, serve a guidare e a semplificare la complessa attività di predisposizione della documentazione di gara da parte delle stazioni appaltanti con l'effetto di ridurre il contenzioso nell'aggiudicazione degli appalti.

Esso regolamenta gli appalti di importo superiore alla soglia comunitaria nei settori ordinari, valorizzando la componente progettuale e qualitativa delle imprese mediante l'aggiudicazione del contratto secondo il criterio dell'offerta economicamente più vantaggiosa.

Infine, oltre a riprodurre le clausole tassative di esclusione, il Bando-tipo fornisce indicazioni su altri importanti aspetti dell'iter di affidamento, come la definizione dei requisiti di partecipazione e le modalità di presentazione delle offerte.

Il bando è scaricabile all'indirizzo www.avcp.it.

TASSAZIONE TRASFERIMENTI IMMOBILIARI DAL 01/01/2014

L'art. 10 del D.Lgs. n. 23/2011, così come modificato dall'art. 26 del D.L. n. 104/2013 ed dall'art. 1, commi 608 e 609 della L. n. 147/2013, ha previsto, a partire **dal 1° gennaio 2014**, l'integrale sostituzione dell'art. 1 della Tariffa, parte Prima allegata al D.P.R. n. 131/1986 con **importanti modifiche** e una **notevole semplificazione** in materia di imposta di registro, ipotecaria e catastale sui trasferimenti immobiliari:

- previsione di **tre aliquote** soltanto per l'imposta di registro nei trasferimenti immobiliari (**2%** per la prima casa, **12%** per i terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale e **9%** per tutti gli altri immobili);
- *imposta proporzionale minima dovuta* per tali atti: **€ 1.000**;
- per gli atti soggetti all'imposta di registro di cui sopra: *imposte ipotecaria e catastale* nella misura fissa di **50 € ciascuna**;
- per gli atti di cui sopra *esenzione dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie* (cd. "principio di assorbimento");
- per gli atti di cui sopra sono soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie, anche se previste in leggi speciali (ad eccezione dell'agevolazione riservata alla piccola proprietà contadina – v. nel prosieguo);
- *abrogate tutte le note* all'art. 1, ad eccezione della nota II-bis (requisiti prima casa).

Sono inoltre aumentate ad **€ 200** le *imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale* (prima previste nella misura di 168 €).

Essendo state soppresse tutte le agevolazioni (ad eccezione dell'agevolazione riservata alla piccola proprietà contadina), vengono automaticamente eliminate anche alcune agevolazioni tipiche che utilizzavano le cooperative, come ad esempio per le cooperative sociali, le cooperative edilizie, le cooperative agricole, ecc. (come vedremo nel prosieguo).

1) MODIFICHE ALLE IMPOSTE DI REGISTRO, IPOTECARIA E CATASTALE

Per **TRASFERIMENTI IMMOBILIARI**, ai sensi dell'art. 1 della Tariffa, parte Prima del D.P.R. n. 131/1986, si intendono gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di **beni immobili** in genere e gli atti traslativi o costitutivi di **diritti reali immobiliari di godimento**, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi.

Pertanto dal 1° gennaio 2014 l'imposta di registro sui trasferimenti a titolo oneroso di beni immobili o di diritti reali immobiliari di godimento si applicherà nelle seguenti misure:

- **2% per la prima casa** (al ricorrere dei requisiti prima casa di cui alla nota II-bis dell'art. 1, Tariffa, parte I allegata al D.P.R. n. 131/1986, ad eccezione di quelle di categoria A/1, A/8 e A/9);
- **12% per i terreni agricoli** e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale ed assistenziale (prima al 15%);
- **9% per tutte le altre tipologie di immobili** (fabbricati e relative pertinenze (prima al 7%), immobili di interesse storico e artistico (prima al 3%), terreni agricoli (prima al 8% se a favore di soggetti Iap o 15% se a favore di soggetti diversi dagli IAP), fabbricati ceduti in esenzione da Iva nei confronti di immobiliari di compravendita che li trasferiscono entro 3 anni (prima 1%), fabbricati ceduti allo Stato o ad altri enti pubblici territoriali (prima 168 euro – resta applicabile tuttavia la norma secondo cui non sono dovute le imposte ipotecaria e catastale nei trasferimenti di immobili a favore dello Stato), immobili ceduti a Onlus (prima 168 euro) ecc. per i quali era prevista, fino al 31 dicembre 2013, una differenziazione di aliquote tra l'1% e il 15% o l'imposta fissa di 168 euro in considerazione del bene oggetto del trasferimento o dei soggetti a favore dei quali veniva effettuato il trasferimento);

con un **minimo di euro 1.000.**

Per i trasferimenti immobiliari soggetti alle nuove aliquote del 2%, del 9% e del 12% le **imposte ipotecaria e catastale** sono dovute nella **misura fissa di euro 50 ciascuna** ed è prevista l'esenzione dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie (tali agevolazioni si precisa che sono applicabili soltanto in relazione agli atti assoggettati all'imposta di registro di cui all'art. 1 della Tariffa).

Inoltre tutte le attuali imposte fisse di € 168 (sia di registro che ipotecaria e catastale) saranno aumentate ad € 200.

L'aumento delle imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale da € 168 ad € 200 non riguarda soltanto gli atti di trasferimento immobiliare soggetti ad Iva, ma anche, ad esempio, gli atti societari (atto costitutivo, aumento di capitale con conferimento di beni diversi dagli immobili, fusioni, scissioni, trasformazioni, ecc.), cessioni di partecipazioni, contratti preliminari di compravendita immobiliare, ecc..

Nella maggior parte dei casi le nuove disposizioni sull'imposta di registro comportano un decremento della tassazione, ad eccezione delle ipotesi in cui oggi è disposta una tassazione agevolata nel qual caso il carico fiscale lieviterà.

2) DECORRENZA DELLE NUOVE DISPOSIZIONI

Le nuove misure in merito agli atti di trasferimento immobiliari e di costituzione di diritti reali immobiliari a titolo oneroso di cui all'art. 1 della Tariffa si applicano a decorrere **dal 1° gennaio 2014.**

Si ricorda, tuttavia, che per gli atti pubblici, gli atti giudiziari e per le scritture private autenticate si applica la legge vigente alla data di formazione di tali atti, mentre per le scritture private non autenticate si applica la legge in vigore al momento della registrazione.

Per gli atti sottoposti a condizione suspensiva formati in data antecedente al 1° gennaio 2014, il calcolo dell'imposta dovuta (da fare quando si verifica la condizione suspensiva) deve essere effettuato sulla base delle norme vigenti al momento di formazione dell'atto (es.: se l'atto di trasferimento immobiliare si è formato nel 2013, ma la condizione suspensiva si verifica dopo il 1° gennaio 2014, le aliquote applicabili sono quelle vigenti al momento della formazione dell'atto condizionato, ossia, in questo caso al 2013).

Anche l'aumento delle imposte fisse di registro, ipotecaria e catastale da € 168 ad € 200 si applica **dal 1° gennaio 2014**, ossia le nuove disposizioni hanno effetto:

- per gli *atti giudiziari* pubblicati o emanati dal 1/1/2014;
- per gli *atti pubblici* formati dal 1/1/2014;
- per le *donazioni fatte* e per le *scritture private autenticate* dal 1/1/2014;
- per le *scritture private non autenticate* e per le *denunce presentate per la registrazione* dal 1/1/2014;
- per le formalità di *trascrizione, di iscrizione, di rinnovazione eseguite e per le domande di annotazione* presentate a decorrere dal 1/1/2014.

COOPERATIVE SOCIALI (o COOPERATIVE ONLUS)

Dal 1° gennaio 2014 le cooperative sociali (in quanto Onlus) che acquistano a titolo oneroso immobili destinati allo svolgimento dell'attività devono pagare l'imposta di registro nella misura del **9%** del valore riportato nell'atto di compravendita, mentre fino al 31 dicembre 2013 pagavano l'imposta di registro in misura fissa pari a 168 euro a condizione che la Onlus dichiarasse nell'atto di voler utilizzare direttamente i beni per lo svolgimento della propria attività e che questo avvenisse entro due anni.

Inoltre non dovrebbe più applicarsi la *riduzione ad un quarto* delle imposte ipotecaria e catastale dovute a seguito della stipula di contratti di acquisto relativi ad immobili destinati all'esercizio dell'attività sociale⁷.

COOPERATIVE EDILIZIE

A partire **dal 1° gennaio 2014** non si applicano più le seguenti agevolazioni per le cooperative edilizie:

- agevolazione di cui all'art. 66, comma 6-bis del D.L. n. 331/1993: imposta di *registro in misura fissa* (pari ad € 168) per gli atti delle cooperative edilizie relative alle operazioni previste dai rispettivi statuti (es.: acquisto di terreno edificabile da privato o compravendita di terreni edificabili);
- agevolazione di cui all'art. 147 del R.D. n. 1165/1938: *riduzione ad un quarto delle imposte ipotecarie* in caso di trasferimento degli immobili da parte delle cooperative edilizie.

COOPERATIVE AGRICOLE

Come anticipato in premessa, nonostante l'art. 10 del D.Lgs. n. 23/2011 abbia previsto l'abrogazione di tutte le agevolazioni/esenzioni tributarie dell'imposta di registro relativa ai trasferimenti immobiliari previste da Leggi Speciali, la Legge di Stabilità 2014, con l'art. 1, comma 608, ha previsto che resta in vigore l'agevolazione della piccola proprietà contadina per l'acquisto di terreni agricoli e relative pertinenze da parte di coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali di cui all'art. 2, comma 4-bis del D.L. n. 194/2009.

La cd. "agevolazione piccola proprietà contadina"⁹ prevista in materia di imposte indirette per le persone fisiche coltivatori diretti ed imprenditori agricoli professionali è **estesa anche alle società cooperative agricole¹⁰ con almeno un amministratore socio in possesso della qualifica IAP ed iscritto nella specifica gestione previdenziale ed assistenziale**.

L'agevolazione riguarda specifici atti (ossia gli atti a titolo oneroso di *terreni agricoli* e relative pertinenze – compresi i fabbricati rurali che costituiscono pertinenze del fondo -qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti) e consiste nell'esenzione dall'imposta di bollo, nell'applicazione delle imposte di registro ed ipotecaria in misura fissa (anziché proporzionale), dell'imposta ipotecaria nella misura dell' 1% e negli onorari notarili ridotti alla metà.

Per poter usufruire dell'agevolazione della piccola proprietà contadina devono essere soddisfatte le seguenti condizioni:

- il terreno deve essere qualificato come agricolo nel piano urbanistico vigente (sono quindi escluse le aree fabbricabili);
- gli acquirenti devono essere Iap o coltivatori diretti e devono risultare iscritti nella relativa gestione previdenziale tenuta presso l'Inps;
- la richiesta del beneficio, la dichiarazione delle qualifiche dell'acquirente e gli estremi di iscrizione negli elenchi previdenziali di cui sopra devono essere indicati nel rogito.

La vendita o l'interruzione della coltivazione diretta del fondo prima di 5 anni dall'acquisto del terreno, nonché la perdita dei requisiti soggettivi propri dello IAP in capo all'amministratore socio (tra i quali rientra l'iscrizione nella gestione previdenziale di appartenenza) nei cinque anni dalla data di applicazione delle agevolazioni, determinano la decadenza dalle agevolazioni medesime e l'obbligo di versare la differenza tra quanto pagato e quanto si sarebbe dovuto pagare.

Anche agli atti di conferimento di terreni agricoli e relative pertinenze in società in possesso della qualifica IAP sono estese le agevolazioni in favore della piccola proprietà contadina: tali atti sono pertanto esenti dall'imposta di bollo, pagano le imposte di registro e ipotecarie in misura fissa e l'imposta catastale nella misura ordinaria dell' 1%.

Invece **sono abolite definitivamente** le seguenti due agevolazioni similari:

- l'acquisto di terreni sottoposti al vincolo del *compendio unico* per il quale non era dovuta alcuna imposta di registro, né ipotecaria né catastale;
- il trasferimento di terreni agricoli in zone montane che era tassato in misura fissa con l'esenzione dall'imposta catastale.

In questi due casi, dal 1/1/2014 gli acquirenti potranno usufruire soltanto del beneficio previsto per la piccola proprietà contadina.

E' stata inoltre abolita anche la seguente agevolazione:

- il trasferimento in favore di *giovani agricoltori*²¹ che era soggetto all'imposta di registro nella misura del 75% di quella prevista dall'art. 1, nota I della Tariffa, Parte Prima allegata al TUR.

I contribuenti diversi da Iap e coltivatori diretti, dal 2014, per l'acquisto di terreni agricoli dovranno pertanto pagare l'imposta di registro al 12% (con un minimo di 1.000 euro) e le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro ciascuna, mentre per l'acquisto di qualunque altro immobile (ad eccezione della prima casa che sconta il 2%) dovranno pagare l'imposta di registro al 9% (con un minimo di 1.000 euro) e le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di 50 euro ciascuna.

3) SOPPRESSIONE DI ULTERIORI AGEVOLAZIONI

A titolo esemplificativo, si riportano alcune agevolazioni previste in Leggi Speciali che sono state abolite dal 1° gennaio 2014:

- il trasferimento di immobili compresi in *piani di recupero* ad iniziativa pubblica o privata, purché convenzionata, effettuato nei confronti dei soggetti che attuano il recupero: era soggetto all'imposta di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa;
- gli atti di acquisto in proprietà di *fondi rustici* idonei ad aumentare l'efficienza dell'azienda ed il relativo reddito attraverso il miglioramento quantitativo e qualitativo delle *culture forestali* (per le società e le cooperative forestali): erano soggetti all'imposta di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa;
- il trasferimento della proprietà delle aree destinate ad *insediamenti produttivi*, gli atti di concessione del diritto di superficie sulle stesse aree, gli atti di cessione a titolo gratuito delle aree a favore dei comuni o loro consorzi, gli atti e i contratti relativi all'attuazione dei *programmi pubblici di edilizia residenziale* di cui al titolo IV della L. n. 865/1971: erano soggetti all'imposta di registro in misura fissa e esenti dall'imposta ipotecaria e dall'imposta catastale;
- i trasferimenti posti in essere nell'ambito delle *convenzioni di lottizzazione o di urbanizzazione* e per gli *atti di obbligo*: erano soggetti all'imposta di registro in misura fissa ed esenti dall'imposta ipotecaria e dall'imposta catastale;
- i trasferimenti di *immobili dei Comuni in favore di fondazioni o società di cartolarizzazione o associazioni riconosciute*: erano esenti dall'imposta di registro, dall'imposta di bollo, dalle imposte ipotecaria e catastale e da ogni altra imposta indiretta.

La soppressione di tutte le esenzioni e agevolazioni tributarie di cui all'art. 10, comma 4, riguarda soltanto gli atti riconducibili tra quelli a titolo oneroso di cui all'art. 1 della Tariffa, ad eccezione dell'agevolazione relativa alla piccola proprietà contadina di cui sopra; pertanto rimangono applicabili tutte quelle agevolazioni tributarie riferite ad atti *non* riconducibili tra quelli a titolo oneroso di cui all'art. 1 della Tariffa.

La soppressione di tutte le agevolazioni/esenzioni non opera inoltre relativamente ad alcune previsioni fiscali funzionali alla disciplina di particolari istituti, quali ad esempio la mediazione civile e commerciale²⁷, la conciliazione giudiziale, ecc. che prevedono una normativa fiscale di carattere generale, che trova applicazione anche per i trasferimenti immobiliari posti in essere nell'ambito di tali procedimenti.

Tale soppressione non opera, inoltre, per quanto concerne l'*agevolazione relativa all'Expò 2015* in quanto non riconducibile alle agevolazioni soppresse e derivante da un accordo internazionale: tutti gli atti, le transazioni e le operazioni finanziarie relativi ai terreni, ai fabbricati e alle aree fabbricabili necessari all'Organizzatore per la realizzazione dell'Expo Milano 2015 sono esenti dalle imposte di bollo, registro, ipotecarie e catastali.

Per completezza, si ricorda, inoltre, che la Legge di Stabilità 2014, all'art. 1, comma 737 ha introdotto, a decorrere dal 1° gennaio 2014, la tassazione nella misura fissa pari a 200 euro ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, per i trasferimenti gratuiti di beni di qualsiasi natura effettuati nell'ambito di operazioni di *riorganizzazione tra enti* appartenenti alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale.

INCOSTITUZIONALITÀ DELLE SANZIONI PER AFFITTI “IN NERO”

In materia di contratti di locazione di immobili ad uso abitativo, nell’ambito del D.Lgs. n. 23/2011 sono contenute alcune disposizioni dirette a sanzionare l’omessa registrazione ovvero la registrazione del contratto con indicazione di un canone inferiore rispetto a quello effettivo, al fine di disincentivare le locazioni “in nero”.

L’OMESSA REGISTRAZIONE DEL CONTRATTO DI LOCAZIONE AD USO ABITATIVO

Relativamente ai contratti di locazione di immobili ad uso abitativo è prevista l’applicazione di specifiche sanzioni “indirette”, particolarmente severe, in caso di:

- omessa registrazione del contratto;
- registrazione del contratto con indicazione di un canone inferiore rispetto a quello effettivo;
- registrazione di un contratto di comodato fittizio.

In particolare, al ricorrere delle suddette fattispecie:

- la durata del contratto viene stabilita ex lege in 4 anni, decorrenti dalla data di registrazione volontaria o d’ufficio;
- la durata del contratto può essere (eventualmente) prorogata per ulteriori 4 anni (salvo il caso in cui il locatore intenda adibire l’immobile ad uso abitativo proprio o dei familiari, vendere l’immobile, ecc.);
- il canone annuo di locazione, a decorrere dalla registrazione del contratto, è stabilito in misura pari al triplo della rendita catastale.

L’omessa / ritardata registrazione del contratto di locazione comporta altresì la corresponsione dell’imposta di registro dovuta (salvo il caso di opzione per la cedolare secca), della **sanzione** dal 120 al 240% dell’imposta e degli **interessi**.

LA DECISIONE DELLA CORTE COSTITUZIONALE

La Corte Costituzionale ha recentemente “accettato” **la questione di legittimità** delle disposizioni sopra esaminate sollevata da alcuni Tribunali, con riguardo alla violazione:

- dell’art. 76 della Costituzione, a causa del **“difetto di delega”**;
- dell’art. 10, comma 3, dello Statuto del contribuente che non ricomprende, tra le cause di nullità del contratto, le violazioni delle norme di carattere tributario.

Come desumibile dalla sentenza in esame:

“... la mera inosservanza del termine per la registrazione di un contratto di locazione non può legittimare ... addirittura una novazione ... quanto a canone e durata”.

LE CONSEGUENZE DELL’INCOSTITUZIONALITÀ

A seguito della pronuncia di illegittimità costituzionale di una norma da parte della Consulta, le statuzioni in essa contenute **vengono meno “ex tunc”**, ossia **fin dall’origine**.

Di conseguenza, per i contratti per i quali le sanzioni indirette sopra esaminate sono già divenute operative, dovrebbero ritrovare applicazione le pattuizioni contrattuali, con effetto retroattivo. Ciò potrebbe comportare l’insorgere di una serie di “sgradite” conseguenze sia in ambito civilistico (il conduttore ha corrisposto canoni per importi inferiori a quelli previsti nel contratto e pertanto si realizzerebbe la fattispecie dell’inadempimento, con conseguente possibilità per il locatore di richiedere la risoluzione del contratto), sia in ambito fiscale (il locatore ha tassato in dichiarazione dei redditi un importo inferiore).

Sulla base di tali considerazioni, si ritiene opportuno che il Legislatore intervenga (a breve) al fine di colmare il “vuoto normativo” creatosi a seguito della sentenza sopra esaminata.

PROROGATO AL 30/06/2014 L'OBBLIGO DEL POS

Come noto, il DL n. 179/2012, c.d. "Decreto Crescita 2.0", ha disposto per i soggetti che "effettuano l'attività di vendita di prodotti e di prestazione di servizi, anche professionali", di accettare anche pagamenti effettuati attraverso **carte di debito**.

L'obbligo in esame interessa tutti i soggetti che "effettuano l'attività di vendita di prodotti e di prestazione di servizi, anche professionali", ovvero commercianti, prestatori di servizi (pubblici esercizi, carrozzeri, barbieri, saloni di bellezza, società di servizi, ecc.) e studi professionali (geometri, ingegneri, avvocati, consulenti del lavoro, dottori commercialisti, ecc.).

LIMITAZIONE ALL'UTILIZZO DEL POS

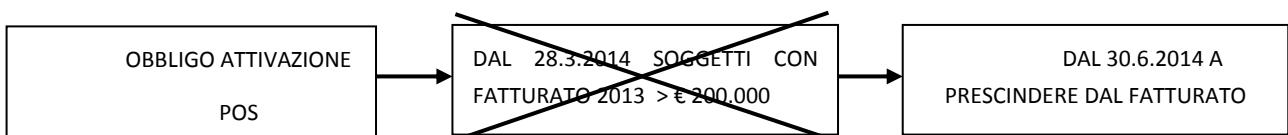
L'obbligo riguarda solo i **pagamenti superiori a € 30**, effettuati nei confronti dei soggetti di cui sopra, per l'acquisto di prodotti e prestazioni di servizi.

ENTRATA IN VIGORE DELLE NUOVE DISPOSIZIONI

Come espressamente disposto dal DM 24.1.2014, "in sede di prima applicazione, e **fino al 30 giugno 2014**", l'obbligo interessa soltanto i soggetti con un **fatturato 2013 superiore a € 200.000**.

DIFFERIMENTO DELL'OBBLIGO AL 30.6.2014

La disciplina in esame, prima ancora della sua entrata in vigore, è già oggetto di un **rinvio**. Infatti, in sede di conversione del DL n. 150/2013, Decreto c.d. "Milleproroghe", il Legislatore ha modificato la **decorrenza** dell'obbligo di attivazione del POS al **30.6.2014**, con l'intento "*di consentire alla platea degli interessati di adeguarsi all'obbligo di dotarsi di strumenti per i pagamenti mediante carta di debito (POS)*". Da quanto sopra si può desumere che la disposizione (transitoria) fissata dal DM attuativo è, di fatto, non operativa. Di conseguenza dal 30.6.2014 l'obbligo di attivazione del POS interessa i soggetti sopra accennati a prescindere dal fatturato realizzato (salvo l'adozione di nuove "regole" entro il 26.6.2014, termine così previsto dal citato Decreto attuativo).



REMUNERAZIONE DEI PRESTITI SOCIALI E RELATIVA DEDUCIBILITÀ'

Con Comunicato della Cassa Deposito e Prestiti è stata emessa la serie ordinaria C13 ([G.U. 10 marzo 2014, n. 57](#)) che dal 10/03/2014 prevede come tasso massimo dei Buoni Postali Fruttiferi, il **4,50%**.

Pertanto, il **tasso massimo di interesse** che può essere riconosciuto dalle cooperative ai propri soci sul finanziamento da questi effettuato (prestito sociale), nonché la misura massima di remunerazione del capitale sociale (dividendo distribuibile), è pari al **7,00% lordo (4,50% + 2,5 punti)**.

Tali interessi sono **indeducibili per la parte che eccede il tasso minimo degli interessi spettanti ai detentori dei buoni postali fruttiferi, aumentata dello 0,9%** (Comma 465, art. 1, Legge n. 311 del 30/12/2004).

Il **tasso minimo** è fissato **all'0,25%**: da ciò la soglia di indeducibilità riguarda la parte che eccede il tasso del **1,15%**.

Periodo	Tasso minimo B.Tesoro	Massimo deducibile +0,9%	Tasso Massimo B.Tesoro	Interesse massimo per il socio +2,5%
Dal 10/01/2014 al 09/02/2014	0,25%	1,15%	4,75%	7,25%
Dal 10/02/2014 al 09/03/2014	0,25%	1,15%	4,75%	7,25%
Dal 10/00/2014 al	0,25%	1,15%	4,50%	7,00%

MANCATO PAGAMENTO RATE DI CARTELLE ESATTORIALI – REMISSIONE IN BONIS

L’Agenzia delle entrate, nella risoluzione n.32 del 19/3/14, ha chiarito che la norma in base alla quale non si decade dalla rateizzazione salvo che non si siano pagate almeno 8 rate (anche non consecutive) del piano accordato da Equitalia, si applica, in sanatoria, anche ai piani di rateizzazione venuti meno prima del 22/06/2013 (data di entrata in vigore del decreto del fare) in base alla regola all’epoca vigente che prevedeva la decadenza dalla rateizzazione nel caso di mancato pagamento di due rate consecutive del piano.

Si ricorda, ad ogni modo, che il mancato pagamento della prima rata del piano di dilazione fa decadere senza alcuna possibilità dalla rateizzazione accordata da Equitalia.

IL PIANO DI RATEAZIONE STRAORDINARIO

Con l’occasione si rammenta che l’art. 52, co. 1, lett. a), n. 2), D.L. n. 69/2013 ha modificato la disciplina della dilazione di pagamento delle somme iscritte a ruolo prevista dall’art. 19, D.P.R. n. 602/1973, prevedendo che ove il debitore si trovi, per ragioni estranee alla propria responsabilità, in una comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica, la rateazione (ordinariamente di massimo 72 rate) può essere aumentata fino a 120 rate mensili.

Al riguardo, l’art. 4 del decreto di attuazione del 6/11/13 ha previsto che i piani di rateazione già accordati alla data di entrata in vigore della modifica normativa possono, su richiesta del debitore e in presenza di specifiche condizioni, essere aumentati fino a 120 rate.

IL PIANO DI RATEAZIONE STRAORDINARIO – COME OTTENERLO

Il piano di rateazione straordinario (massimo 120 rate), è accordabile solo in presenza dei seguenti presupposti:

1. comprovata e grave situazione di difficoltà ad adempiere legata alla congiuntura economica;
2. tale difficoltà non sia imputabile alla responsabilità del debitore.

Il decreto, all’articolo 3, prevede che le predette circostanze (oggettivamente complesse da dimostrare documentalmente perché frutto di mere opinioni) sono attestate dallo stesso debitore con istanza motivata da produrre all’agente della riscossione, che ne verifica la completezza, all’atto della presentazione della richiesta.

In definitiva tali elementi si danno per scontati.

Per ottenere la rateazione straordinaria (o la proroga straordinaria di un piano ordinario in corso), occorre anche che sia:

- a) accertata l’impossibilità del debitore di eseguire il pagamento del debito tributario con un piano ordinario (come prima detto, massimo 72 rate);

b) provata la solvibilità dello stesso debitore, valutata in base al piano di rateizzazione concedibile.

COME SI VALUTA LA SOLVIBILITÀ DEL DEBITORE

Il DM fissa i parametri per comprendere se il debitore sarà in grado di pagare le rate, distinguendo tra:

- privati persone fisiche e imprenditori individuali in contabilità semplificata o forfetaria (minimi e nuove iniziative produttive) ovvero lavoratori autonomi;
- soggetti diversi.

SOGGETTO	CRITERIO
Persone fisiche (privati), lavoratori autonomi, e imprenditori individuali in semplificata	L'importo della rata deve essere superiore al 20% del reddito mensile del nucleo familiare del richiedente accertato mediante l'indicatore della situazione reddituale (ISR) rilevabile dal Modello ISEE da allegare all'istanza.
Soggetti diversi dalle persone fisiche e dalle ditte individuali con regimi fiscali semplificati	<p>L'importo della rata deve essere superiore al valore della produzione, rapportato su base mensile, ai sensi dell'art. 2425, n. 1 (Ricavi delle vendite e delle prestazioni), n. 3 (Variazione dei lavori in corso di ordinazione) e n. 5 (Altri ricavi e proventi, con separata indicazione dei contributi in conto esercizio) del c.c..</p> <p>Inoltre l'indice di liquidità [(Liquidità differita + Liquidità corrente) / Passivo corrente] è compreso tra 0,5 ed 1</p>

IL NUMERO DI RATE OTTENIBILE

Una volta appurata la presenza dei suddetti requisiti il numero delle rate dei piani straordinari è individuato in base al rapporto esistente tra la rata e il reddito o il valore della produzione come sopra definito, secondo apposite tabelle indicate al DM.

Dunque, non è affatto automatico che il debitore ottenga la massima rateizzazione (120 rate) posto che potrebbe ottenere, ad esempio, una dilazione a 73 rate (quando quella ordinaria è di 72 rate).

I BENEFICI DELL'OTTENIMENTO DELLA RATEIZZAZIONE DEL DEBITO

Si fa presente che:

- l'agente non può iscrivere ipoteca se il contribuente ha chiesto e ottenuto di pagare a rate;
- l'ipoteca, infatti, è iscrivibile solo se l'istanza è respinta o se il debitore decade dal beneficio della rateazione (mancato pagamento di 8 rate anche non consecutive);
- il contribuente che ha ottenuto la rateazione non è più considerato inadempiente e può partecipare alle gare di affidamento delle concessioni e degli appalti di lavori, forniture e servizi (può richiedere il DURC);
- in caso di mancato pagamento di rate relative ad avvisi bonari notificati dall'Agenzia, è comunque possibile chiedere ad Equitalia la rateazione una volta ricevuta la cartella di pagamento.