



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

Numero 14 del 9 aprile 2024

Focus settimanale:

- **Per il credito transizione 5.0 comunicazioni al GSE**
- **L'omissione del reverse charge si può regolarizzare**
- **Il professionista e la ritenzione dei documenti del cliente di mancato pagamento – seconda parte**
- **Modifiche alla cessione dei crediti d'imposta**
- **I contratti di locazione: cenni sulla disciplina codicistica, termini di registrazione e imposta di registro**

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

Flash di stampa



3

L'Agenzia interpreta



6

Il Giudice ha sentenziato



8

| | |
|--|----|
| In breve | 10 |
| Per il credito transizione 5.0 comunicazioni al GSE | 10 |
| L'omissione del reverse charge si può regolarizzare | 13 |
| L'Approfondimento | 15 |
| Il professionista e la ritenzione dei documenti del cliente in caso di mancato pagamento | 15 |
| L'Approfondimento | 22 |
| Modifiche alla cessione dei crediti d'imposta | 22 |
| L'Approfondimento | 33 |
| I contratti di locazione: cenni sulla disciplina codicistica, termini di registrazione e imposta di registro | 33 |

Flash di stampa



Stop retroattivo alle cessioni dei crediti

IL SOLE 24 ORE
2.04.2024

Il Governo, con il D.L. 39/2024, ha bloccato le possibilità di trasferire i crediti da superbonus, dove da un lato ha cancellato le residue possibilità di cessione e dall'altro ha eliminato il "serbatoio" delle Cilas dormienti, presentate entro il 16.02.2023 per coloro che dovevano ancora partire con le ristrutturazioni. Per questo motivo, il decreto richiede sia il pagamento collegato ad una fattura sia aver materialmente eseguito l'intervento.

Nuova comunicazione preventiva antifrodi per il superbonus

IL SOLE 24 ORE
2.04.2024

I soggetti che entro il 31.12.2023 hanno presentato la Cilas o l'istanza per acquisire il titolo abilitativo previsto per demolire e ricostruire gli edifici e che non hanno concluso i lavori, dovranno presentare, per le spese che hanno sostenuto o sostengono nel 2024 e/o nel 2025, una comunicazione preventiva dei lavori agevolati con il super ecobonus o super sisma bonus all'Enea o al "Portale nazionale delle classificazioni sismiche". Lo stesso devono fare anche coloro che a partire dal 1.01.2024 hanno presentato la Cilas e la richiesta del titolo abilitativo.

Blocco delle compensazioni

IL SOLE 24 ORE
2.04.2024

L'art. 4, c. 1 D.L. 39/2024 introduce il nuovo art. 121, c. 3-bis D.L. 34/2020, prevedendo che, in presenza di iscrizioni a ruolo o carichi affidati agli agenti della riscossione relativi a imposte erariali o ad atti emessi dalle Entrate con importo superiore a 10.000 euro, non è possibile accedere all'istituto della compensazione in riferimento ai crediti d'imposta disciplinati dall'art. 121, D.L. 34/2020.

Obblighi comunicativi preventivi e consuntivi per bonus R&S e industria 4.0

IL SOLE 24 ORE
2.04.2024

L'art. 6 D.L. 39/2024 introduce un nuovo obbligo di comunicazione preventiva e consuntiva al Ministero delle Imprese e del made in Italy per crediti di imposta in favore di investimenti 4.0 (art. 1, cc. Da 1057 a 1058-bis L. 178/2020) e attività di ricerca e sviluppo (art. 1, cc. 200, 201, 202, 203 n. 4,

| | | |
|--|-----------------------------|---|
| | | 203- quinquies e 2023-sexies L. 160/1019) effettuati dal 30.04.2024. |
| Termine per la remissione in bonis | IL SOLE 24 ORE 2.04.2024 | L'art. 2 D.L. 39/2024 afferma che non sarà possibile la remissione in bonis e l'invio delle comunicazioni correttive e sostitutive. Le opzioni di cessione del credito e sconto in fattura delle spese 2023, vanno trasmesse entro il 4.04.2024. |
| Ravvedimento speciale | IL SOLE 24 ORE 2.04.2024 | L'art. 7, cc. 6 e 7 D.L. 39/2024 ha prorogato al 31.05.2024 la possibilità di aderire al ravvedimento speciale ex art. 1, cc. 174 e seg. L. 197/2022, in scadenza al 31.03, estendendo gli anni oggetto di potenziale regolarizzazione ai periodi d'imposta precedenti al 2022. |
| Comunicazioni di cessione dei bonus edilizi | ITALIA OGGI 3.04.2024 | Il D.L. 39/2024 prevede che, entro il 4.04.2024, devono essere comunicate le opzioni di cessione dei crediti o gli sconti in fattura relativamente alle spese per bonus edilizi sostenute nel 2023 e per le rate residue degli anni 2020-2022. |
| Il blocco delle cessioni non riguarda le vendite di case nuove | IL SOLE 24 ORE 4.04.2024 | Il blocco delle cessioni dei crediti edilizi, previsto dal D.L. 39/2024 non si applica sul sismabonus nelle operazioni di vendita di case nuove, in quanto l'agevolazione dedicata alla vendita di immobili ricostruiti da imprese non viene toccata dalla stretta imposta dall'Amministrazione Finanziaria a partire dal 30.03.2024. |
| La nuova trasmissione dell'opzione può essere annullata | IL SOLE 24 ORE 4.04.2024 | Il nuovo invio può essere effettuato il 4 aprile, subito dopo aver chiesto l'annullamento della comunicazione non corretta. |
| Software per comunicare la cessione e sconto in fattura | ITALIA OGGI 5.04.2024 | Il 4.04.2024 l'Agenzia delle Entrate ha rilasciato la nuova versione (versione 1.5.1) del software "Comunicazione opzioni per interventi edilizi e Superbonus" in conformità alle disposizioni contenute all'art. 2, c. 1 D.L. 39/2024. |
| | IL SOLE 24 ORE | Il D.L. 39/2024 ha modificato ancora la disciplina del bonus barriere |

| | | |
|----------------------------------|-----------------------------|--|
| Bonus barriere architettoniche | 5.04.2024 | architettoniche, già oggetto del recente D.L. 212/2023 (c.d. Salva-spese), non consentendo dal 31.03.2024 lo sconto in fattura e la cessione del credito. |
| Bonus edili dopo il D.L. 39/2024 | ITALIA OGGI 6.04.2024 | Con gli effetti del nuovo decreto Superbonus, interrompere i lavori che danno diritto ai bonus edilizi può rappresentare un modo per tutelarsi, anche se un'operazione del genere non sempre è fattibile e non concludere le opere non consente di beneficiare del bonus edilizio, in quanto vanno considerati sia gli aspetti civilistici sia quelli edilizi. |
| Trading online | IL SOLE 24 ORE 6.04.2024 | Nel caso ci si affidi a piattaforme gestite da intermediari finanziari italiani è possibile delegare loro il compito di gestire la fiscalità, in modo da evitare complessi adempimenti dichiarativi, mentre se ci si avvale di piattaforme gestite da intermediari esteri gli obblighi tributari restano a carico dell'investitore. |
| Acquisto box auto | ITALIA OGGI 6.04.2024 | Fino al 31.12.2024, è ancora possibile acquistare un box auto portando in detrazione parte del relativo prezzo di acquisto, ricorrendo anche alle pratiche di cessione del credito o sconto in fattura, se è stata presentata la richiesta del titolo abilitativo dei lavori entro il 16.02.2023. |

L'Agenzia interpreta



| | | |
|--|--|--|
| <p>Omessa comunicazione di dati Pos</p> | <p>PROVVEDIMENTO N. 253155/2022 N. 340401/2022</p> | <p>L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento ha abolito l'art. 7, c. 5 D.L. 39/2024 introducendo una nuova sanzione da 2.000 a 21.000 euro per l'omessa, tardiva o errata comunicazione dei dati Pos da parte degli operatori finanziari ex art. 22, c. 5, n. 3 D.L. 124/2019, introducendo l'art. 10, c. 1-ter D.lgs. 471/1997.</p> |
| <p>Corsi pubblici</p> | <p>INTERPELLO N. 82 DEL 28.03.2024</p> | <p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, conferma l'esenzione Iva, in base all'art. 10, c. 1, n. 20) D.P.R. 633/1972, dei corsi accreditati per l'abilitazione all'esercizio della professione forense, erogati da un soggetto accreditato presso il Consiglio nazionale forense.</p> |
| <p>Riversamento spontaneo dei crediti d'imposta R&S</p> | <p>PROVVEDIMENTO N. 169262 DEL 29.03.2024</p> | <p>L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha modificato il provvedimento n. 188987/2022, che disciplina le modalità e i termini per l'accesso alla procedura di riversamento spontaneo dei crediti d'imposta R&S (art. 5 D.L. 146/2021), fruiti e indebitamente compensati entro il 22.10.2021.</p> |
| <p>Gestore del portale di crowdfunding</p> | <p>INTERPELLO N. 85 DEL 28.03.2024</p> | <p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che non devono essere effettuate le segnalazioni all'Anagrafe tributaria da parte di una Pmi innovativa che gestisce un portale di crowdfunding, ma che non interviene materialmente nei flussi di pagamento.</p> |
| <p>Operazioni abusive</p> | <p>INTERPELLO N. 84 DEL 28.03.2024</p> | <p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che la fusione e la contestuale scissione totale asimmetrica di tre società, se non provate le valide ragioni economiche, configurano la fattispecie di abuso di diritto.</p> |
| <p>Ristorni riconosciuti ai soci delle cooperative</p> | <p>CONSULENZA GIURIDICA N. 1/2024</p> | <p>L'Agenzia delle Entrate, con la consulenza giuridica, ha stabilito che ai fini Irap, i ristorni riconosciuti ai soci delle società</p> |

cooperative, mantengono la loro originaria natura e concorrono alla formazione della base imponibile Irap e Ires, come componenti deducibili.

**Doppia
contribuzione**

INTERPELLO
N. 86
DEL 28.03.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che i rimborsi corrisposti da una Cassa di previdenza per liberi professionisti a un lavoratore autonomo, relativi a periodi di doppia contribuzione a 2 diversi enti di previdenza, poi ricongiunti in unico ente, vanno assoggettati a tassazione separata.

Il Giudice ha sentenziato



| | | |
|-------------------------------------|--|--|
| Imposta di registro | CORTE DI CASSAZIONE N. 7470/2024 | La Cassazione, con la sentenza, ha sancito che alla cessione di tutte le quote della Srl deve essere applicata l'imposta di registro in misura fissa, non potendosi applicare la tassazione prevista per il trasferimento di azienda. |
| Ricorso per revoca | CORTE DI CASSAZIONE N. 5660/2024 | La Cassazione, con l'ordinanza, ha chiarito che non è impugnabile il provvedimento di revoca parziale di un accertamento con il quale l'Agenzia delle Entrate riduce la pretesa fiscale. |
| Fatture false | CORTE DI CASSAZIONE N. 9333/2024 | La Cassazione, con la sentenza, ha sancito che, nell'ambito di una frode carosello, non basta che la società cartiera rimedi all'illecito eliminando il rischio di perdite fiscali e pagando la pretesa all'Erario per ottenere il dissequestro dei beni. |
| Illecito sui conti esteri | C.G.T. DI SECONDO GRADO DELLA LOMBARDIA N. 657/2024 | La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, afferma che la disponibilità da parte del contribuente di somme all'estero, in annualità successive rispetto a quella in contestazione, non libera l'Amministrazione Finanziaria dall'onere di provare la detenzione di disponibilità finanziarie all'estero. |
| Canoni concessori autorità portuali | CORTE DI CASSAZIONE N. 7239/2024 | La Cassazione, con la sentenza, ha stabilito che i canoni concessori dell'autorità portuale precedenti il 2021 non possono essere tassati. |
| Spese di lite | CORTE DI CASSAZIONE N. 8495/2024 | La Cassazione, con l'ordinanza ha sancito che in caso di soccombenza totale in sede di giudizio di ottemperanza, l'Amministrazione finanziaria deve rifondere le spese di lite alla parte privata vittoriosa, a meno che il giudice non giustifichi le ragioni per la compensazione. |

Perdite non deducibili

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 8714/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha affermato che una perdita su crediti è deducibile se si riesce a motivare il differenziale determinato dalla cessione pro-soluto.

Prezzi di trasferimento

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 7361/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito che nelle transazioni finanziarie che intercorrono tra soggetti di un gruppo multinazionale, prevale la disciplina sui prezzi di trasferimento, dove i componenti che ne derivano sono assunti sulla base del "valore normale", a prescindere dalle pattuizioni contrattuali.

Cessione quote societarie

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 7386/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha stabilito che, ai fini della riqualificazione ex art. 20 Dpr 131/1986 dell'atto di compravendita delle quote di una Srl in cessione d'azienda, non rileva il fatto che sia il notaio a redigere l'atto, anziché il commercialista.

Indagini finanziarie

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 8905/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha disposto che gli importi riscossi rilevanti ai fini delle indagini finanziarie vanno ricondotti alle operazioni fuori conto e non ai versamenti bancari non giustificati, prendendo in esame la portata abrogativa della sentenza n. 228/2014 della Corte Costituzionale sui prelievi non giustificati in tema di indagini bancarie.

Ricorsi tributari presentati da avvocati

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 33413/2023

La Cassazione tributaria civile, con l'ordinanza, ha affermato che sono inammissibili i ricorsi in appello, le costituzioni in giudizio, le controdeduzioni e i ricorsi per Cassazione proposti dall'Agenzia delle Entrate - Riscossione per il tramite di un avvocato di libero foro, depositati senza specifica e motivata deliberazione dell'ente.

In breve

Per il credito transizione 5.0 comunicazioni al GSE

Il DL 19/2024 ha disciplinato il nuovo credito d'imposta transizione 5.0. Tale credito d'imposta richiede numerosi adempimenti, in parte già delineati dalla stessa norma. L'agevolazione riguarda le imprese che negli anni 2024 e 2025 effettuano nuovi investimenti in strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, nell'ambito di progetti di innovazione da cui consegua una riduzione dei consumi energetici. Il bonus transizione 5.0 prevede aliquote più elevate rispetto al bonus investimenti ex L. 178/2020 e le due agevolazioni non sono cumulabili in relazione ai medesimi costi ammissibili.

Diversamente dal credito 4.0, la fruizione della nuova agevolazione non è automatica, essendo prevista una specifica procedura.

A norma dell'art. 38 comma 10 del DL 19/2024, viene previsto che l'accesso all'agevolazione passi per il GSE (Gestore dei Servizi energetici spa). In particolare, le imprese devono presentare, in via telematica, sulla base di un modello che sarà messo a disposizione dal GSE, le certificazioni "energetiche" unitamente a una comunicazione concernente la descrizione del progetto di investimento e il costo dello stesso.

Il beneficio è infatti subordinato alla presentazione di apposite certificazioni rilasciate da un valutatore indipendente, secondo criteri e modalità individuate con il DM attuativo, che, rispetto all'ammissibilità del progetto di investimento e al completamento degli investimenti, attestano:

- ex ante, la riduzione dei consumi energetici conseguibili tramite gli investimenti nei beni (diversi da quelli per l'autoproduzione di energia);
- ex post, l'effettiva realizzazione degli investimenti conformemente a quanto previsto dalla certificazione ex ante.

Per le PMI le spese di certificazione sono riconosciute a incremento del credito d'imposta per un importo non superiore a 10.000 euro.

Il GSE, previa verifica della completezza della documentazione, trasmette quotidianamente in via telematica al Ministero delle Imprese e del made in Italy l'elenco delle imprese che

hanno validamente chiesto di fruire dell'agevolazione e l'importo del credito prenotato, assicurando che l'importo complessivo dei progetti ammessi a prenotazione non ecceda il limite di spesa previsto.

Ai fini dell'utilizzo del credito, l'impresa invia al GSE comunicazioni periodiche relative all'avanzamento dell'investimento ammesso all'agevolazione, secondo modalità che saranno definite con il citato DM. In base a tali comunicazioni è determinato l'importo del credito d'imposta utilizzabile, nel limite massimo di quello prenotato.

L'impresa comunica poi il completamento dell'investimento e tale comunicazione deve essere corredata, a pena di decadenza, dalla certificazione "ex post". Il GSE trasmette quindi all'Agenzia delle Entrate, con modalità telematiche definite d'intesa, l'elenco delle imprese beneficiarie con l'ammontare del relativo credito d'imposta utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante modello F24 ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

È inoltre prevista una serie di obblighi documentali. Ai fini dei successivi controlli, i soggetti che si avvalgono del credito d'imposta sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili.

A tal fine, le fatture, i documenti di trasporto e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere l'espresso riferimento alle disposizioni di cui all'art. 38 del DL 19/2024.

Tale norma, a differenza del bonus ex L. 178/2020, riporta chiaramente la necessità di indicare la dicitura anche nei DDT. Dovrebbe tuttavia valere quanto chiarito con risposta a interrogazione parlamentare n. 5-01787, secondo la quale la citata disposizione si considera formalmente rispettata nei casi in cui la fattura, che contenga regolarmente l'espresso riferimento alle disposizioni agevolative, richiami chiaramente e univocamente il DDT nel quale è stata omessa l'indicazione della norma agevolativa.

Per il credito transizione 5.0 è inoltre richiesto (come per il credito R&S) che l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti.

Per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, la certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti, iscritti

nella sezione A del registro ex art. 8 del DLgs. 39/2010. Solo per tali imprese, le spese relative all'obbligo di certificazione della documentazione contabile sono riconosciute in aumento del credito d'imposta per un importo non superiore a 5.000 euro.

L'omissione del reverse charge si può regolarizzare

A partire dal 1.02.2024, con la versione 1.8, sono in vigore le nuove specifiche tecniche relative alla fatturazione elettronica e alla comunicazione delle operazioni transfrontaliere.

Il “tipo documento” TD28 deve essere utilizzato ai fini del c.d. “esterometro”:

- in caso di acquisti da operatori residenti nella Repubblica di San Marino documentati da fattura analogica;
- nel caso in cui il cessionario/committente nazionale riceva dal fornitore non stabilito una fattura cartacea emessa con partita IVA italiana dove anziché assolvere l'imposta con il regime dell'inversione contabile (art. 17 comma 2 DPR 633/72), l'imposta è stata addebitata in via di rivalsa erroneamente (Considerando che la versione 1.8 fa riferimento al formato analogico, se la fattura irregolare viene inviata allo SDI, l'emissione del documento TD28 non sarebbe richiesta).

L'Agenzia delle Entrate ha recentemente affermato che non è possibile regolarizzare la mancata applicazione del reverse charge inviando allo SDI il documento TD28: al cessionario/committente si applica una sanzione fissa da 250 a 10.000 euro, mentre il fornitore è ritenuto corresponsabile dell'operazione. L'imposta applicata erroneamente può comunque essere detratta, in quanto il documento rileva ai fini delle imposte.

Considerando il principio base di personalità delle sanzioni, colui che riceve l'errata fattura dovrebbe poter sanare la propria posizione perché, in caso contrario, sarebbe responsabile di un errato comportamento altrui. Come precisato nella circolare n. 12/2008 al paragrafo 10.3, nel reverse charge, il cessionario/committente è il vero debitore d'imposta.

L'art. 6 comma 9-bis quarto periodo del D.lgs. 471/97 consente di non applicare le sanzioni, se il cessionario/committente che non riceve la fattura, entro quattro mesi dall'operazione o che abbia ricevuto un documento non corretto avverta *“l'Ufficio competente nei suoi confronti entro il trentesimo giorno successivo, provvedendo entro lo stesso periodo all'emissione di fattura (...) o alla sua regolarizzazione, e all'assolvimento dell'imposta mediante inversione contabile”*. Il successivo comma 9-bis.1 affronta il caso dell'errato assolvimento dell'IVA da parte del cedente/prestatore, stabilendo però una sanzione meno gravosa rispetto a quanto previsto dal comma 9-bis.

Se il cessionario/committente non ottiene dal cedente/prestatore l'emissione corretta della fattura in regime di inversione contabile, dovrebbe poter regolarizzare l'operazione entro i 30 giorni successivi alla data di emissione della fattura irregolare inviando allo SDI un "tipo documento" TD20. Il documento, in via elettronica o analogica, deve essere annotato nel registro delle vendite e in quello degli acquisti e l'imposta deve essere liquidata.

Nella "Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro", l'Agenzia consente l'utilizzo di questa procedura solo nel caso si proceda a regolarizzare il corrispettivo delle fatture Ue (art. 46 comma 5 del DL 331/93). Viene inoltre precisato che solo con la trasmissione dei file TD17, TD18 o TD19 è possibile adempiere agli obblighi di comunicazione delle operazioni transfrontaliere, in quanto l'emissione dell'autofattura tipo TD20 non basta.

Infine, dato che l'Agenzia non fa alcun riferimento alla regolarizzazione prevista al comma 9-bis1 nelle istruzioni fornite sull'uso del codice TD20, si potrebbe ipotizzare che il cessionario/committente non possa regolarizzare una violazione che deriva dall'errato comportamento del cedente/prestatore senza oneri, in quanto si dovrebbe trasmettere allo SDI il documento TD28 con la sanzione fissa da 250 a 10.000 euro, da versare anche tramite il ravvedimento operoso.

L'Approfondimento

Il professionista e la ritenzione dei documenti del cliente in caso di mancato pagamento

PREMESSA

Riprendiamo l'analisi delle problematiche connesse alla mancata restituzione della documentazione contabile al cliente.

Dopo aver introdotto la tematica e dopo aver trattato dell'oggetto del "**divieto di ritenzione**" e del "**diritto di ritenzione**" di seguito ci occuperemo:

- delle interconnessioni tra diritto di ritenzione e disciplina della privacy;
- delle conseguenze civili, penali e deontologiche a cui si espone il professionista che si rifiuta di consegnare la documentazione contabile al cliente.

DIRITTO DI RITENZIONE E DISCIPLINA DELLA PRIVACY

Tutte le considerazioni fatte circa il diritto del professionista a conservare copia della documentazione consegnata al cliente devono tener conto di quanto previsto dalla disciplina della privacy.

Pertanto, sorge spontaneo domandarsi se la conservazione dei documenti da parte del professionista possa scontrarsi con le regole fissate dal GDPR.

Su questo punto merita di essere segnalata la pronuncia n. 3033/2011 delle SS.UU della Cassazione, che seppur riferita ad un periodo precedente all'entrata in vigore del GDPR offre spunti tuttora rilevanti.

Il caso di specie riguardava un avvocato che aveva restituito al cliente gli originali della documentazione e aveva al contempo conservato le fotocopie di parte dei documenti e le copie degli originali della corrispondenza intercorsa con il cliente, volendo detenere quanto in suo possesso fino al momento del pagamento della parcella.

In disaccordo con il professionista il cliente:

- chiedeva, invece, la restituzione della documentazione trattenuta del professionista,



- si attivava con una richiesta di risarcimento danni, dato che si trattava di dati sensibili e riservati, essendo riferiti a un procedimento di divorzio e riguardanti la salute della persona.

Esaminando la questione i giudici di legittimità rilevavano che i dati conservati riguardavano senza dubbio dati personali e che pertanto dovevano essere applicate le norme stabilite dall'allora "**Codice della privacy**", che oggi è stato sostituito dal GDPR.

In particolare, trattandosi in parte anche di dati sanitari la Corte rilevava che assumevano rilievo le norme in materia di "**dati sensibili**", oggi rubricati "**categorie particolari di dati**".

Tuttavia, a prescindere da queste circostanze la Cassazione ha ugualmente riconosciuto la possibilità di trattenere i dati al fine di accertare, esercitare o difendere un diritto in sede di giudizio.

Così recita, infatti, la sentenza "***D'altra parte anche la giurisprudenza di questa Corte, nelle non frequentissime decisioni in merito, si è costantemente attestata nell'affermazione dei medesimi principi. Al riguardo devono essere invero ricordate, oltre alla già citata Cass. n. 10690/2008, Cass. n. 15327/2009, Cass. n. 3358/2009, Cass. n. 12285/2008, che hanno sostanzialmente affermato la derogabilità della disciplina dettata a tutela dell'interesse alla riservatezza dei dati personali quando il relativo trattamento sia esercitato per la difesa di un interesse giuridicamente rilevante e nei limiti in cui ciò sia necessario per la tutela di quest'ultimo interesse. Dunque applicando i principi come sopra delineati al caso di specie, deve dedursi che il trattenimento da parte del legale revocato dall'incarico di copie di documenti precedentemente a lui consegnate dal rappresentato, al fine di consentire la predisposizione di adeguata difesa, integra una ipotesi di trattamento dei dati personali; che tale trattenimento può in via astratta essere considerato legittimo, atteso l'incontestato mancato pagamento degli onorari professionali e la conseguente connessione con il diritto di azione del legale insoddisfatto, finalizzato alla determinazione, liquidazione e riscossione del compenso dovuto; che nel concreto il Tribunale avrebbe però dovuto tener conto del contenuto dei documenti conservati, e ciò allo scopo di verificare, da un lato, l'esistenza di un rapporto di funzionalità fra i detti documenti e l'azione intrapresa (nel senso cioè della necessità della produzione per il pieno esercizio del diritto di difesa, essendo solo questo il presupposto della legittimità della loro detenzione) e, dall'altro, l'avvenuto rispetto***

dei doveri di correttezza, pertinenza e non eccedenza incombenti sul titolare del trattamento; che tuttavia il ricorrente, pur a fronte della generica ed in sé insoddisfacente indicazione del Tribunale, secondo cui era stata trattenuta soltanto la copia di atti difensivi (fatto assolutamente legittimo e del tutto diverso da quello concernente la pretesa assenza di titolo per conservare copia di atti altrui) e "di alcuni documenti soprattutto fiscali" (p. 5), non ha specificato di quali documenti si trattasse e quale ne fosse il contenuto. Da ciò consegue dunque che la censura risulta viziata sul piano dell'autosufficienza, non essendo consentito al Collegio, per effetto della rilevata omissione, verificare la correttezza dell'assunto per il quale non vi sarebbe stato reale collegamento fra la documentazione trattenuta dall'avv. ... e l'azione dalla stessa proposta per la liquidazione del compenso professionale".

Assodato ciò, sembra utile ai nostri fini tener conto di due importanti principi in materia di privacy, ovvero:

- 1) il principio della “**minimizzazione dei dati**”, ex art. 5, GDPR, in ragione del quale i dati personali devono essere adeguati, pertinenti e limitati rispetto alle finalità per le quali sono trattati;
- 2) il principio della “**limitazione della conservazione**”, disposto sempre dall’art. 5, GDPR, ed in forza del quale i dati devono essere conservati in una forma che consenta l’identificazione degli interessati per un arco di tempo non superiore al conseguimento delle finalità per le quali sono trattati.

Di conseguenza, tenendo conto di quanto sopra pare ovvio che il professionista non possa:

- trattenere copie di documenti contenenti dati non pertinenti alle finalità che si è preposto;
- conservare i dati per un periodo di tempo indefinito.

QUALI CONSEGUENZE PER IL PROFESSIONISTA?

Vi sono conseguenze per il professionista che non consegna la documentazione richiesta dal cliente?

La risposta non può che essere affermativa anche se occorre distinguere tra gli effetti previsti dalla normativa civile e da quella penale, tenendo sempre conto dei possibili risvolti sul piano deontologico.

LE CONSEGUENZE SUL PIANO CIVILE

Sotto il profilo civilistico il professionista può essere oggetto di un'azione di risarcimento danni da parte del cliente.

È questo il caso, ad esempio, del cliente che non avendo ricevuto quanto richiesto si trova costretto a richiedere a terzi soggetti la ricostruzione della contabilità al fine di rispettare gli obblighi imposti dalla Legge. Tutti gli oneri sostenuti potrebbero essere, quindi, oggetto di una richiesta di risarcimento danno.

I danni, poi, potrebbero essere anche maggiori se il cliente dovesse essere sottoposto a verifiche, accertamenti o contenziosi da parte delle Autorità fiscali. Effettivamente, in presenza di una di queste ipotesi il cliente si troverebbe nell'impossibilità di difendersi a causa del comportamento del professionista.

Non si deve neppure tralasciare il danno cagionato ad un cliente che non riesce a provare l'esistenza di un credito ed agire per la riscossione dello stesso, perché privo della documentazione necessaria.

Detto ciò, osserviamo che in questi casi potrebbe anche non essere riconosciuta al professionista alcuna copertura da parte della polizza professionale.

Come stabilito, infatti, dall'art. 1900 del c.c.¹ l'indennizzo assicurativo è escluso per i sinistri cagionati da colpa o dolo, anche se è riconosciuta la possibilità di stipulare patti contrari nei casi di colpa grave.

Ebbene, la mancata restituzione della documentazione costituisce un'ipotesi dolosa, pertanto, l'indennizzo assicurativo parrebbe proprio escluso.

LE CONSEGUENZE SUL PIANO PENALE

¹ L'art. 1900 del c.c. stabilisce che: "L'assicuratore non è obbligato per i sinistri cagionati da dolo o da colpa grave del contraente, dell'assicurato o del beneficiario, salvo patto contrario per i casi di colpa grave.

L'assicuratore è obbligato per il sinistro cagionato da dolo o da colpa grave delle persone del fatto delle quali l'assicurato deve rispondere.

Egli è obbligato altresì, nonostante patto contrario, per i sinistri conseguenti ad atti del contraente, dell'assicurato o del beneficiario, compiuti per dovere di solidarietà umana o nella tutela degli interessi comuni all'assicuratore".

Sotto il profilo penale la mancata restituzione della documentazione comporta conseguenze ben più gravi.

Come stabilito, infatti, dall'art. 646 del c.p. **“chiunque, per procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto, si appropriava il denaro o la cosa mobile altrui cui abbia, a qualsiasi titolo, il possesso, è punito, a querela della persona offesa, con la reclusione da due a cinque anni e con la multa da € 1.000 a € 3.000”**.

Bisogna tener conto, inoltre, che nei casi prospettati il professionista potrebbe incorrere pure nell'aggravante prevista dall'art. 61, comma 1, n. 11 del c.p., ovvero di avere **“commesso il fatto con abuso di autorità o di relazioni domestiche, ovvero con abuso di relazioni di ufficio, di prestazione d'opera, di coabitazione, o di ospitalità”**.

È pur vero che a questa tesi si potrebbe controbattere evidenziando che nel caso della mancata restituzione dei libri e delle scritture contabili non esiste un ingiusto profitto, data la mancanza di un valore economico per questi elementi.

Tuttavia, la giurisprudenza ha fermamente negato questa eventualità.

A tal riguardo si richiama la pronuncia di Cassazione n. 18027/2014, che ha trattato il caso di un professionista che, rifiutandosi di consegnare la documentazione del cliente, è stato dichiarato colpevole del reato di appropriazione indebita aggravata.

In quell'occasione il professionista si era difeso evidenziando la mancanza del requisito dell'ingiusto profitto, dato che non solo non aveva ricavato alcun profitto dalla ritenzione, ma neppure si era prefissato di farlo.

Lo stesso professionista eccepiva, inoltre, la **“violazione ed erronea applicazione dell'art. 624 c.p. perché la fattispecie incriminatrice punisce l'appropriazione della cosa mobile altrui, passaggio che non è avvenuto perché i libri contabili e la documentazione bancaria della società ..., per la particolarità dell'oggetto, non potranno mai appartenere ad altri, sicché la questione è solo di rilievo civilistico”**.

Non accogliendo alcuna delle eccezioni richiamate i massimi giudici hanno ribadito ancora una volta l'irrelevanza dei motivi che possono indurre il professionista a trattenere la documentazione del cliente.

Così si è, infatti, espressa la Corte **“Va ribadito che integra il reato di appropriazione indebita il rifiuto del professionista di restituire al cliente la documentazione ricevuta, in quanto costituisce un comportamento che eccede i limiti del titolo del possesso (Cass. Sez. 2, 27.5.2008 n. 26820). Il delitto di appropriazione indebita si consuma, infatti, dal momento in cui il possessore ha compiuto un atto di dominio sulla "res", così manifestando l'intenzione di tenerla come propria (Cass. Sez. 2, 8.2.2013 n. 22127: nella specie la Corte ha ritenuto consumato il reato, nel caso di mancata restituzione della contabilità dal commercialista al cliente, quando a seguito della prima richiesta di restituzione era stato opposto un netto rifiuto). La sentenza impugnata ha infatti correttamente affermato l'irrelevanza degli eventuali motivi che avevano spinto l'imputato a non restituire la documentazione”**.

Per tutte queste ragioni, si consiglia al professionista di non trattenere per nessuna ragione la documentazione del cliente, pur in mancanza del compenso pattuito, date le pesanti conseguenze penali a cui si espone.

Allo stesso modo devono essere evitate le minacce in tal senso, soprattutto se effettuate in forma scritta.

LE CONSEGUENZE SUL PIANO DEONTOLOGICO

La mancata consegna della documentazione richiesta dal cliente porta conseguenze anche sotto il profilo deontologico.

A tal fine l'art. 25, comma 6 del Codice Deontologico della professione, approvato dal Cndcec in data 17.1.2015 e successivamente modificato prima in data 16.1.2029 e poi 17.12.2021, impone il divieto di ritenere i documenti e gli atti ricevuti dal cliente a causa del mancato pagamento degli onorari o per il mancato rimborso delle spese anticipate.

Sul punto va talaltro ricordato che, come stabilito dall'art 50, comma 8 del Dlgs n. 139/2005², l'Autorità giudiziaria è tenuta a comunicare al Consiglio dell'ordine di appartenenza l'eventuale azione penale esercitata nei confronti di un iscritto.

² L'art. 50, comma 8 del Dlgs n. 139/2005 sancisce che: “L'autorità giudiziaria è tenuta a dare comunicazione al Consiglio dell'Ordine di appartenenza dell'esercizio dell'azione penale nei confronti di un iscritto”.

Pertanto, tutte le considerazioni fin qui fatte circa il rischio di incorrere nel reato di appropriazione indebita assumano rilevanza.

Premesso ciò, si ricorda che le sanzioni disciplinari nei confronti degli iscritti vanno dalla censura alla sospensione dall'esercizio dell'attività professionale per un periodo di tempo non superiore ai due anni fino alla radiazione dall'albo.

Si rammenta, tuttavia, che le sanzioni devono essere sempre commisurate alla gravità della violazione e alle conseguenze dannose che possono derivare dalla violazione stessa.

SCHEDA DI RIEPILOGO

- Come previsto dall'art 2235 del c.c. **“il prestatore d'opera non può ritenere le cose e i documenti ricevuti, se non per il periodo strettamente necessario alla tutela dei propri diritti secondo le leggi professionali”**.
- Con il Pronto ordini n. 125/2019 il Cndcec ha chiarito che l'obbligo di restituzione riguarda sia i documenti consegnati dal cliente, che quelli predisposti dal professionista in nome e per conto del cliente in ragione dell'incarico professionale. Si pensi in tal senso alle dichiarazioni fiscali, ai libri contabili, etc., compresi i documenti ricevuti da terzi per conto del cliente, ad esempio dalla P.A., dalla controparte nell'ambito di un contenzioso tributario, etc..
Diversamente, il divieto non si estende anche ai documenti predisposti dal professionista che costituiscono veri e propri documenti interni, quali appunti di lavoro, fogli di calcolo, bozze di pareri, bozze di atti giuridici, etc..
- Non restituendo i documenti al cliente il professionista rischia pesanti conseguenze sul piano:
 - ✓ civile - risarcimento dei danni sofferti dal cliente;
 - ✓ penale - reato di appropriazione indebita)
 - ✓ deontologico.

L'Approfondimento

Modifiche alla cessione dei crediti d'imposta

PREMESSA

Con il DL 29/3/2024 n. 39 arriva l'ennesima modifica alle disposizioni in tema di cessione di crediti d'imposta, con particolare riferimento alle cessioni o sconti in fattura di bonus edilizi. Dall'emanazione del DL 34/2020 ormai dovremo essere alla cinquantesima modifica con il logico disappunto dei professionisti sia tecniche che fiscali; non ne parliamo poi dei cittadini/contribuenti che, a seguito delle previsioni normative originarie hanno deciso di eseguire degli interventi di risparmio energetico o di ristrutturazione edilizia sull'immobile di proprietà contando sul fatto che avrebbero potuto rientrare finanziariamente mediante la cessione del credito o lo sconto in fattura e si trovano oggi con il "cerino in mano". Ciò dovuto anche al fatto che i cessionari o le imprese esecutrici si sono trovate con un ammontare di crediti d'imposta importante da utilizzare secondo delle precise scadenze a pena della perdita delle eccedenze.

Ma il decreto 39/2024 non è intervenuto solamente sui crediti da bonus edilizi, ma anche sulla cedibilità dei crediti ACE e dei bonus transizione 4.0. Ancor di più si sono sentiti beffati da nuova burocrazia nel caso di avvio di nuovi interventi o di crediti 2023 da cedere e dalla previsione che al cittadino non è permesso sbagliare. Infatti, come vedremo, il decreto vincola e cristallizza la data del 4 aprile come data ultima ed improrogabile per le operazioni di cessione; guai a sbagliare, poi, perché non si potrà accedere all'istituto della "remissione in bonis" a mezzo del quale sarebbe stato possibile sanare un errore o una dimenticanza entro il 15/10/2024, termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Da ultimo l'ennesima modifica al diritto di compensazione dei crediti con una previsione di blocco in presenza di debiti erariali scaduti superiori a 10.000 euro. Per fortuna, in tema di compensazioni è stata messa mano a quell'obbrobrio giuridico della finanziaria 2024 che bloccava dal 1° luglio di quest'anno ogni compensazione con debiti erariali originariamente superiori a 100.000 euro, laddove non era stata riconosciuta la regolarità a quel contribuente che aveva in corso rateazioni dalle quali non era decaduto.

Proviamo ora ad esaminare più nel dettaglio il contenuto del decreto 39/2024.



Novità in materia di cessione crediti edilizi

Partiamo, allora, dalle disposizioni inerenti i crediti da bonus edilizi, avendo a mente che, sempre la maggioranza di Governo era tornata sui propri passi a dicembre 2023 con il DL 29/12/2023, n. 212, correggendo le previsioni del DL 11/2023, approvato dallo stesso Parlamento. Fatto questo doveroso preambolo, rappresentiamo che l'intervento del Governo sui bonus edilizi va nel senso di stringere ancora di più le maglie per la cessione dei crediti derivanti dal superbonus, dal bonus barriere architettoniche e dai restanti bonus minori.

Con l'articolo 1 viene infatti previsto il blocco definitivo delle opzioni di sconto in fattura e cessione del credito per tutte quelle casistiche finora possibili.

Stretta per IACP, cooperative edilizie, Onlus, APS e ODV.

Entrando nel merito della disposizione, la lettera a) del comma 1, abroga il primo periodo del comma 3-bis dell'articolo 2, del D.L n. 11/2023.

Per effetto di tale abrogazione, dal 30 marzo 2024 (data di entrata in vigore del D.L. 39/2024), non possono optare, salvo le eccezioni sotto indicate, per lo sconto in fattura e la cessione del credito:

- gli istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati ed enti equivalenti (soggetti di cui alla lettera c) del comma 9 dell'articolo 119, D.L. n. 34/2020);
- le cooperative edilizie a proprietà indivisa (soggetti di cui alla lettera d) del comma 9 dell'art. 119, D.L. n. 34/2020);
- le organizzazioni non lucrative di utilità sociale, organizzazioni di volontariato iscritte e associazioni di promozione sociale (soggetti di cui alla lettera d-bis) del comma 9 dell'articolo 119, D.L. n. 34/2020).

Tale blocco è tuttavia accompagnato da una clausola di salvaguardia.

In particolare, le opzioni di cessione del credito e di sconto in fattura continuano ad applicarsi secondo quanto disposto dal comma 2, per IACP, cooperative edilizie a proprietà indivisa, Onlus, APS e ODV per le spese sostenute in relazione agli interventi per i quali in data anteriore a quella di entrata in vigore del decreto al 30 marzo 2024 (quindi, fino al 29 marzo 2024 compreso):

1. nel caso di interventi ammessi al superbonus:
 - risulti presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA), se gli interventi diversi da quelli effettuati dai condomini;
 - risulti adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e risulti presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA), se gli interventi sono effettuati dai condomini;
 - risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo, se gli interventi comportano la demolizione e la ricostruzione degli edifici;
2. nel caso di interventi ammessi ai bonus diversi dal superbonus:
 - risulti presentata la richiesta del titolo abilitativo, ove necessario;
 - siano già iniziati i lavori oppure, nel caso in cui i lavori non siano ancora iniziati, sia stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori e sia stato versato un acconto sul prezzo, se per gli interventi non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo.

Escluse dal blocco le aree del terremoto del 2009 e del 2016.

Una specifica disposizione è prevista per le aree del terremoto del 2009 e del 2016.

In particolare, con la lettera b), sempre del comma 1, viene salvato dal blocco della cessione il superbonus spettante per gli interventi di riparazione o ricostruzione effettuati in relazione a immobili danneggiati dagli eventi sismici verificatisi nelle regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria interessati dagli eventi sismici verificatisi il 6 aprile 2009 e a far data dal 24 agosto 2016.

Tale deroga, tuttavia, trova applicazione nel limite di 400 milioni di euro per l'anno 2024, di cui:

- 330 milioni riservati ai Comuni delle Regioni del Lazio, dell'Umbria, delle Marche e dell'Abruzzo colpiti dagli eventi sismici che si sono susseguiti a far data dal 24 agosto 2016;
- 70 milioni destinati ai Comuni abruzzesi inseriti nel cratere del terremoto 2009.

Stretta per le aree terremotate diverse dalle precedenti

Con l'abrogazione del comma 3-quater dell'articolo 2 del D.L. n. 11/2023 ad opera della lettera c) invece non è più possibile optare per lo sconto in fattura e la cessione del credito per gli interventi effettuati in relazione ad immobili danneggiati:

- dagli eventi sismici verificatisi a far data dal 1° aprile 2009 effettuati nei comuni dei territori colpiti da tali eventi dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza (diversi dalle aree del terremoto del 2009 e del 2016);
- dagli eventi meteorologici verificatisi a partire dal 15 settembre 2022 per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza con le deliberazioni del Consiglio dei ministri del 16 settembre 2022 e del 19 ottobre 2022 siti nei territori delle Marche.

Anche in tali casi è prevista una clausola di salvaguardia.

Infatti, ai sensi del comma 3, per tali interventi rimane possibile optare per lo sconto in fattura o per la cessione del credito se, in data anteriore al 30 marzo 2024 (quindi, entro il 29 marzo 2024 compreso) sussistano le condizioni per l'esclusione dal blocco delle cessioni previste dal comma 2 per IACP, cooperative edilizie a proprietà indivisa, Onlus, APS e ODV o sia stata presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo.

Stretta per il bonus barriere architettoniche

Ulteriore stretta è prevista dal comma 4 per lo sconto in fattura e la cessione del credito per il bonus barriere architettoniche.

Per tale detrazione, a seguito del nuovo intervento, le opzioni di sconto in fattura o di cessione del credito continuano ad applicarsi:

1. per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2023;
2. per le spese sostenute successivamente al 31 dicembre 2023 fino al 30 marzo 2024, da:
 - condomini, in relazione a interventi su parti comuni di edifici a prevalente destinazione abitativa;
 - persone fisiche, in relazione a interventi su edifici unifamiliari o unità abitative site in edifici plurifamiliari, a condizione che il contribuente sia titolare di diritto di proprietà o di diritto reale di godimento sull'unità immobiliare, che la stessa unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale e che il contribuente abbia un reddito di riferimento non superiore a 15.000 euro, determinato ai sensi del comma 8-bis.1 dell'articolo 119 del D.L. n. 34/2020. Ricordiamo che il requisito reddituale non si applica se nel nucleo familiare del contribuente è presente un soggetto in condizioni di disabilità accertata ai sensi dell'articolo 3 della legge n. 104/1992;

3. per le spese sostenute successivamente al 30 marzo 2024 soltanto in relazione agli interventi per i quali in data antecedente al 30 marzo 2024:
- risulti presentata la richiesta del titolo abilitativo, ove necessario;
 - siano già iniziati i lavori oppure, nel caso in cui i lavori non siano ancora iniziati, sia già stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori e sia stato versato un acconto sul prezzo, se per gli interventi non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo.

Cilas depositata entro il 16 febbraio 2023

Con il comma 5, infine, salta il divieto di esercizio dell'opzione di sconto in fattura e cessione del credito per chi ha una Cilas depositata entro il 16 febbraio 2023 e non ha sostenuto alcuna spesa.

La nuova disposizioni, nello specifico, interviene sulle deroghe contemplate all'articolo 2, comma 2, lettere a), b) e c), primo periodo, e al comma 3, lettere a) e b) del D.L. n. 11/2023.

In particolare, il comma 2 dell'articolo 2 prevede la possibilità di continuare a esercitare l'opzione per lo sconto in fattura e per la cessione del credito d'imposta in relazione alle spese relative agli interventi ammessi al superbonus, per i quali, alla data del 16 febbraio 2023:

- risulti presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA), per interventi diversi da quelli effettuati dai condomini (lettera a);
- risulti adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e risulti presentata la CILA, per interventi effettuati dai condomini (lettera b);
- risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo per gli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici (lettera c), primo periodo).

Il comma 3, invece, con riferimento agli interventi ammessi ai bonus diversi dal superbonus, stabilisce che è possibile l'esercizio dell'opzione per lo sconto in fattura e per la cessione del credito d'imposta se alla data del 16 febbraio 2023:

- risulti presentata la richiesta del titolo abilitativo, ove necessario (lettera a);
- siano già iniziati i lavori per gli interventi per i quali non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo oppure, nel caso in cui i lavori non siano ancora iniziati, sia già stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori. Nel caso in cui al 17 febbraio 2023 non risultino versati acconti,

l'attestazione che i lavori abbiano avuto inizio entro il 16 febbraio 2023, o entro detta data sia avvenuta la stipula di un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori, deve essere fornita dal cedente o committente e dal cessionario o prestatore mediante dichiarazione sostitutiva di atto notorio, resa ai sensi dell'articolo 47 del D.P.R. n. 445/2000 (lettera b).

Ora il comma 5 dispone che dette deroghe non si applicheranno (pertanto non sarà più possibile optare per lo sconto in fattura o la cessione del credito) se al 30 marzo 2024 non sia stata sostenuta alcuna spesa, documentata da fattura, per lavori già effettuati.

Remissione in bonis

Come anticipato nelle premesse, un brutto intervento a “gamba tesa” riguarda l'abrogazione della possibilità di fruire dell'istituto della “remissione in bonis”. Sappiamo che tale istituto consente al contribuente di sanare una omissione entro i termini di presentazione della dichiarazione che, nel nostro caso è il 15 ottobre 2024. Pertanto, per chi non rispetta la scadenza del 4 aprile 2024 per la comunicazione all'Agenzia delle Entrate delle opzioni per lo sconto in fattura e la cessione del credito relativo ai bonus edilizi per le spese sostenute nel 2023 e per le rate residue non fruiti delle detrazioni riferite alle spese sostenute nel 2020, 2021 e 2022, non potrà trasmetterla entro il 15 ottobre pagando l'obolo di 250 euro.

L'articolo 2, comma 1, prevede che tale istituto non è applicabile in relazione all'obbligo di comunicazione all'Agenzia delle entrate dell'esercizio delle opzioni di cui all'articolo 121, comma 1, lettere a) e b), del D.L. n. 34/2020.

Pertanto, il termine ultimo per l'invio delle comunicazioni delle opzioni per lo sconto in fattura e la cessione del credito per le spese sostenute nel 2023 e per le rate residue non fruiti delle detrazioni riferite alle spese sostenute nel 2020, 2021 e 2022 è rimasto fissato al 4 aprile 2024.

È di oggi, venerdì 5/4/2024 la notizia che il software per la comunicazione delle cessioni o sconti in fattura è stato aggiornato nella versione 1.5.1.

E, come si dice, non finisce mica qui. Viene eliminata anche la possibilità di annullare entro il 5 maggio 2024 le comunicazioni inviate tra il 1° aprile e il 4 aprile 2024.

Al comma 2, infatti, si dispone che, al fine di acquisire tempestivamente le informazioni necessarie per il monitoraggio dell'ammontare dei crediti derivanti dalle opzioni, che la sostituzione delle comunicazioni di esercizio delle opzioni inviate tra il 1° e il 4 aprile relative alle spese sostenute nell'anno 2023 e alle cessioni delle rate residue non fruitive delle detrazioni riferite alle spese sostenute negli anni dal 2020 al 2022 è consentita solo entro il 4 aprile 2024.

Un nuovo adempimento

Come sempre accade in queste situazioni dove la politica non sa fare il proprio mestiere si torna a caricare sul cittadino adempimenti. E ciò avviene con l'articolo 3, il quale introduce un nuovo adempimento a carico di coloro che hanno già iniziato o che intendono iniziare lavori agevolati con il superbonus.

Viene infatti previsto che costoro dovranno fornire le seguenti informazioni, al fine di monitorare gli effetti dei crediti d'imposta sul bilancio statale:

- i dati catastali relativi all'immobile oggetto degli interventi;
- l'ammontare delle spese sostenute nell'anno 2024 al 30 marzo 2024;
- l'ammontare delle spese che prevedibilmente saranno sostenute successivamente al 30 marzo 2024 negli anni 2024 e 2025;
- le percentuali delle detrazioni spettanti per le diverse spese.

A seconda della tipologia di intervento, i dati dovranno essere inoltrati:

- all'ENEA, per gli interventi di efficientamento energetico agevolabili con il super ecobonus;
- al portale nazionale delle classificazioni sismiche, gestito dal Dipartimento Casa Italia, per gli interventi antisismici agevolabili con il super sismabonus.

Stabilito l'adempimento, dal punto di vista soggettivo il legislatore ha previsto che la comunicazione sia dovuta dai soggetti che:

- entro il 31 dicembre 2023 hanno presentato la comunicazione di inizio lavori asseverata ovvero l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo previsto per la demolizione e la ricostruzione degli edifici, e che alla stessa data non hanno concluso i lavori;

- hanno presentato la comunicazione di inizio lavori asseverata ovvero l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo previsto per la demolizione e la ricostruzione degli edifici, a partire dal 1° gennaio 2024.

Molto gravoso risulta essere il sistema sanzionatorio per chi dimenticasse l'adempimento. Infatti, nel caso di omessa trasmissione dei dati nei termini individuati con apposito decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, è stata prevista:

- l'applicazione della sanzione amministrativa di 10.000 euro;
- ovvero la decadenza dall'agevolazione fiscale per gli interventi per i quali la comunicazione di inizio lavori asseverata ovvero l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo previsto per la demolizione e la ricostruzione degli edifici è presentata a partire dal 30/3/2024, data di entrata in vigore del decreto.

Blocco compensazioni crediti edilizi

Negli ultimi tempi stiamo assistendo a continui e ripetuti interventi in tema di compensazione laddove il titolare del credito d'imposta non sia un puntuale pagatore dei debiti fiscali.

L'articolo 4, con il comma 1 introduce all'articolo 121 del D.L. n. 34/2020 il nuovo comma 3-bis, con il quale viene previsto che, in presenza di iscrizioni a ruolo per imposte e relativi accessori nonché iscrizioni a ruolo relativi agli atti (accertamenti esecutivi) emessi dall'Agenzia delle entrate compresi anche quelli di recupero dei tributi gestiti dall'Agenzia delle entrate per importi superiori a 10.000 euro si sospende l'utilizzabilità in compensazione dei crediti di imposta maturati e presenti nella piattaforma dell'Agenzia delle entrate fino a concorrenza degli importi dei predetti ruoli e carichi.

Sarà un regolamento del Ministero dell'Economia a definire le modalità di attuazione e la decorrenza delle nuove disposizioni.

Modifica previsioni per debiti erariali superiori a 100.000 euro

Dopo tutte le polemiche e giuste critiche ad una norma scritta frettolosamente, il Governo, a mezzo del comma 2 dell'articolo 4 chiarisce i termini di applicazione, dal 1° luglio 2024, del blocco delle compensazioni per importi complessivamente superiori a 100.000 euro, previsto dall'articolo 1, comma 94, lettera b) della legge n. 213/2023 (finanziaria 2024).

Ciò avviene con la totale riscrittura del comma 49-quinquies dell'art. 37, D.L. n. 223/2006, dove ora viene previsto che i contribuenti che hanno pendenze tributarie riferite a ruoli o atti esecutivi di accertamento o di recupero per importi complessivamente superiori a 100.000 euro, per i quali i termini siano scaduti e non siano in essere provvedimenti di sospensione, non sarà possibile utilizzare la compensazione fatta eccezione per:

- i crediti relativi a posizioni previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate da enti previdenziali, contributi previdenziali ed assistenziali dovuti dai datori di lavoro e dai committenti di prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa e ai premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali;
- i piani di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza.

Nuova disciplina della cessione dei crediti ACE

Come detto il DL 39/2024 non si limita a porre dei paletti ai crediti da bonus edili, ma coinvolge anche altri crediti d'imposta.

Con l'articolo 5 prevede una stretta relativamente alla cessione dei crediti ACE. Secondo quanto disposto dall'articolo 5, dal 30 marzo 2024, per tali crediti sarà possibile una sola cessione.

Viene inoltre previsto che in caso concorso in violazioni, oltre alle disposizioni sanzionatorie generali di cui all'art. 9, D.Lgs. n. 472/1997, ai fini del recupero del credito e dei relativi interessi, sussiste anche la responsabilità in solido dei soggetti cessionari.

Le cessioni saranno inoltre soggette ai controlli previsti dall'art. 122-bis, D.L. n. 34/2020.

Viene infine stabilito che i crediti ACE che sono già stati oggetto di una cessione al 30 marzo 2024 potranno costituire oggetto esclusivamente di una ulteriore cessione ad altri soggetti.

Transizione 4.0: nuovo adempimento

Un ulteriore adempimento viene introdotto dall'articolo 6 con riferimento ai crediti di imposta per investimenti in beni materiali e immateriali industria 4.0, normati in origine dai commi da 1057-bis a 1058-ter, legge 178/2020, e in attività di ricerca e sviluppo, innovazione

tecnologica e design e ideazione estetica, istituiti dai commi 200, 201, 202, 203, quarto periodo, 203-quinquies e 203-sexies, della legge 160/2019.

La novità consiste nel fatto che, se l'imprenditore vuole fruire del credito d'imposta dovrà inviare una comunicazione, secondo modalità e termini da individuare dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

In particolare, per gli investimenti non ancora effettuati al 30/3/2024, nella comunicazione si dovrà indicare l'ammontare complessivo degli investimenti programmati, la presunta ripartizione negli anni del credito e la relativa fruizione.

La comunicazione dovrà essere aggiornata al completamento degli investimenti.

Diversamente, per gli investimenti realizzati a decorrere dal 1/1/2024 e fino al 29/3/2024, le imprese dovranno inviare esclusivamente la comunicazione finale.

Per gli investimenti in beni materiali ed immateriali 4.0 relativi al 2023, a partire dal 30/3/2024, i crediti di imposta maturati e non ancora fruiti potranno essere compensati solo dopo aver inviato il modello di comunicazione adottato con il D.M. 6 ottobre 2021.

La modulistica

Le comunicazioni relative ai crediti d'imposta vanno inviate a Ministero delle Imprese e del made in Italy. Si indicano i link per scaricare normativa e modulistica:

- acquisto di beni materiali e immateriali industria 4.0: <https://www.mimit.gov.it/it/transizione40>. Il modello della comunicazione deve essere **firmato digitalmente** dal legale rappresentante dell'impresa ed **inviato** in formato elettronico **tramite PEC** al seguente indirizzo: benistrumentali4.0@pec.mise.gov.it ;
- crediti d'imposta per attività di ricerca e sviluppo e per formazione del personale dipendente. Gli specifici modelli utilizzabili per tali comunicazioni sono reperibili all'indirizzo <https://www.mimit.gov.it/it/transizione40> ;
- Ricerca & sviluppo: devono essere utilizzato lo specifico "*Modello di comunicazione dei dati concernenti il credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica*" e dovrà essere **firmato digitalmente** dal legale rappresentante dell'impresa ed inviato in formato elettronico **tramite PEC** al seguente indirizzo: cirsid@pec.mise.gov.it ;

- formazione industria 4.0: utilizzando lo specifico “*Modello di comunicazione dei dati concernenti il credito d’imposta formazione 4.0*” e dovrà essere **firmato digitalmente** dal legale rappresentante dell’impresa e inviato in formato elettronico **tramite PEC** al seguente indirizzo: formazione4.0@pec.mise.gov.it .

L'Approfondimento

I contratti di locazione: cenni sulla disciplina codicistica, termini di registrazione e imposta di registro

PREMESSA

I contratti di locazione di beni immobili sono disciplinati dalle Leggi 392/1978 e 431/1998. La prima disciplina, sostanzialmente, i contratti di immobili urbani adibiti ad uso diverso dall'abitativo, con alcuni richiami normativi agli immobili ad uso abitativo, mentre la seconda detta le regole esclusivamente per i contratti di locazione di immobili adibiti ad uso abitativo.

I contratti di locazione sono atti che devono essere obbligatoriamente registrati dal locatore o dal conduttore, salvo il caso dei contratti che non superano i 30 giorni complessivi nell'anno, entro 30 giorni dalla data di stipula o dalla loro decorrenza, se anteriore.

Gli stessi scontano imposta di registro e di bollo, salvo il caso in cui siano assoggettati ad imposizione con il regime della cedolare secca.

Si analizzano, in questo intervento, i principali aspetti normativi dei contratti di locazione di immobili, i termini di registrazione ad essi collegati e l'imposizione fiscale indiretta a cui sono assoggettati.

I CONTRATTI DI LOCAZIONE DI IMMOBILI URBANI ADIBITI AD USO DIVERSO DA QUELLO DI ABITAZIONE

Come premesso, la disciplina dei contratti di locazione è contenuta all'interno delle Leggi 392/1978 e 431/1998. I suddetti riferimenti normativi, a loro volta, disciplinano rispettivamente i contratti di locazione di immobili urbani adibiti ad uso diverso da quello di abitazione (con cenni agli immobili ad uso abitativo) e i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo.

Per i contratti di locazione di immobili urbani adibiti ad uso diverso da quello di abitazione è prevista una durata minima di 6 (sei) anni, se gli immobili sono adibiti ad una delle attività appresso indicate ovvero industriali, commerciali e artigianali di interesse turistico, quali

agenzie di viaggio e turismo, impianti sportivi e ricreativi, aziende di soggiorno e altri organismi di promozione turistica.

La medesima durata è prevista anche per i contratti di locazione di immobili adibiti all'esercizio abituale e professionale, ancorché non esclusivo, di qualsiasi attività di lavoro autonomo.

La durata della locazione non può essere inferiore a 9 anni se l'immobile urbano, anche ammobiliato, è adibito ad attività alberghiere, all'esercizio di imprese assimilate e/o all'esercizio di attività teatrali.

Per le locazioni di immobili urbani adibiti ad uso diverso da quello di abitazione, il contratto si rinnova tacitamente di 6 (sei) anni in 6 (sei) anni, eccezion fatta per gli immobili adibiti ad attività alberghiere, teatrali e assimilate, per i quali il rinnovo si applica di 9 (nove) anni in 9 (nove) anni. Tali rinnovazioni non hanno luogo se sopravviene disdetta da comunicarsi all'altra parte a mezzo di lettera raccomandata (o PEC) rispettivamente almeno 12 o 18 mesi prima della scadenza.

Il locatore può altresì negare la rinnovazione del contratto alla prima scadenza dei 6 (sei) o 9 (nove) anni, soltanto quando sia giustificato dalle seguenti motivazioni:

adibire l'immobile ad abitazione propria o del coniuge o dei parenti entro il secondo grado in linea retta;

adibire l'immobile all'esercizio, in proprio o da parte del coniuge o dei parenti entro il secondo grado in linea retta, di una delle attività indicate nell'articolo 27 o, se si tratta di pubbliche amministrazioni, enti pubblici o di diritto pubblico, all'esercizio di attività tendenti al conseguimento delle loro finalità istituzionali;

demolire l'immobile per ricostruirlo, ovvero procedere alla sua integrale ristrutturazione o completo restauro, ovvero eseguire su di esso un intervento sulla base di un programma comunale pluriennale di attuazione ai sensi delle leggi vigenti. Nei casi suddetti il possesso della prescritta licenza o concessione è condizione per l'azione di rilascio; gli effetti del provvedimento di rilascio si risolvono se, prima della sua esecuzione, siano scaduti i termini della licenza o della concessione e quest'ultima non sia stata nuovamente disposta;

ristrutturare l'immobile al fine di rendere la superficie dei locali adibiti alla vendita conforme a quanto previsto nell'articolo 12 della legge 11 giugno 1971, n. 426, e ai relativi piani comunali, sempre che le opere da effettuarsi rendano incompatibile la permanenza del

conduttore nell'immobile. Anche in tal caso il possesso della prescritta licenza o concessione è condizione per l'azione di rilascio; gli effetti del provvedimento di rilascio si risolvono alle medesime condizioni previste nella precedente lettera c).

Le parti possono convenire che il canone di locazione sia aggiornato annualmente su richiesta del locatore per eventuali variazioni del potere di acquisto dell'Euro. Tali variazioni non possono essere superiori al 75% di quelle accertate dall'ISTAT dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.

Il conduttore può sublocare l'immobile anche senza il consenso del locatore, purché venga ceduta o locata l'azienda. Il tutto si perfeziona con una comunicazione da inviare al locatore mediante raccomandata (o PEC) con avviso di ricevimento. In tal caso, la sublocazione obbliga il locatario nei confronti del locatore, qualora il cessionario (o sublocatore) non adempia alle obbligazioni assunte.

In caso di morte del conduttore, al "de cuius" succedono gli eredi ovvero coloro i quali hanno diritto a subentrare nell'azienda del defunto ed a continuare l'attività. In caso di separazione legale o consensuale, di scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, il contratto di locazione si trasferisce al coniuge, che continua nell'immobile la stessa attività già ivi esercitata assieme all'altro coniuge prima della separazione legale o consensuale, ovvero prima dello scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio.

I CONTRATTI DI LOCAZIONE DI IMMOBILI ADIBITI AD USO ABITATIVO

Probabilmente di maggiore interesse e portata, la Legge 431/1998 disciplina i contratti di locazione di immobili adibiti ad uso abitativo. L'articolo 2, Legge 431/1998 individua prioritariamente due categorie di contratti di locazione: i contratti di locazione a canone libero e i contratti di locazione a canone concordato.

I primi possono essere stipulati per una durata non inferiore a 4 (quattro) anni, decorsi i quali i contratti sono rinnovati per un ulteriore arco temporale di 4 (quattro) anni.

I secondi, invece godono di una disciplina particolare, in base alla quale possono essere stipulati per un periodo convenzionale di 3 (tre) anni, decorso il quale si intendono rinnovati per ulteriori 2 (due) anni, fatta salva la facoltà di disdetta da parte del locatore che intenda adibire l'immobile agli usi o effettuare sullo stesso le opere di ristrutturazione necessarie. L'immobile, a scelta del locatore, può, altresì, essere venduto a terzi, qualora il locatore

medesimo non abbia la proprietà di altri immobili ad uso abitativo oltre a quello eventualmente adibito a propria abitazione.

In linea generale, si parla di contratti di locazione a canone concordato quando, stipulati ai sensi dell'articolo 2, comma 3, Legge 431/1998, le parti possono convenzionalmente concordare il valore del canone, la durata del contratto ed altre condizioni contrattuali, sulla base di quanto stabilito da appositi accordi territoriali.

Detti contratti possono essere di due tipi:

- assistiti, ovvero stipulati con l'assistenza diretta di una delle associazioni di categoria o firmatarie degli accordi territoriali;
- non assistiti, ovvero che necessitano di una attestazione da eseguirsi sulla base di elementi oggettivi dichiarati dai soggetti coinvolti, a cura e con assunzione di responsabilità da parte di almeno un'organizzazione firmataria dell'accordo territoriale, dalla quale risulti la rispondenza del contenuto economico e normativo del contratto all'accordo stesso, anche con riguardo alle agevolazioni fiscali.

In buona sostanza, l'attestazione ha la funzione di certificare che il contenuto economico e normativo del contratto di locazione sottoscritto a canone concordato sia conforme a quanto previsto dall'accordo locale stipulato tra le organizzazioni della proprietà edilizia e le organizzazioni dei conduttori maggiormente rappresentative.

Si ricorda che, in base a quanto disposto dal D.L. 78/2022 (c.d. decreto "Semplificazioni"), l'attestazione utilizzata per il primo contratto può essere fatta valere anche per i contratti successivi al primo e riferiti al medesimo immobile, che abbiano lo stesso contenuto (condizioni economiche, clausole, etc.) così come risultante dall'attestazione medesima, pur nell'evenienza dovessero cambiare i conduttori.

Si evidenzia che, ai fini fiscali, per i contratti stipulati a canone concordato, relativi ad immobili situati nei comuni di cui all'articolo 1, D.L. 551/1998, il canone di locazione in capo al locatore è decurtato di un importo pari al 30%. Parimenti, il canone ai fini dell'imposta di registro è decurtato di un importo pari al 30%, pertanto in entrambi i casi si assume, quale base imponibile ai fini delle imposte dirette e indirette, il 70% del canone complessivo.

In tema di agevolazioni fiscali, merita evidenziare che, per i contratti di locazione a canone concordato di immobili situati in zone predeterminate, è prevista la facoltà di applicare il

regime di tassazione con cedolare secca. In particolare, per i contratti di locazione a canone concordato stipulati:

- in comuni ad alta tensione abitativa;
- in comuni colpiti da eventi calamitosi;
- per studenti e non (di natura transitoria) in comuni all'alta tensione abitativa,

è prevista l'applicazione della cedolare secca nella misura del 10%.

Per tutti le altre tipologie di contratto (compresi i contratti a canone libero), la cedolare secca si applica nella misura del 21%.

In tutti i casi, l'opzione per il regime della cedolare secca è possibile solo per il locatore che:

- sia una persona fisica;
- sia titolare di un diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento sull'immobile;
- effettui la locazione al di fuori dell'esercizio di impresa, arte e/o professione;
- consegua reddito fondiario.

Si ricorda, altresì, che con le novità introdotte dalla Legge Finanziaria 2024 (c.d. Legge di Bilancio) i locatori di 2 o più appartamenti concessi la locazione "breve" hanno l'obbligo di applicare la cedolare secca al 26% in luogo di quella al 21% sugli appartamenti oltre al primo.

In altre parole:

- se il contribuente possedesse soltanto un immobile locato con locazione breve, il prelievo della cedolare secca resterebbe quello di sempre, cioè fisso al 21% (scelta da indicare in dichiarazione dei redditi, viceversa si applica l'aliquota del 26%);
- se il contribuente possedesse da 2 a 4 immobili (oltre il quarto si considera regime d'impresa e, quindi, attività imprenditoriale), sarà tenuto ad applicare l'aliquota del 21% su un immobile a sua scelta (da indicare in dichiarazione dei redditi) e quella del 26% su tutti gli altri immobili oltre il primo.

I TERMINI DI REGISTRAZIONE E L'IMPOSTA DI REGISTRO

Gli obblighi di registrazione sono individuati dal Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 131/1986.

L'articolo 68 della Legge 342/2000 ha modificato il termine per il versamento dell'imposta di registro per i contratti di locazione e affitto di beni immobili, portandolo da 20 a 30 giorni. Si può dire che, con il decreto "Semplificazioni" (D.L. 78/2022) è stato spostato da 20 a 30 giorni il termine fisso di registrazione della stragrande maggioranza degli atti privati soggetti a registrazione.

Il modello RLI, da utilizzare per la richiesta di registrazione e per gli adempimenti successivi, viene approvato con Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate ed è attualmente in vigore nella versione aggiornata al 25 gennaio 2022.

L'obbligo di richiedere la registrazione dei contratti di locazione redatti nella forma della scrittura privata non autenticata ricade sulle "parti contraenti" e pertanto, in relazione al contratto di locazione, sia sul locatore che sul conduttore. Le parti contraenti sono solidalmente responsabili per il pagamento dell'imposta di registro ma il contratto di locazione può prevedere, all'interno delle clausole, quale sia la parte tenuta alla registrazione ed al versamento dell'imposta.

I contratti di locazione stipulati mediante scrittura privata non autenticata ed aventi durata non superiore a 30 giorni complessivi nel corso dell'anno, non sono soggetti a registrazione.

Il termine per la registrazione del contratto di locazione, ove dovuta, è di 30 giorni decorrenti:

- dalla data di stipula del contratto;
- dalla data di decorrenza della locazione, se anteriore alla data della stipula del contratto.

A titolo esemplificativo, un contratto di locazione stipulato in data 01.07.2023, con durata di quattro anni, dal 01.07.2023 al 30.06.2027 andrà registrato in Agenzia delle entrate entro il 31.07.2023.

Viceversa, un contratto di locazione stipulato in data 10.10.2023, con durata di quattro anni, dal 01.10.2023 al 30.09.2027 andrà registrato entro il 31.10.2023. Pertanto, se la data di stipula è successiva alla data di decorrenza è necessario fare riferimento alla seconda.

Per la registrazione di un contratto di locazione sono dovute l'imposta di registro e l'imposta di bollo, salvo sia esercitata l'opzione per il regime della cedolare secca, laddove ricorrano i requisiti. In quest'ultimo caso, l'applicazione del regime della cedolare secca è condizione sufficiente per evitare il pagamento dell'imposta di registro e di bollo.

La cedolare secca si presenta come una “tassa piatta”, pertanto non concorre alla formazione del “plafond” Irpef da cui il contribuente può calcolare la capienza per le proprie ed eventuali detrazioni d’imposta.

L’imposta di registro è proporzionale ed è dovuta in base alla tipologia di contratto, come illustrato nella tabella che segue.

| CODICE | DESCRIZIONE | IMPOSTA DI REGISTRO |
|-----------|--|-----------------------|
| L1 | Locazione di immobile ad uso abitativo | 2% |
| L2 | Locazione agevolata di immobile ad uso abitativo | 2% del 70% del canone |
| L3 | Locazione di immobile a uso abitativo (contratto assoggettato a IVA) | € 67,00 |
| L4 | Locazione finanziaria di immobile a uso abitativo | € 200,00 |
| S1 | Locazione di immobile a uso diverso dall'abitativo | 2% |
| S2 | Locazione di immobile strumentale con locatore soggetto a IVA | 1% |
| S3 | Locazione finanziaria di immobile a uso diverso dall'abitativo | € 200,00 |
| T1 | Affitto di fondo rustico | 0,50% |
| T2 | Affitto di fondo rustico agevolato | € 67,00 |
| T3 | Affitto di terreni ed aree non edificabili, cave e torbiere | 2% |
| T4 | Affitto di terreni edificabili o non edificabili destinati a parcheggio (contratto assoggettato a IVA) | € 67,00 |

L’imposta di registro è pagata contestualmente o antecedentemente alla registrazione del contratto mediante modello F24 elide (o ordinario) presso gli istituti bancari o postali, o direttamente in sede di registrazione del contratto nel portale web dell’Agenzia delle entrate, con addebito automatico delle somme nel conto corrente bancario o postale indicato e intestato al locatore.

Quanto all’imposta di bollo, essa è dovuta per ogni copia da registrare, in misura pari a € 16 ogni 4 facciate scritte del contratto e, comunque, ogni 100 righe. L’imposta di bollo è assolta mediante l’utilizzo dei contrassegni telematici (ex marche da bollo) oppure mediante F24 elide (o ordinario) da addebitarsi contestualmente alla registrazione del contratto sul portale dell’Agenzia delle entrate, assieme al pagamento dell’imposta di registro, con addebito

automatico delle somme nel conto corrente bancario o postale indicato e intestato al locatore.

Nel caso in cui il locatore opti per il pagamento dell'imposta di bollo mediante contrassegni telematici, deve ricordarsi di acquistarli con data non successiva a quella di stipula del contratto.

infatti si ricorda che Il contratto di locazione può essere registrato:

- utilizzando i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate;
- richiedendo la registrazione in ufficio;
- incaricando un intermediario abilitato (professionisti, associazioni di categoria, Caf, etc.) o un delegato.

La modalità di registrazione telematica, mediante portale dedicato, è obbligatoria per gli agenti immobiliari e per i possessori di almeno 10 immobili. E' invece facoltativa per tutti gli altri contribuenti, purché abilitati ai servizi telematici. Il portale web dedicato alla registrazione ed alla proroga dei contratti di locazione reso disponibile dall'Agenzia dell'Entrate, è usufruibile utilizzando alternativamente le credenziali del Sistema Pubblico di Identità Digitale (SPID), la Carta di identità elettronica (CIE) o la Carta Nazionale dei Servizi (CNS).

Nel caso in cui il locatore scelga la modalità di registrazione cartacea direttamente presso uno degli sportelli dell'Agenzia delle entrate, sono necessari:

- due originali del contratto o in alternativa un originale e una copia di cui l'ufficio ne attesterà la conformità all'originale;
- la richiesta di registrazione, ossia il modello RLI compilato;
- un elenco, utilizzando il "modello RR", in cui vanno indicati i contratti da registrare (se più di uno);
- i contrassegni telematici per il pagamento dell'imposta di bollo (ex marca da bollo), con data di emissione non successiva alla data di stipula, da applicare su ogni copia del contratto da registrare;
- la ricevuta di pagamento dell'imposta di registro effettuata con Modello F24 elide (salvo non si tratti di contratto di locazione con opzione per il regime della cedolare secca). In alternativa, le imposte di bollo e di registro possono essere versate

richiedendo l'addebito sul proprio conto corrente utilizzando il modello richiesta di addebito su conto corrente bancario.

Nel caso in cui, come frequentemente accade, il locatore si affidi ad un professionista esterno, quest'ultimo rilascia, nel momento in cui assume l'incarico, la dichiarazione contenente l'impegno alla trasmissione della richiesta di registrazione, all'esecuzione dei pagamenti telematici delle imposte relative ai canoni per le annualità successive, alle proroghe, alle cessioni ed alle risoluzioni. Consegna poi al contribuente due copie della ricevuta di avvenuta registrazione o dell'esecuzione dei pagamenti delle imposte relative ai canoni per le annualità successive, delle proroghe, anche tacite, delle cessioni e delle risoluzioni (una è destinata all'altra parte contraente che non ha richiesto la registrazione). Consegna infine una copia della ricevuta di pagamento delle imposte dovute.

Si ricorda, infine, che la mancata registrazione del contratto di locazione può essere sanata mediante ravvedimento operoso purché non sia stato già notificato un atto di liquidazione e di accertamento. La regolarizzazione può avvenire con il pagamento dell'imposta dovuta, unitamente a interessi e sanzioni ridotte a seconda del ritardo nell'adempimento (si applica l'articolo 13 D.lgs. 472/1997).

È possibile altresì regolarizzare il mancato versamento dell'imposta di registro mediante ravvedimento operoso. In tal caso sono dovuti, oltre all'imposta di registro, anche gli interessi e le sanzioni, queste ultime ridotte a seconda del ritardo nell'adempimento. La sanzione individuata dall'articolo 13 D.lgs. 471/1997 è pari al 30% dell'importo non versato o del 15% dell'importo non versato, se il ritardo non è superiore a 90 giorni. Si applicano, poi, le riduzioni in base al ritardo rispetto alla scadenza originaria (articolo 13, D.lgs. 471/1997).

Le prossime scadenze



14 aprile 2024

SOCIETÀ DI CAPITALI

Termine entro cui le società devono depositare presso la sede sociale il bilancio d'esercizio 2023, se l'assemblea è stata fissata al 29.04.2024.

16 aprile 2024

VERSAMENTO RITENUTE

Termine ultimo per il versare le ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine entro cui i contribuenti mensili operano la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.

16 aprile 2024

DIVIDENDI

Termine entro cui versare, mediante Mod. F24, le ritenute sui dividendi corrisposti nel trimestre solare precedente e deliberati dal 1.07.1998, nonché delle ritenute sui dividendi in natura versate dai soci nello stesso periodo.

25 aprile 2024

INTRASTAT

Termine entro cui presentare gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente. Vanno inviati anche gli elenchi relativi alle cessioni intracomunitarie del trimestre precedente.

25 aprile 2024

ADEMPIMENTO SOCIETÀ DI CAPITALI

Termine entro cui l'assemblea dei soci è tenuta ad approvare il bilancio, salvo la possibilità di proroga per particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società.
