

**Circolare "Ottobre 2013"**

**Data: 11 Ottobre 2013**

**Indice**

<b>Le novità di Ottobre 2013</b>	
- <i>Aumento dell'Iva ordinaria dal 01 ottobre 2013: approfondimenti</i>	<i>Pag.1</i>
- <i>La fatturazione elettronica e le operazioni con la Pubblica Amministrazione</i>	<i>Pag.7</i>
- <i>Errati versamenti da parte dei contribuenti: CM 27/E/2013</i>	<i>Pag.10</i>
- <i>Correzione degli errori in bilancio: CM 31/E/2013</i>	<i>Pag.11</i>
- <i>Aumento degli acconti d'imposta 2013</i>	<i>Pag.14</i>
- <i>Il nuovo quadro RW</i>	<i>Pag.15</i>
- <i>Modifiche alle imposte sui trasferimenti immobiliari dal 01 gennaio 2014</i>	<i>Pag.18</i>

**Aumento dell'IVA ordinaria dal 1 ottobre 2013: approfondimenti**

*Art. 40, comma 1-ter, del D.L. n. 98/2011*

Il 1° ottobre 2013 è entrato in vigore l'aumento dell'aliquota IVA ordinaria dal 21 % al 22%. Ai fini dell'applicazione della nuova aliquota, assume particolare rilevanza individuare il momento di effettuazione, dell'operazione ai fini IVA.

In via generale, in base all'art. 6 del D.P.R. n. 633/1972, il momento di effettuazione dell'operazione corrisponde:

- per la cessioni di beni mobili alla data di consegna o di spedizione;
- per la cessioni di beni immobili alla data della stipulazione del rogito notarile;
- per la cessioni di beni (mobili e immobili) con effetti costitutivi o traslativi differiti rispetto agli eventi di cui sopra alla data in cui si producono tali effetti, con il limite temporale di un anno per i beni mobili;
- per le prestazioni di servizi alla data di pagamento del corrispettivo, indipendentemente dall'avvenuta esecuzione, in tutto o in parte, della prestazione.

## Cessione di beni

Per le cessioni di beni, l'art. 6 in esame, disciplina il momento di effettuazione dell'operazione come segue:

- regola generale per beni mobili ed immobili;
- deroghe per particolari operazioni;
- cessione nei confronti dello Stato, o enti pubblici, e cessione di prodotti farmaceutici.

CESSIONI DI BENI: MOMENTO DI EFFETTUAZIONE	
FATTISPECIE	ESIGIBILITA' DIFFERITA
Cessione di beni immobili	Rogito notarile
Cessione di beni mobili	Consegna o spedizione
Cessione di beni con effetti traslativi: <ul style="list-style-type: none"> <li>- vendita di prova;</li> <li>- vendita con riserva di gradimento;</li> <li>- conto deposito</li> </ul>	Al verificarsi della condizione e comunque decorso non oltre un anno dalla consegna o spedizione
Cessione di beni per atto della pubblica autorità	Pagamento del corrispettivo
Cessione di beni in esecuzione di contratti di somministrazione	Pagamento del corrispettivo
Passaggi dal committente al commissionario	Vendita di beni dal commissionario al terzo
Passaggio dal commissionario al committente	Vendita dei beni dall'impresa
Autoconsumo o destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa	Prelievo dei beni dall'impresa
Cessione di beni in esecuzione di contratti estimatori	Rivendita a terzi ovvero, per i beni non restituiti, alla scadenza del termine e comunque decorso un anno dalla consegna o spedizione
Assegnazione di alloggi ai soci di cooperativa edilizia	Rogito notarile

## Prestazioni di servizi

Ai sensi del citato art. 6 comma 3, in generale, le prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo, risultando irrilevante la data di ultimazione della prestazione o del servizio.

PAGAMENTO DEL CORRISPETTIVO	
TIPO DI PAGAMENTO	EFFETTUAZIONE DELL'OPERAZIONE
Bonifico bancario o postale	Ricevimento della comunicazione dell'avvenuto accredito
Assegni bancari o circolari	Consegna dell'assegno al venditore
Carta di credito	Momento di utilizzo della carta di credito
Tessera prepagata	Acquisto delle tessera
Cambiali all'ordine	Emissione della cambiale
Cambiali non cedibili	Pagamento del titolo alla scadenza
Ricevute bancarie	Ricevimento della comunicazione dell'incasso

Tuttavia, in assenza del pagamento (prestazione gratuita) l'operazione si considera effettuata nel momento in cui la stessa è resa ovvero, se di carattere periodico/continuativo, nel mese successivo a quello in cui la prestazione è stata resa.

PRESTAZIONI DI SERVIZI (indipendentemente dall'ultimazione)		
Data di pagamento		Aliquota IVA ordinaria
Fino al <b>30.09.2013</b>	⇒	<b>21 %</b>
Dall' <b>01.10.2013</b>	⇒	<b>22 %</b>

### Operazioni "particolari"

Per espressa previsione dell'art. 6, co. 1, che richiama l'art. 2, co. 2, n. 1) e 2) del medesimo DPR 633/72, il differimento del momento di effettuazione dell'operazione non esplica la sua efficacia:

- nelle vendite con riserva di proprietà;
- nelle locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti.

Per tali operazioni, pertanto, si rende applicabile la regola generale.

Inoltre, sempre in deroga ai principi generali, se anteriormente al verificarsi dell'evento che configura il presupposto di effettuazione dell'operazione, o indipendentemente da esso, sia emessa la fattura o sia pagato parzialmente o integralmente il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data di emissione della fattura o del pagamento del corrispettivo.

### Cessioni con "fattura differita"

Per le cessioni di beni la cui consegna/spedizione è certificata da un DDT o documento analogo, l'art. 21, DPR n. 633/72 prevede la possibilità di emettere la fattura entro il giorno 15 del mese successivo a quello di consegna/spedizione dei beni (c.d. "fattura differita").

Il differimento del termine di emissione della fattura non modifica il momento di effettuazione dell'operazione e quindi il momento impositivo della cessione.

Pertanto, al fine di individuare l'aliquota applicabile (21% o 22%), si deve avere riguardo alla data in cui la cessione si considera effettuata, ossia alla data del DDT(o documento analogo) che certifica il momento di consegna/spedizione del bene e non alla data della fattura.

CESSIONE CON "FATTURA DIFFERITA"		
Data consegna DDT		Aliquota IVA ordinaria
Fino al <b>30.09.2013</b>	⇒	<b>21 %</b>
Dall' <b>01.10.2013</b>	⇒	<b>22 %</b>

Entro il 15.10.2013 va emessa la fattura differita per le cessioni (consegne/spedizioni) effettuate nel mese di settembre, con applicazione dell'aliquota IVA del 21%.

### Acconti e fatture anticipate

Se anteriormente all'effettuazione dell'operazione, individuata in base alle disposizioni sopra illustrate, viene emessa la fattura, ovvero è eseguito il pagamento (parziale o totale); l'operazione si considera effettuata alla data della fattura ovvero del pagamento, per l'importo fatturato/pagato (art. 6, comma 4).

### Operazioni con "iva ad esigibilità differita"

Con riferimento alle cessioni/prestazioni effettuate a favore dello Stato, Enti pubblici, Università, Enti ospedalieri, Enti pubblici di ricovero e cura, di assistenza e beneficenza o di previdenza, ai sensi dell'art. 6, comma 5, DPR n. 633/72, l'IVA è "esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi" (salva la facoltà del cedente/prestatore di applicare le disposizioni ordinarie e quindi l'esigibilità dell'imposta al momento di effettuazione dell'operazione).

Relativamente a tali operazioni si determina soltanto il differimento del momento impositivo dell'IVA (quando l'imposta a debito deve essere liquidata), mentre per l'individuazione del momento di effettuazione dell'operazione vanno applicati i criteri "ordinari" previsti dai commi da 1 a 4 del citato art. 6.

Pertanto, per le cessioni/prestazioni con "IVA ad esigibilità differita" al fine di determinare l'aliquota IVA applicabile (21% o 22%) rileva esclusivamente il momento di effettuazione dell'operazione.

Di conseguenza, per i beni consegnati entro il 30.9.2013 è applicabile l'aliquota del 21% ancorché la fattura sia emessa successivamente (è necessario, infatti, fare sempre riferimento al momento - consegna / spedizione - di effettuazione dell'operazione).

### Fatture con "iva per cassa"

Tenendo conto dei chiarimenti forniti dalla citata Circolare n. 45/E relativamente al passaggio dall'aliquota IVA dal 20% al 21% per i soggetti interessati dalla c.d. "IVA per cassa" ex art. 7, DL n. 185/2008, anche nel nuovo regime della liquidazione "IVA per cassa" introdotto dall'art. 32-bis, DL n. 83/2012, al fine di determinare l'aliquota IVA applicabile (21% o 22%) assume rilevanza il momento di effettuazione

dell'operazione, per il quale, non essendo previste deroghe ai criteri generali, trovano applicazione gli ordinari principi dettati dal citato art. 6, a nulla rilevando il momento in cui diviene esigibile l'imposta.

### **Note di addebito/accredito**

Ai sensi dell'art. 26, DPR n. 633/72, qualora dopo aver emesso e registrato una fattura la stessa risulta errata in quanto gli importi relativi all'imponibile e/o all'imposta risultano maggiori o inferiori rispetto a quanto effettivamente dovuto, è possibile/necessario, rettificare la fattura emettendo una c.d. "nota di credito/debito".

Relativamente all'aliquota IVA applicabile alle note di credito/debito, l'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 45/E ha precisato che "l'aliquota IVA delle note di accredito deve essere quella originariamente applicata".

Pertanto, una nota di debito/credito emessa dall'1.10.2013, relativa ad un'operazione fatturata con applicazione dell'aliquota del 21%, in quanto effettuata fino al 30.9.2013, dovrà esporre l'aliquota ordinaria del 21%.

### **Commercianti al minuto e soggetti assimilati**

I soggetti esonerati dall'obbligo di emissione della fattura che certificano le cessioni attraverso l'emissione dello scontrino fiscale o con ricevuta, con annotazione giornaliera nel registro dei corrispettivi dei totali, suddivisi per aliquota, dovranno inoltre creare un'apposita colonna per l'aliquota IVA del 22% e provvedere a far adeguare con rapidità il registratore di cassa, nel caso in cui con lo stesso vengano emesse anche le fatture.

Nel caso di cessioni con aliquote differenziata, diviene necessario adeguare il registratore di cassa, al fine di scorporare l'imposta dagli incassi annotati nel registro dei corrispettivi, suddivisi in base l'aliquota applicata, utilizzando il metodo matematico (corrispettivo/104 – 110 – 121).

Di conseguenza, ai fini dello scorporo, per i corrispettivi certificati dall'1.10.2013 va applicata la nuova aliquota del 22% (corrispettivo/122).

### **Ventilazione dei corrispettivi**

Il metodo della ventilazione dei corrispettivi può essere utilizzato dai soggetti che vendono al minuto prodotti alimentari, dietetici, per igiene personale, farmaceutici, tessili o di vestiario; purché, nell'anno precedente non abbiano effettuato acquisti di prodotti destinati alla vendita, diversi da quelli sopra indicati, per un ammontare superiore al 50% degli acquisti totali e che non abbiano emesso fatture per una percentuale superiore al 20% delle vendite complessivamente effettuate.

Per tale metodo viene previsto che i corrispettivi globalmente incassati nella singola giornata, vengano annotati senza provvedere alla loro suddivisione per aliquota. Successivamente, in sede di liquidazione periodica, tutti i corrispettivi verranno ripartiti in proporzione alle aliquote scontate sugli acquisti effettuati dall'inizio dell'anno (c.d. "base di riparto").

Di conseguenza, come peraltro chiarito nella CM 1.10.97, n. 259/E (in occasione dell'incremento dell'aliquota

IVA ordinaria dal 19% al 20%) e dall'Agenzia delle Entrate nella citata Circolare n. 45/E, in sede di liquidazione dell'IVA i corrispettivi devono essere scorporati al 22% solo se nel periodo di riferimento sono presenti acquisti, effettuati a decorrere dall'1.10.2013, assoggettati alla nuova aliquota IVA del 22%.

### **Operazioni intracomunitarie**

Come disposto dal nuovo art. 39, DL n. 331/93, in vigore dall'1.1.2013, gli acquisti intra UE di beni si considerano effettuati all'inizio del trasporto/spedizione dei beni dallo Stato UE di provenienza (anziché alla consegna dei beni all'acquirente in Italia, ovvero in caso di trasporto con mezzi dell'acquirente, all'arrivo dei beni nel luogo di destinazione).

Peraltro:

- se gli effetti traslativi o costitutivi si producono posteriormente alla consegna, l'acquisto si considera effettuato nel momento in cui si producono tali effetti e comunque dopo 1 anno dalla consegna;
- per i beni ricevuti in dipendenza di contratti estimatori o simili, l'acquisto si considera effettuato all'atto della loro rivendita e del prelievo da parte del ricevente, ovvero, se i beni non sono restituiti anteriormente, alla scadenza del termine pattuito tra le parti e in ogni caso entro 1 anno dal ricevimento.

L'operatività delle suddette "particolarità" è subordinata all'istituzione dell'apposito registro di carico/scarico previsto dall'art. 50, comma 5, DL n. 331/93.

Pertanto, l'aliquota al 22% dovrà essere applicata su tutti gli acquisti intracomunitari il cui trasporto o spedizione è iniziato, nello Stato di origine del bene, dal 01 ottobre 2013.

Tuttavia, qualora venga emessa fattura prima dell'inizio del trasporto dei beni, l'operazione si considera effettuata alla data di emissione della fattura, ancorché limitatamente all'importo fatturato.

Si ricorda che il modificato art.39 del DL 331/93 ha escluso la rilevanza, ai fini della fatturazione, degli acconti versati sugli acquisti di beni intracomunitari. Nel caso di acconti versati in assenza di emissione della fattura, l'operazione è dunque effettuata alla data di partenza dei beni dello Stato di origine, secondo il criterio generale.

### **Prestazioni di servizi di cui all'art. 7 –ter DPR 633/72**

Particolare attenzione, invece, deve essere prestata per i servizi generici, di cui all'art. 7-ter del DPR 633/72, resi da un soggetto IVA non residente ad un soggetto IVA italiano.

Per tali servizi, rilevanti ai fini IVA nel paese del committente (Italia), si applica l'aliquota IVA vigente al momento di ultimazione della prestazione, ai sensi dell'art.6 comma 6 del DPR 633/72.

Al riguardo, per individuare il momento di ultimazione della prestazione, l'Agenzia delle Entrate ha legittimato l'utilizzo del momento di ricevimento della fattura (circolare n.16/2013). Nel caso di pagamenti anticipati, tuttavia, le suddette prestazioni di servizi "generici" si intendono effettuate alla data del pagamento del corrispettivo.

### **Regolarizzazioni tardive**

Con comunicato stampa del 30 settembre 2013, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito che i soggetti che nei

primi giorni di ottobre non applicano la nuova aliquota per "ragioni di ordine tecnico", possono regolarizzare l'errata fatturazione operando una variazione in aumento per la maggior IVA dovuta ai sensi dell'art. 26, comma 1, DPR n. 633/72, ossia tramite l'emissione di una nota di debito.

La regolarizzazione non comporta l'applicazione di sanzioni se la maggiore imposta è versata entro specifici termini.

Va evidenziato che l'Agenzia ha "adattato" i termini di regolarizzazione in considerazione della diversa decorrenza dell'incremento di aliquota (l'incremento dal 20% al 21% decorreva dal 17.9.2011 mentre quello dal 21% al 22% decorre, come accennato, dall'1.10.2013).

Per i contribuenti che effettuano le liquidazioni periodiche con cadenza mensile, l'imposta relativa alle note di variazioni per regolarizzazione fatture di ottobre e novembre, va versata entro il 27 dicembre 2013, unitamente all'eventuale acconto dovuto. L'IVA di dicembre può essere regolarizzata fino al 16 marzo 2014, in coincidenza della liquidazione annuale.

Per i contribuenti trimestrali, l'IVA dell'ultimo periodo dell'anno 2013, può essere integrata fino al 16 marzo 2014.

Per il versamento della maggior imposta dovuta:

- va utilizzato il codice tributo della liquidazione di riferimento;
- vanno corrisposti gli interessi (2,5%) in caso di "differimento dei termini ordinari di liquidazione e versamento".

Si ritiene che, l'acquirente/committente è tenuto alla regolarizzazione delle fatture ricevute entro 30 giorni dalla registrazione può "effettuare la regolarizzazione, nell'ipotesi in cui non abbia ricevuto la fattura integrativa, oltre tale termine ma entro il termine del 30 aprile 2014.

### **La fatturazione elettronica e le operazioni con la Pubblica Amministrazione**

*Art.1 commi da 209 a 214 L. n.244/2007, D.M. 55 del 3.04.2013*

Come noto la Finanziaria 2008 ha introdotto, al fine di semplificare il procedimento di fatturazione nei rapporti con le Pubbliche Amministrazioni, l'obbligo di utilizzazione della fattura elettronica subordinandone l'operatività all'emanazione di un apposito Regolamento.

Le nuove disposizioni, recependo il **progetto comunitario c.d. "i2010"**, si propongono di automatizzare i flussi informativi tra i fornitori e la Pubblica Amministrazione, sostituendo i documenti cartacei con documenti informatici.

Come disposto dall'art. 1, DM 7.3.2008 la gestione del sistema è stata affidata all'Agenzia delle Entrate che a tal fine *"si avvale della SOGEI, quale apposita struttura dedicata ai servizi strumentali ed alla conduzione tecnica di detto sistema di interscambio"*.

La disciplina in esame interessa l'emissione, la trasmissione, la conservazione e l'archiviazione delle fatture elettroniche nei confronti dei seguenti soggetti:

⇒ Amministrazioni pubbliche ex art. 1, comma 2, Legge n. 196/2009, ossia:

- Enti e soggetti indicati nell'elenco predisposto annualmente dall'ISTAT (Regioni, Province e Comuni, l'Agenzia delle Entrate, l'Agenzia delle Dogane, l'INAIL, l'INPS, l'ANAS spa, l'ENEA, l'ANCI, UNIONCAMERE, il CNR, le CCIAA, le Casse nazionali di previdenza dei professionisti);
- Autorità indipendenti;
- Amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2, D.Lgs. n. 165/2001, ossia "tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300";

⇒ Amministrazioni autonome.

### **Contenuto della fattura elettronica**

Nella fattura elettronica è obbligatorio riportare le *"Informazioni fiscali"* e le *"Informazioni per la trasmissione attraverso il sistema di interscambio"* riportati nell'allegato A al D.M. 55/2013.

#### *"Informazioni fiscali":*

- Dati anagrafici del cedente/prestatore o del rappresentate fiscale del cedente/prestatore;
- Dati anagrafici dell'acquirente/committente;
- Dati del soggetto emittente qualora il documento sia emesso da un soggetto diverso dal cedente/prestatore;
- Dati generali del documento (tipo documento, divisa, data fattura, numero, tipo ritenuta, aliquota ritenuta, causale pagamento, numero bollo, tipo Cassa previdenziale, aliquota Cassa, importo contributo Cassa, Aliquota IVA)
- Dati DDT (numero DDT, data DDT);
- Norma di riferimento;
- Fattura principale (numero fattura principale, data fattura principale);

#### *"Informazioni per la trasmissione attraverso il sistema di interscambio"*

- Trasmittente: Identificativo fiscale (codice fiscale), progressivo invio, formato trasmissione;
- Codice destinatario (codice ufficio dell'amministrazione finanziaria).

Nell'allegato A al D.M. 55/2013, viene precisato innanzitutto che la fattura elettronica va inviata al SDI

(Sistema di interscambio) in formato XML (eXtensible Markup Language) non contenente macroistruzioni/codici eseguibili "tali da attivare funzionalità che possono modificare gli atti, i fatti o i dati nello stesso rappresentati".

L'art. 3, comma 2, DM n. 55/2013, dispone che la fattura deve contenere, quale dato obbligatorio, il codice dell'Ufficio destinatario della fattura elettronica.

Le Pubbliche Amministrazioni identificano con un apposito codice gli uffici incaricati alla ricezione delle fatture elettroniche dal Sistema di interscambio e ne curano la pubblicazione/aggiornamento nell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni (IPA) consultabile sul sito Internet [www.indicepa.gov.it](http://www.indicepa.gov.it).

### **Modalità di emissione/trasmissione**

Come sopra accennato la fattura elettronica consiste in un documento informatico in formato XML, sottoscritto con firma elettronica qualificata o digitale.

Dopo aver predisposto la fattura in formato elettronico la stessa va inoltrata al SDI il quale assegna un identificativo ed effettua una serie di controlli sul documento. In caso di esito positivo la fattura viene inviata alla Pubblica Amministrazione destinataria. In caso di trasmissione andata a buon fine, al soggetto trasmittente è inviata una ricevuta di consegna. In caso contrario il SDI invia una notifica di "mancata consegna". La Pubblica Amministrazione destinataria invia al SDI una notifica di riconoscimento/rifiuto della fattura ricevuta. Tale notifica è inviata al soggetto trasmittente.

La fattura elettronica, si considera inviata elettronicamente, e ricevuta dalle Pubbliche Amministrazioni solo a fronte del rilascio della ricevuta di consegna da parte del Sistema di interscambio.

La trasmissione delle fatture al SDI e quindi alle Pubbliche Amministrazioni destinatarie può essere effettuato tramite PEC.

### **Misure per le piccole/medie imprese**

In base all'art. 4, DM n. 55/2013 il MEF mette a disposizione per le piccole e medie imprese abilitate al Mercato Elettronico della Pubblica Amministrazione (MEPA) servizi e strumenti informatici di supporto per la generazione delle fatture elettroniche e per la comunicazione con il Sistema di interscambio.

### **Intermediari**

L'art. 5, DM n. 55/2013 prevede che:

- gli operatori economici possono avvalersi di intermediari per la trasmissione/conservazione/archiviazione delle fatture elettroniche;
- le Pubbliche Amministrazioni possono, previo accordo tra le parti, costituirsi come intermediari nei confronti di altre Pubbliche Amministrazioni.

### **Entrate in vigore**

L'obbligo di emissione della fattura elettronica decorre:

- dalla data comunicata al gestore del sistema di interscambio, per le amministrazioni che aderiranno su base volontaria al sistema;

- dal 6.6.2014 per la fatturazione nei confronti delle amministrazioni pubbliche inserite nel conto economico consolidato, individuate dall'elenco Istat pubblicato entro il 30.9 di ogni anno (Ministeri, Agenzia fiscali, Enti nazionali di previdenza e assistenza sociale);
- dal 6.6.2015 per la fatturazione nei confronti della generalità delle amministrazioni pubbliche.

Dalla data di decorrenza della disciplina in esame, ai sensi dell'art. 6, comma 6, DM n. 55/2013 le Amministrazioni Pubbliche non possono accettare le fatture emesse in forma cartacea. Decorsi 3 mesi da tali date le stesse non possono procedere ad alcun pagamento, anche parziale, sino all'invio della fattura elettronica.

### Errati versamenti da parte dei contribuenti: CM 27/E/2013

*CM 27/E/2013*

Con la C.M. n. 27 del 1.8.2013, l'Agenzia delle Entrate ha fornito dei chiarimenti in merito alle modalità di calcolo delle sanzioni per gli errori compiuti dai contribuenti nei seguenti casi:

- 1) insufficiente versamento delle imposte relative al saldo ed al primo acconto derivanti dalla dichiarazione annuale qualora si sia beneficiato del "termine lungo" di versamento (entro il giorno 16 del mese successivo rispetto alla scadenza originaria) con la maggiorazione dello 0,40%;
- 2) insufficiente versamento in sede di ravvedimento operoso;
- 3) insufficiente versamento in sede di acquiescenza e di definizione agevolata delle sanzioni.

**Sulla base dei nuovi chiarimenti, il versamento insufficiente del precedente punto 1)** non è da considerarsi tardivo *tout court*. La sanzione, in misura ordinaria, pari al trenta per cento dell'importo non versato, deve quindi essere calcolata solo sulla differenza tra quanto versato nel "termine lungo" e quanto dovuto (imposta più maggiorazione).

Ad esempio, se il contribuente, nel termine lungo, abbia erroneamente versato a titolo di saldo IRES 2012 l'importo di Euro 100 - in luogo di Euro 400 effettivamente dovuti - unitamente alla maggiorazione dello 0,40 per un totale di Euro 100,4 (anziché Euro 401,6). L'ufficio provvederà all'irrogazione della sanzione nella misura ordinaria del 30 per cento sull'importo di Euro 301,2 (Euro 401,6 - Euro 100,4), al recupero della differenza d'imposta dovuta, di Euro 301,2, e degli interessi calcolati a far data dalla scadenza del termine lungo.

Si ricorda che in questo caso il contribuente può comunque decidere di regolarizzare l'insufficiente versamento di Euro 301,2 mediante l'applicazione dell'istituto del ravvedimento.

**Anche in caso di insufficiente versamento in sede di ravvedimento operoso, indicato nel**

**precedente punto 2)**, il ravvedimento può considerarsi perfezionato anche solo parzialmente, cioè limitatamente all'importo versato entro la scadenza del termine per il ravvedimento.

Riprendendo l'esempio precedente, se il contribuente ha versato, entro il termine prescritto per il ravvedimento, un importo inferiore al residuo dovuto di Euro 301,2, ad esempio Euro 201,2, con sanzioni e interessi commisurati all'imposta versata, il ravvedimento si intenderà perfezionato limitatamente a tale importo.

La differenza dovuta e non regolarizzata di Euro 100 sarà oggetto di recupero da parte degli uffici, unitamente agli interessi (calcolati con decorrenza dal 16 luglio), e sulla stessa andrà irrogata la sanzione nella misura ordinaria del 30%.

Nella Circolare l'Agencia prende in considerazione anche un caso più complesso in cui, in sede di ravvedimento, venga effettuato un versamento complessivo di imposta, sanzioni, interessi in misura inferiore al dovuto e le sanzioni e/o gli interessi non siano commisurate all'imposta versata a titolo di ravvedimento. In tale ipotesi, il ravvedimento potrà ritenersi perfezionato con riferimento alla quota parte dell'imposta proporzionata al quantum complessivamente corrisposto a vario titolo.

Al fine di beneficiare di tale possibilità, è comunque necessario che il contribuente abbia esternato la volontà di procedere al ravvedimento operoso, indicando separatamente nella delega F24 il codice tributo riferito alle sanzioni.

**Infine la Circolare esamina l'insufficiente versamento in sede di acquiescenza e di definizione agevolata delle sanzioni, di cui al precedente punto 3)**, disponendone la sua validità, purché la differenza tra quanto dovuto e quanto pagato sia di entità lieve, tale da non configurare un atteggiamento incompatibile con la volontà di definizione dell'accertamento. In questi casi, il perfezionamento della definizione sarà, naturalmente, subordinato all'integrazione del dovuto da parte del contribuente.

### Correzione degli errori in bilancio: CM 31/E/2013

*CM 31/E/2013*

Con la recente C.M. n. 31 del 24.9.2013, l'Agencia delle Entrate ha fornito chiarimenti relativamente alla possibilità di correggere gli errori commessi in fase di contabilizzazione di elementi positivi o negativi di reddito derivanti dal mancato rispetto del principio di competenza, al fine di evitare fenomeni di doppia imposizione. Il contribuente, però, può ripristinare la corretta competenza fiscale previa la correzione degli errori nel primo bilancio utile. **Il nuovo documento di prassi prevede la possibilità di correzione degli errori derivanti dalla mancata contabilizzazione di un costo**, secondo il principio di competenza, sia nell'ipotesi in cui sia ancora possibile presentare una dichiarazione emendabile (a favore)

che nell'ipotesi contraria. In particolare:

- **qualora non sia stato contabilizzato un costo nel corretto esercizio di competenza e l'annualità sia ancora emendabile** ai sensi dell'articolo 2, comma 8-bis, del Dpr 322/1998 (non sia passato il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato commesso l'errore) il contribuente, può recuperare la mancata deduzione fiscale presentando una dichiarazione integrativa a favore.

Ad esempio se l'errore è stato commesso nel 2012 e non sia ancora scaduto il termine di presentazione dell'Unico 2014 (redditi 2013) è possibile presentare una dichiarazione integrativa a favore per l'anno 2012 con il reddito imponibile rideterminato tenuto conto del costo non contabilizzato.

L'eccedenza d'imposta versata nel 2012 o la maggiore perdita indicate nella dichiarazione integrativa confluiranno nell'Unico 2014.

- **qualora, invece, non sia stato contabilizzato un costo nel corretto esercizio di competenza e l'annualità non sia più emendabile**, al contribuente è concessa la facoltà di effettuare la correzione mediante la presentazione della dichiarazione integrativa a favore entro i termini per l'accertamento (il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ex articolo 43 del Dpr 600/1973).

In tale ipotesi, il contribuente deve riliquidare autonomamente la dichiarazione relativa all'annualità dell'omessa imputazione e a quelle relative alle annualità successive, fino all'annualità ancora emendabile, con riferimento alla quale deve essere presentata apposita dichiarazione integrativa.

Ad esempio se l'errore è stato commesso nel 2010 e non sia ancora scaduto il termine di presentazione dell'Unico 2014 (redditi 2013), bisogna riliquidare la dichiarazione del 2010 e dei periodi successivi e presentare una dichiarazione integrativa a favore per l'anno 2012 con il reddito imponibile rideterminato tenuto conto del costo non contabilizzato.

Il risultato di tale dichiarazione confluirà nell'Unico 2014 e potrà variare a seconda dei risultati delle annualità interessate dalla correzione. Pertanto, si potrà evidenziare:

- a) una eccedenza d'imposta versata nel 2010 se anche gli anni successivi presentano un risultato positivo;
- b) una maggiore perdita se anche gli anni successivi al 2010 presentano un risultato negativo;
- c) una eccedenza d'imposta versata nel 2011 se il periodo 2010 risulta in perdita mentre il 2011 è in utile.

**La Circolare prevede, inoltre, la possibilità di correzione degli errori derivanti dalla mancata contabilizzazione di un ricavo secondo il principio di competenza.**

In questo caso il contribuente può correggere tale errore presentando una dichiarazione integrativa a sfavore entro i termini per l'accertamento, salva l'applicazione delle sanzioni. Qualora si provveda alla correzione con la presentazione della dichiarazione integrativa entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, si applicheranno le sanzioni ridotte secondo le misure e le modalità previste per il ravvedimento operoso.

La correzione oltre tale termine è concessa mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa a sfavore per ciascuna delle annualità precedenti a quella ancora aperta.

Ad esempio se l'errore è stato commesso nel 2010 e non sia ancora scaduto il termine di presentazione dell'Unico 2014 (redditi 2013) bisogna riliquidare la dichiarazione del 2010 e dei periodi successivi e presentare una o più dichiarazioni integrative a sfavore con il reddito imponibile rideterminato tenuto conto del ricavo non contabilizzato. Pertanto, si potrà presentare:

- a) una sola dichiarazione a sfavore per l'anno 2010 nella quale risulterà la maggiore imposta dovuta, se anche gli anni successivi al 2010 presentano un risultato positivo;
- b) dichiarazioni a sfavore per tutte le annualità 2010, 2011 e 2012 nelle quali risulterà una minore perdita, se anche gli anni successivi al 2010 presentano un risultato negativo;
- c) una dichiarazione a sfavore per il 2010 nella quale risulterà una minore perdita ed una dichiarazione a sfavore per il 2011 nella quale risulterà una maggiore imposta da versare, se il periodo 2010 risulta in perdita mentre il 2011 è in utile.

**La Circolare, infine, tratta alcuni casi particolari e, segnatamente:**

- **la possibilità di correzione degli errori derivanti dalla mancata contabilizzazione sia di un ricavo che di un costo secondo il principio di competenza.** Se, per effetto dell'errata contabilizzazione, i componenti positivi oggetto di rettifica sono inferiori a quelli negativi, il contribuente dovrà procedere con le modalità descritte nella stessa Circolare in caso di omessa contabilizzazione dei costi, se i componenti positivi oggetto di rettifica sono superiori a quelli negativi, il contribuente dovrà procedere con le modalità descritte in caso di omessa contabilizzazione dei ricavi.
- **la possibilità di correzione dal caso in cui il contribuente non abbia imputato il componente negativo nel corretto esercizio di competenza ed, in un periodo d'imposta successivo, abbia contabilizzato un componente negativo per dare evidenza all'errore e**

**lo abbia dedotto.** In questo caso la correzione per eliminare gli effetti dell'erronea imputazione potrà essere compiuta presentando una dichiarazione integrativa a sfavore e versando le maggiori imposte eventualmente dovute. Inoltre, al fine di recuperare il componente originario, si potrà procedere con le modalità appena descritte nei casi di omessa contabilizzazione di un costo, di un ricavo o contemporaneamente di entrambe.

**Nei casi in cui siano operate le anzidette correzioni, ai fini dell'attività accertativa degli uffici, i termini di decadenza di cui all'articolo 43 del Dpr 600/1973 (entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione) sono calcolati a partire dall'anno di presentazione della dichiarazione integrativa, in relazione e nei limiti degli elementi "rigenerati" in tale dichiarazione.**

Ad esempio, se nel 2014 il contribuente presenta la dichiarazione integrativa a favore di Unico 2013 in quanto non era stato dedotto un costo nel 2009, gli uffici potranno controllare, entro il 31 dicembre 2018 i nuovi elementi "rigenerati", riferibili al periodo d'imposta 2009 ed ai successivi.

### Aumento degli acconti d'imposta 2013

*Art. 11, commi da 18 a 20 D.L. n. 76/2013*

#### Aumentano gli acconti delle imposte sui redditi.

In particolare:

- **a decorrere dal 2013 l'acconto IRPEF** passa dal 99% al **100%**;
- **per il 2013 l'acconto IRES** passa dal 100% al **101%**.

I predetti aumenti hanno effetto anche **ai fini IRAP** e, pertanto, per i **soggetti IRPEF** e le società di persone l'acconto **IRAP** passa dal 99% al **100%** a decorrere dal 2013, mentre per i **soggetti IRES** passa, per il 2013, dal 100% al **101%**.

Per il 2013 le maggiorazioni sono applicabili in sede di versamento della **seconda (o unica) rata dell'acconto IRPEF / IRES / IRAP 2013** in scadenza il 2.12.2013 (il 30.11 cade di sabato), da determinare quale **differenza** tra l'**acconto complessivamente dovuto** applicando la nuova misura e quanto versato per la **prima rata**.

Le disposizioni in esame:

- **si riflettono** anche ai fini del versamento **dell'acconto IVIE / IVAFE / maggiorazione IRES** società di comodo;
- **non si riflettono** ai fini del versamento dell'acconto della **cedolare secca** che rimane fissato al 95%.

<b>AUMENTO ACCONTI</b>	Persone fisiche	IRPEF / IVIE / IVAFE	dal	99% → <b>100%</b>
	Società di persone	IRAP	2013	
	Società di capitali	IRES	per il	100% → <b>101%</b>
		IRAP	2013	

Il recente DL n. 102/2013, c.d. "Decreto IMU", prevede che **entro il mese di novembre 2013** il MEF potrà **stabilire l'aumento della misura degli acconti IRES / IRAP 2013** qualora con le misure finalizzate alla copertura finanziaria delle disposizioni introdotte dallo stesso non si raggiungano gli obiettivi previsti. Al momento non si hanno comunque notizie di nuovi aumenti.

### Il nuovo quadro RW

*Art. 9 Legge n. 97/2013 che modifica art. 4, 5 e 6 del DL n. 167/90*

Come noto la compilazione del quadro RW del mod. UNICO PF è stata introdotta ad opera del DL n. 167/90 allo scopo di adempiere agli obblighi previsti dal c.d. "monitoraggio fiscale".

Il quadro RW consente all'Amministrazione finanziaria di "controllare" gli investimenti all'estero e/o i trasferimenti / flussi da, verso e sull'estero dei **soggetti residenti fiscalmente in Italia**. La compilazione del quadro in esame assolve quindi ad una funzione informativa non avendo finalità di calcolo del reddito imponibile e di liquidazione delle correlate imposte del contribuente.

### LE RECENTI NOVITÀ DELLA LEGGE EUROPEA 2013

Con la recente approvazione della Legge n. 97/2013, c.d. "Legge Europea 2013" pubblicata sulla G.U. 20.8.2013, n. 194 sono state apportate una serie di importanti modifiche alla disciplina del monitoraggio fiscale e di conseguenza alla struttura del quadro RW e delle relative regole di compilazione.

In particolare, l'art. 9, Legge n. 97/2013 ha riscritto / sostituito gli artt. 4, 5 e 6, DL n. 167/90.

### INVESTIMENTI / ATTIVITÀ ESTERE DA MONITORARE - ART. 4 CO.1 DL N. 167/90

In base alla nuova disposizione, al fine di individuare l'investimento / attività estera da monitorare (e pertanto da indicare nel quadro RW), non va più fatto riferimento alla **situazione al 31.12** ma, come per l'IVIE e per l'IVAFAE, alla **situazione verificatasi nel corso dell'anno**.

Ciò comporta che, rispetto al passato, sono oggetto di monitoraggio fiscale anche gli investimenti / attività detenute **durante l'anno** la cui disponibilità è venuta meno al 31.12.

E' **eliminata la soglia di € 10.000, pertanto ora** il monitoraggio interessa **tutte le attività / investimenti detenuti all'estero** a prescindere **dal relativo ammontare**.

### **SOGGETTI "Titolari Effettivi" DELL'INVESTIMENTO / ATTIVITÀ**

Il secondo periodo del citato comma 1, prevede ora che sono tenuti alla compilazione del quadro RW non solo i possessori diretti degli investimenti ma anche i titolari effettivi *secondo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, lettera u), e dall'allegato tecnico del d.lgs n. 231/2007*.

In base alla citata disposizione per **titolare effettivo** si intende:

*"a) in caso di **società non quotate**:*

1) la/e persona fisica/che che, in ultima istanza, **possiedano o controllino** un'entità giuridica, attraverso il possesso o il controllo diretto o indiretto di **una percentuale sufficiente** delle partecipazioni al capitale sociale o dei diritti di voto in seno a tale entità giuridica, anche tramite azioni al portatore; **tale criterio si ritiene soddisfatto** ove la percentuale corrisponda al **25 per cento più uno** di partecipazione al capitale sociale;

2) *la persona fisica o le persone fisiche che esercitano **in altro modo il controllo sulla direzione di un'entità giuridica**;*

*b) in caso di entità giuridiche quali le **fondazioni** e di istituti giuridici quali i **trust**, che amministrano e distribuiscono fondi:*

1) *se i futuri beneficiari **sono già stati determinati**, la persona fisica o le persone fisiche beneficiarie del **25 per cento o più** del patrimonio di un'entità giuridica;*

2) *se le persone che beneficiano dell'entità giuridica **non sono ancora state determinate**, la categoria di persone nel cui interesse principale è istituita o agisce l'entità giuridica;*

3) *la persona fisica o le persone fisiche che **esercitano un controllo sul 25 per cento o più** del patrimonio di un'entità giuridica."*

### **TRASFERIMENTI DA, VERSO E SULL'ESTERO**

In base alle nuove disposizioni , non vanno più monitorati i trasferimenti da, verso e sull'estero e di conseguenza **viene meno l'utilità delle Sezioni I e III del quadro RW**.

In merito si rammenta che nella:

- **Sezione I**, di fatto poco utilizzata, andavano indicati *"i trasferimenti da e verso l'estero relativi ad operazioni correnti ossia per **cause diverse dagli investimenti** ed attività estere di natura finanziaria, **effettuati attraverso non residenti** senza il tramite di intermediari residenti ...".* Sul punto l'Agenzia delle Entrate nella Circolare 13.9.2010 n. 45/E aveva precisato che tali trasferimenti rilevano soltanto se effettuati tramite non residenti e senza il tramite di intermediari residenti (ad esempio, il

sostenimento di spese correnti, per motivi di studio o salute);

- **Sezione III** andavano indicati i trasferimenti, **correlati alle attività / investimenti** da, verso e sull'estero sempreché di ammontare complessivo, "*computato tenendo conto anche dei disinvestimenti*".

### ATTIVITÀ IN GESTIONE / AMMINISTRAZIONE TASSATE

Il nuovo comma 3 del citato art. 4 prevede che l'obbligo di compilazione del quadro RW non sussiste più per le attività finanziarie e patrimoniali affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti e per i contratti comunque conclusi attraverso il loro intervento, qualora i flussi finanziari e i redditi derivanti da tali attività e contratti siano stati **assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva dagli intermediari stessi**":

Rispetto al testo precedente è stato ora aggiunto l'inciso "**assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva dagli intermediari stessi**".

### REGIME SANZIONATORIO

Il nuovo art. 5, DL n. 167/90 ha "**rimodulato**" la **disciplina sanzionatoria** correlata alle violazioni relative al quadro RW disponendo quanto segue.

violazione	Sanzione	
	Precedente	Nuova
<b>Obbligo di dichiarazione</b> ex art. 4, comma 1, DL n. 167/90	<b>dal 10% al 50%</b> di quanto non dichiarato + <b>confisca</b> di beni di corrispondente valore	<b>dal 3% al 15%</b> di quanto non dichiarato, detenuto in Stati black list
		<b>dal 6% al 30%</b> di quanto non dichiarato, detenuto in Stati black list <b>€ 258</b> <b>dichiarazione tardiva</b> (presentata entro <b>90 giorni</b> dal termine ordinario)

In merito all'**applicazione del nuovo regime sanzionatorio** alle violazioni **già commesse** trova applicazione il principio del "favor rei" ex art. 3, comma 3, D.Lgs. n. 472/97.

Anche la eliminazione delle Sezioni I e III del quadro RW relative al monitoraggio fiscale dei trasferimenti da, verso e sull'estero dovrebbe avere riflessi con riferimento alle violazioni che hanno coinvolto tali Sezioni.

## DECORRENZA DELLE DISPOSIZIONI

Le disposizioni contenute nella "Legge Europea 2013", e di conseguenza le novità sopra esaminate, sono entrate in vigore il 4.9.2013.

Il citato art. 4, demanda all'Agencia delle Entrate il compito di definire, mediante l'emanazione di uno specifico Provvedimento attuativo, la **"struttura" del nuovo quadro RW.**

**Le nuove disposizioni, quindi, saranno recepite nell'ambito del mod. UNICO 2014.**

### Modifiche alle imposte sui trasferimenti immobiliari dal 1° gennaio 2014

*Art. 26 del D.L. 12 settembre 2013 n. 104*

L'art. 26 del D.L. 12 settembre 2013 n. 104 ("decreto Istruzione") ha introdotto rilevanti modifiche alla tassazione dei trasferimenti immobiliari.

Dal **1° gennaio 2014**, cambiano le aliquote delle **imposte di registro**, nonché la misura delle imposte **ipotecarie e catastali**.

Le **aliquote** delle imposte di registro, che prima si articolavano in numerose casistiche, con aliquota variabile dall'1% al 15%, con alcune ipotesi di tassazione in misura fissa di euro 168, sono ora soltanto più **due**:

- l'aliquota **ordinaria** del **9%** con un versamento minimo pari ad Euro 1.000,00;
- l'aliquota **agevolata** del **2%** per i trasferimenti delle case di abitazione non di lusso e con i requisiti "prima casa" con un versamento minimo di Euro 1.000,00.

Sempre dal 1° gennaio 2014, inoltre, gli atti assoggettati all'imposta di registro come precede e tutti gli atti e le formalità direttamente conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono:

- **esenti dall'imposta di bollo**, dai **tributi speciali catastali** e dalle **tasse ipotecarie**;
- soggetti ad **imposta ipotecaria** nella misura **fissa** di **euro 50,00**;
- soggetti ad **imposta catastale** nella misura **fissa** di **euro 50,00**.

Sono **soppresse tutte le esenzioni e le agevolazioni tributarie**, anche se previste in leggi speciali.

Ad esempio, sono soppresse le agevolazioni sui trasferimenti degli immobili storico-artistici, degli immobili acquistati da Onlus, ...).

**Salvo modifiche prima dell'entrata in vigore**, le nuove aliquote delle imposte di registro saranno le seguenti:

<b>Articolo 1 Parte 1 Tariffa Allegata al T.U. 131/1986</b> <i>Fino al 31.12.2013</i>		<b>Nuovo Articolo 1 Parte 1 Tariffa</b> <b>Allegata al T.U. 131/1986</b> <i>Dal 01 gennaio 2014</i>	
Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e 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, salvo quanto previsto dal successivo periodo	<b>8 %</b>	Atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e 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	<b>9 %</b> (con un minimo di euro 1.000,00)
Se l'atto ha ad oggetto fabbricati e relative pertinenze	<b>7 %</b>		
Se il trasferimento ha per oggetto terreni agricoli e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dagli imprenditori agricoli a titolo principale o di associazioni o società cooperative	<b>15 %</b>		
Se il trasferimento ha per oggetto immobili di interesse storico, artistico e archeologico	<b>3 %</b>		
Se il trasferimento avente per oggetto fabbricati o porzioni di fabbricato è esente dall'imposta sul valore aggiunto (articolo 10, c. 1, numero 8-bis), del DPR 26 ottobre 1972, n. 633) ed e' effettuato nei confronti di imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la rivendita di beni immobili, a condizione che nell'atto l'acquirente dichiara che intende trasferirli entro tre anni	<b>1%</b>		
Se il trasferimento avviene a favore dello Stato, ovvero a favore di enti pubblici territoriali o consorzi costituiti esclusivamente fra gli stessi ovvero a favore di comunità montane	<b>€ 168</b>		
Se il trasferimento ha per oggetto immobili situati all'estero o diritti reali di godimento sugli stessi	<b>€ 168</b>		
Se il trasferimento avviene a favore di organizzazione non lucrativa di utilità sociale (ONLUS)	<b>€ 168</b>		
Se il trasferimento avviene a favore delle istituzioni riordinate in aziende di servizi o in organizzazioni non lucrative di utilità sociale	<b>€ 168</b>		
Se il trasferimento ha per oggetto immobili compresi in piani urbanistici particolareggiati diretti all'attuazione dei programmi di edilizia residenziale comunque denominati, a condizione che l'intervento cui e' finalizzato il trasferimento venga completato entro cinque anni dalla stipula dell'atto	<b>1 %</b>		
Se il trasferimento ha per oggetto case di abitazione non di	<b>3 %</b>	Se il trasferimento ha per	<b>2 %</b>

lusso secondo i criteri di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 agosto 1969, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 27 agosto 1969, ove ricorrano le condizioni "prima casa"		oggetto case di abitazione, ad eccezione di quelle di categoria catastale A1, A8 e A9, ove ricorrano le condizioni "prima casa"	(con un minimo di euro 1.000,00)
---	--	---	----------------------------------

Restano ferme le condizioni per l'agevolazione "prima casa".

Inoltre, in tutti i casi in cui l'imposta di registro è dovuta in **misura fissa**, essa passa da euro 168 a **euro 200**.

Ad esempio, nel caso di trasferimenti di immobili in regime di imponibilità Iva, rendendosi applicabile l'imposta di registro in misura fissa, è dovuto l'importo di euro 200.

Si vedano alcuni esempi nella tabella che segue.

Immobile	Venditore	Fino al 31/12/2013	Dal 01/01/2014	Livello tassazione
Prima casa	Privato o impresa che vende in esenzione Iva	Registro 3% Ipotecaria euro 168 Catastale euro 168	Registro 2% Ipotecaria euro 50 Catastale euro 50	↓
	impresa che vende con applicazione Iva	Iva 4% Ipotecaria euro 168 Catastale euro 168	Iva 4% Ipotecaria euro 200 Catastale euro 200	↑
Altra abitazione	Privato o impresa che vende in esenzione Iva	Registro 7% Ipotecaria 2% Catastale 1%	Registro 9% Ipotecaria euro 50 Catastale euro 50	↓
	impresa che vende con applicazione Iva	Iva 10% Ipotecaria euro 168 Catastale euro 168	Iva 10% Ipotecaria euro 200 Catastale euro 200	↑

Lo Studio rimane a disposizione per ogni eventuale chiarimento e porge cordiali saluti.

**LS LexJus Sinacta - Avvocati e Commercialisti Associati**