

## Edizione di lunedì 1 Luglio 2019

### DICHIARAZIONI

**Decreto crescita: pubblicata in Gazzetta Ufficiale la Legge di conversione**  
di Lucia Recchioni

### IVA

**Detrazione dell'Iva non dovuta con effetto retroattivo**  
di Marco Peirolo

### DICHIARAZIONI

**ISA: nel quadro A attenzione particolare all'indicazione di amministratori e soci**  
di Fabio Garrini

### ADEMPIMENTI

**Invio dei corrispettivi e Decreto crescita: la circolare delle Entrate**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

### IMPOSTE SUL REDDITO

**Rent to buy: trattamento fiscale per i concedenti non imprenditori**  
di Federica Furlani

## DICHIARAZIONI

---

### **Decreto crescita: pubblicata in Gazzetta Ufficiale la Legge di conversione**

di Lucia Recchioni

È stata pubblicata sulla [Gazzetta Ufficiale n. 151 del 29.06.2019](#) la **L. 58/2019 di conversione del D.L. 34/2019** (c.d. Decreto crescita), la quale, tra l'altro, introduce una serie di disposizioni che incidono in misura importante sulle **principali scadenze fiscali**.

Il Decreto crescita, infatti, non prevede soltanto il **differimento di versamenti al 30 settembre** per i soggetti Isa, ma **fa slittare al 30 novembre i termini per la trasmissione telematica della dichiarazione dei redditi**.

L'[articolo 4 bis, comma 2, D.L. 34/2019](#) modifica infatti l'[articolo 2 del regolamento di cui al D.P.R. 322/1998](#), che, a seguito delle **novità**, prevede quanto segue:

- le persone fisiche e le società o le associazioni presentano la dichiarazione per il tramite di una banca o di un ufficio della Poste italiane S.p.a. tra il 1° maggio ed il 30 giugno,
- ovvero **in via telematica entro il 30 novembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta**.

Per i **soggetti Ires**, invece, il nuovo termine previsto è **l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta**.

Il maggior termine previsto, di cui sarà possibile beneficiare sin dalla presentazione della prossima **dichiarazione dei redditi**, non riguarda solo i soggetti Isa, ma **tutti i contribuenti**, i quali potranno quindi presentare i **modelli Redditi 2019 e Irap 2019 il prossimo 2 dicembre** (cadendo il **30 novembre di sabato**).

La nuova scadenza, inoltre, **non costituisce un differimento concesso per il solo anno 2019**, avendo il Decreto crescita definitivamente modificato i **termini di trasmissione telematica delle dichiarazioni**.

Giova da ultimo ricordare che il nuovo termine porta con sé la modifica di una serie di **ulteriori scadenze**, le quali sono legate appunto ai **termini previsti per la trasmissione delle dichiarazioni dei redditi**: basti pensare, ad esempio, al maggior termine entro il quale potrà essere trasmessa la c.d. **dichiarazione tardiva**.

Un altro importante differimento riguarda poi la **dichiarazione Imu e Tasi**, che, dal **30 giugno**, è stata differita al **31 dicembre** ([articolo 3-ter D.L. 34/2019](#)).

Tornando invece a concentrare l'attenzione sulla **prevista proroga dei versamenti**, si ritiene opportuno ricordare che potranno essere versati il prossimo **30 settembre**:

- il **saldo e il primo acconto** risultanti dalle **dichiarazioni Irpef, Ires e Irap**,
- il **saldo e il primo acconto** dell'**imposta sostitutiva** prevista per i **contribuenti forfettari** e per i **contribuenti minimi**,
- il **saldo e il primo acconto** della **cedolare secca** (pur **non** trattandosi di redditi riconducibili all'**attività d'impresa del contribuente**),
- il **saldo dell'addizionale regionale**, nonché il **saldo e il primo acconto** dell'**addizionale comunale Irpef**,
- il **saldo e il primo acconto** dell'**Ivie** e dell'**Ivafe**,
- i **diritti camerali**, essendo i termini di versamento degli stessi **legati alla scadenza del primo acconto delle imposte sui redditi** ([articolo 8, comma 2, D.M. 11.05.2001](#)),
- l'**Iva annuale 2018** (non rientra, invece, nella proroga l'**Iva trimestrale 2019** in quanto la norma limita la proroga ai versamenti derivanti dalle **dichiarazioni annuali**),
- il **saldo e il primo acconto** dei **contributi Inps artigiani e commercianti eccedenti il minimale** (sul punto si impone però una distinzione: mentre gli **imprenditori individuali** e i **soci di società "trasparenti"** potranno beneficiare del differimento sia dei contributi eccedenti il minimale, che di tutte le altre imposte, per i **soci di Srl non trasparenti** il **differimento è limitato ai soli contributi Inps**, dovendo invece le **altre imposte essere versate nei termini ordinari**),
- il **saldo e il primo acconto** dei **contributi Inps Gestione separata**.

Si ricorda, tuttavia, che **per poter beneficiare della prevista proroga** è necessario verificare che il contribuente:

1. **eserciti**, in forma di impresa o di lavoro autonomo, **attività economiche per le quali sono stati approvati gli Isa** (indipendentemente dall'**effettiva applicazione** degli Isa). È quindi a tal fine necessario far riferimento agli indici approvati con il [M. 23.03.2018](#) e il [D.M. 28.12.2018](#),
2. **dichiari** ricavi o compensi di **ammontare non superiore al limite stabilito**, per ciascun Isa, dal relativo **decreto ministeriale di approvazione**.

Possono inoltre beneficiare della **proroga** anche i **soggetti** che **partecipano a società, associazioni e imprese ai sensi degli articoli 5, 115 e 116 Tuir** (e imputano quindi i redditi per trasparenza).

## IVA

---

### ***Detrazione dell'Iva non dovuta con effetto retroattivo***

di Marco Peirolo

Con l'[articolo 6, comma 3-bis, D.L. 34/2019](#) (Decreto crescita), introdotto in sede di conversione, viene espressamente riconosciuta la **natura interpretativa** delle disposizioni contenute nell'[articolo 1, comma 935, L. 205/2017](#) (Legge di Bilancio 2018).

Integrando l'[articolo 6, comma 6, D.Lgs. 471/1997](#), la Legge di Bilancio 2018 ha previsto che, *“in caso di applicazione dell’imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il cessionario o il committente anzidetto è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. La restituzione dell’imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale”*.

In base a tali previsioni, la violazione commessa dal cedente/prestatore **non dà più luogo al recupero a tassazione dell’Iva detratta dal cessionario/committente** e, nei confronti di quest’ultimo, non è più applicabile né la **sanzione per l’indebita detrazione** (pari al 90% dell’imposta, *ex articolo 6, comma 6, DLgs. 471/1997*), né quella per **l’infedele dichiarazione** (dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato, *ex articolo 5, comma 4, D.Lgs. 471/1997*).

Un primo tema che si era posto in merito al passaggio alla nuova norma è quello degli effetti del **principio del “favor rei”** sul **regime sanzionatorio**.

L'[articolo 3, comma 3, D.Lgs. 472/1997](#) dispone che, *“se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo”*.

Nella [sentenza n. 24001 del 03.10.2018](#), la **Corte di Cassazione** ha affermato che *“la norma (...) è stata inserita dalla legge n. 205/2017 nell’ambito della disciplina generale in materia di sanzioni amministrative di cui al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, prevedendo la misura della sanzione amministrativa da irrogare nei confronti del committente o cessionario che applichi l’imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o dal prestatore”*.

*Per la stessa, quindi, con riferimento alla determinazione della misura delle sanzioni, trovano sicura applicazione le previsioni del favor rei di cui all’articolo 3 del decreto legislativo n. 472/1997”*.

La Suprema Corte non ha, invece, esteso gli effetti del principio del "favor rei" alla detrazione dell'imposta non dovuta, affermando che la nuova norma **"non enuncia espressamente alcuna valenza retroattiva della sua efficacia e introduce, invece, innovativamente, il riconoscimento del diritto alla detrazione dell'Iva corrisposta in misura maggiore rispetto a quanto dovuto, disciplinando quindi diversamente il regime precedente."**

*Né può dirsi che abbia valenza interpretativa, non essendo ricavabile dalla previsione in esame alcun riferimento al precedente regime in relazione al quale si intende procedere ad una chiarificazione in termini normativi della portata applicativa del regime della detrazione dell'Iva nella materia in esame".*

Tale orientamento è stato ribadito dalla [sentenza n. 14179 del 24.05.2019](#), che ha richiamato espressamente le conclusioni raggiunte dai giudici di legittimità nella precedente pronuncia, cosicché deve intendersi **confermato il principio di diritto** contenuto nella [sentenza n. 24001/2018](#), secondo cui *"la previsione di cui all'articolo 6, comma 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, introdotta dall'articolo 1, comma 935, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, nella parte in cui prevede che, in caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, resta fermo il diritto del cessionario o committente alla detrazione, ai sensi degli articoli 19 e seguenti del DPR n. 633/1972, non ha efficacia retroattiva né può ad essa riconoscersi valore di norma interpretativa".*

Con l'intervento normativo operato in sede di conversione del **D.L. 34/2019**, l'orientamento giurisprudenziale di cui sopra viene superato, riconoscendo **l'applicazione retroattiva** delle disposizioni introdotte dalla Legge di Bilancio 2018 **non solo per ciò che riguarda le sanzioni, ma anche per la detrazione.**

Del resto, la nuova previsione intende adeguare il sistema nazionale al diritto dell'Unione, sulla scia delle modifiche che hanno portato il legislatore italiano ad introdurre l'[articolo 30-ter D.P.R. 633/1972](#), garantendo il **principio di effettività del diritto di detrazione** e, quindi, la **neutralità dell'imposta**, che è un obiettivo fondamentale della disciplina dell'Iva, tutelato dalla **Direttiva n. 2006/112/CE (circolare Assonime n. 12 del 31 maggio 2018)**.

Resta, sullo sfondo, da chiarire quale sia l'**ambito oggettivo di applicazione** del novellato [articolo 6, comma 6, D.Lgs. 471/1997](#); in particolare, se il medesimo debba intendersi riferito ai soli casi di applicazione di un'aliquota superiore a quella corretta, come sembrerebbe desumersi dal tenore letterale della norma, oppure anche alle ipotesi in cui l'operazione sia stata **erroneamente considerata imponibile, anziché esente, non imponibile o non soggetta**.

In tal senso, oltre alla [circolare della Guardia di Finanza n. 114153 del 13.04.2018](#), si è espressa **Assonime** nella richiamata **circolare n. 12/2018**.

**L'interpretazione più restrittiva non viene ritenuta rispondente alla ratio e alla logica della norma**, in quanto – ove confermata dall'**Agenzia delle Entrate** – **"sarebbe difficile trovare una giustificazione sistematica al principio secondo cui sia detraibile l'imposta applicata in misura**

**superiore a quella dovuta, e non anche quella non dovuta per altri motivi, ad esempio perché, l'operazione in questione è esente o non imponibile, o addirittura esclusa (...). Anche in tali situazioni, infatti, risulta applicata un'imposta superiore a quella effettivamente dovuta secondo la disciplina del tributo (...)".**

A ben vedere, ci sarebbe spazio per ritenere che l'operatività delle nuove disposizioni resti limitata alle ipotesi in cui l'errore commesso dal fornitore riguardi un'**operazione rientrante nel campo di applicazione dell'imposta**, indebitamente considerata come **imponibile** quando, invece, era **esente** o **non imponibile** o, anche, **soggetta ad una aliquota inferiore a quella applicata**.

In effetti, è sufficiente passare in rassegna le numerose casistiche affrontate dalla **Corte di giustizia** per rendersi conto come sia del tutto **fuorviante** applicare in maniera generalizzata il **principio di indetraibilità** discendente dalla previsione dell'[articolo 203 Direttiva 2006/112/CE](#) e del corrispondente [articolo 21, comma 7, D.P.R. 633/1972](#) ([causa C-111/14, GST – Sarviz Germania; causa C-424/12, Fatorie; causa C-138/12, Rusedespred; causa C-643/11, LVK-56](#)).

Master di specializzazione

## IVA NAZIONALE ED ESTERA

Scopri le sedi in programmazione >

## DICHIARAZIONI

---

### ***ISA: nel quadro A attenzione particolare all'indicazione di amministratori e soci***

di Fabio Garrini

Il **quadro A** del modello **Isa** richiede l'indicazione delle informazioni relative al **personale impiegato** nell'attività; tali informazioni sono per la maggior parte ricavate dai prospetti rilasciati da chi si occupa delle **paghe dell'impresa**.

Quando ci si trova a compilare il quadro nel modello relativo ad una **società**, occorre però prestare particolare attenzione ai righi che accolgono i dati relativi ad **amministratori e soci** che svolgono la propria attività a favore della società (**in particolare A09 – A10 e A11**); per tali quadri le **istruzioni** forniscono delle **indicazioni specifiche**.

#### **I soci amministratori**

Nella **compilazione del quadro A** degli **Isa relativi alle società** occorre focalizzare l'attenzione su tre righi:

- il **rgo A09**, destinato ai **soci amministratori**;
- il **rgo A10** destinato ai **soci non amministratori**;
- il **rgo A11** invece dedicato agli **amministratori non soci**.

Per i primi due righi sono previsti due campi: in **colonna 1 va indicato il numero di soggetti**, mentre in **colonna 2 va indicata la somma delle percentuali dell'apporto di lavoro prestato complessivamente da tali soggetti**.

In relazione a dette percentuali le **istruzioni** forniscono le seguenti **indicazioni**: devono essere determinate utilizzando come parametro di riferimento **l'apporto di lavoro fornito da un dipendente che lavora a tempo pieno per l'intero periodo d'imposta**.

Con riferimento ai **soci amministratori**, di cui al rigo **A09**, sono fornite due indicazioni:

- le informazioni relative all'attività esercitata dal socio amministratore devono essere fornite in corrispondenza del rigo **"Soci amministratori" indipendentemente dalla natura del rapporto intrattenuto con la società** (collaborazione coordinata e continuativa, lavoro dipendente, altri rapporti). Questo significa che se il socio amministratore fosse inquadrato con **rapporto di collaborazione**, **andrebbe comunque indicato al rigo A09 e non al rigo A04**.

- con riferimento alla **percentuale di lavoro prestato**, ci si deve riferire solo all'apporto di lavoro prestato dai **soci amministratori per l'attività inherente tale qualifica, nonché per le ulteriori attività prestate da tali soggetti nel medesimo ambito societario, diverse da quelle inerenti la qualifica di amministratore, anche qualora per le stesse non fosse previsto un corrispettivo**.

Nella [circolare 30/E/2012](#) (i cui chiarimenti sono espressamente richiamati dalle istruzioni agli Isa) viene fatto il seguente esempio: *“Ad esempio, se il socio amministratore svolge per il 60% l’attività di amministratore e per il 40% altra attività non retribuita, la percentuale che si dovrà indicare è pari al 100%.”*

Nel rigo **A10 (soci non amministratori)** non devono essere indicati i soci che hanno percepito **compensi** derivanti da **contratti di lavoro dipendente** ovvero di **collaborazione coordinata e continuativa**.

Tali soci devono essere indicati nei righi appositamente previsti per il **personale retribuito** in base ai predetti **contratti di lavoro**.

Quindi, un **socio** che fosse **assunto a tempo pieno dalla società**, andrà indicato nel **rgo A01**, secondo le corrispondenti regole (numero delle giornate retribuite).

Parzialmente diversa, come detto, è la compilazione del **rgo A11**, relativo agli **amministratori non soci**, dove va indicato **solo il numero delle unità** e non la percentuale la lavoro prestato.

All'interno di tale rigo vanno indicati soltanto coloro che **svolgono l’attività di amministratore caratterizzata da apporto lavorativo direttamente afferente all’attività svolta dalla società e che non possono essere inclusi nei righi precedenti**.

Quindi, ad esempio, gli **amministratori assunti con contratto di lavoro dipendente a tempo pieno non dovranno essere inclusi in questo rigo**, bensì nel **rgo A01**.

Evidentemente questo rigo sarà compilato non troppo frequentemente.

Le istruzioni precisano inoltre che nel quadro A **non devono essere indicati i soci che apportano esclusivamente capitale**, anche se soci di società in nome collettivo o di società in accomandita semplice.

Al riguardo viene precisato che **non possono essere considerati soci di capitale** quelli per i quali sono versati **contributi previdenziali e/o premi per assicurazione contro gli infortuni**, nonché i soci che svolgono la **funzione di amministratori della società**.

Seminario di specializzazione

## ANTIRICICLAGGIO: APPROFONDIMENTO OPERATIVO SULLE NUOVE REGOLE TECNICHE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## ADEMPIMENTI

---

### ***Invio dei corrispettivi e Decreto crescita: la circolare delle Entrate***

di Euroconference Centro Studi Tributari

**In concomitanza con la pubblicazione**, sulla **Gazzetta Ufficiale**, della legge di conversione del Decreto crescita, l'Agenzia delle entrate ha pubblicato la [circolare 15/E/2019](#), dedicata alla **memorizzazione e alla trasmissione telematica dei corrispettivi**, e, più in particolare, alla **moratoria sulle sanzioni** prevista dall'[articolo 12-quinquies D.L. 34/2019](#) (c.d. “**Decreto crescita**”), introdotto in sede di conversione dalla [L. 58/2019](#).

Giova a tal proposito ricordare che la richiamata **disposizione normativa** prevede che “*I dati relativi ai corrispettivi giornalieri di cui al comma 1 sono trasmessi telematicamente all'Agenzia delle entrate entro dodici giorni dall'effettuazione dell'operazione, determinata ai sensi dell'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Restano fermi gli obblighi di memorizzazione giornaliera dei dati relativi ai corrispettivi nonché i termini di effettuazione delle liquidazioni periodiche dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 100. Nel primo semestre di vigenza dell'obbligo di cui al comma 1, decorrente dal 1° luglio 2019 per i soggetti con volume di affari superiore a euro 400.000 e dal 1° gennaio 2020 per gli altri soggetti, le sanzioni previste dal comma 6 non si applicano in caso di trasmissione telematica dei dati relativi ai corrispettivi giornalieri entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, fermi restando i termini di liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto*”.

I **soggetti passivi Iva** non ancora in possesso di un **registratore telematico** potranno quindi **trasmettere telematicamente i corrispettivi entro il mese successivo** a quello di effettuazione dell'operazione (le **modalità di trasmissione online** dei dati dei corrispettivi giornalieri saranno definite da uno **specifico provvedimento** del Direttore dell'Agenzia delle Entrate).

In tal caso, tuttavia, i soggetti passivi Iva dovranno adempiere temporaneamente all'obbligo di memorizzazione giornaliera dei corrispettivi mediante i **registratori di cassa già in uso** ovvero tramite **ricevute fiscali**: questa facoltà è ammessa **fino al momento di attivazione del registratore telematico** e, in ogni caso, non oltre la **scadenza del semestre** richiamato nel predetto [articolo 12-quinquies, comma 6-ter, D.L. 34/2019](#).

Resta fermo, inoltre, l'obbligo di rilascio al cliente dello **scontrino** e della **ricevuta fiscale** e l'**obbligo di tenuta del registro dei corrispettivi** fino alla messa in uso del **registratore telematico**.

Chiarisce poi l'Agenzia delle entrate che, **nel primo semestre di applicazione dell'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi**, sono esclusi

dall'applicazione delle sanzioni anche **"i soggetti passivi Iva che, pur avendo già tempestivamente messo in servizio il registratore telematico, effettuano la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione"**.

Dal punto di vista **operativo**, quindi, tutti i soggetti passivi Iva chiamati alla trasmissione telematica dei corrispettivi sin da oggi, **1° luglio**, potranno **trasmettere telematicamente i corrispettivi entro il 31 agosto** senza incorrere in sanzioni, **indipendentemente dalla messa in servizio o meno del registratore telematico**.

Sempre in tema di **corrispettivi telematici**, e sempre nella giornata di **sabato 29 giugno**, l'Agenzia delle entrate ha inoltre diffuso una **procedura web alternativa ai registratori di cassa telematici** per la **memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi**.

Il **nuovo servizio web dell'Agenzia**, disponibile nell'area riservata del portale **Fatture e Corrispettivi**, può essere utilizzato, oltre che da pc, anche tramite **tablet** e **smartphone** e consente ai soggetti interessati di predisporre **online** un **documento commerciale** e allo stesso tempo **memorizzare e inviare all'Agenzia delle Entrate i dati dei corrispettivi di ogni singola operazione effettuata**.

Più precisamente, **l'operatore Iva che effettua la cessione o prestazione deve verificare i suoi dati già precompilati e inserire i dati relativi all'operazione effettuata** (quantità, descrizione, prezzo unitario e aliquota Iva) e la **modalità di pagamento** (denaro contante o elettronico).

Il **documento** può, quindi, essere **stampato e consegnato al cliente** su carta oppure, se quest'ultimo è d'accordo, **inviauto via email** o con altra **modalità elettronica**.

Master di specializzazione

## LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE IN PRATICA

Scopri le sedi in programmazione >

## IMPOSTE SUL REDDITO

### ***Rent to buy: trattamento fiscale per i concedenti non imprenditori***

di Federica Furlani

L'[articolo 23 D.L. 133/2014](#) ha disciplinato nel nostro ordinamento il **contratto di godimento in funzione della successiva alienazione di immobili** (c.d. ***rent to buy***), contratto in base al quale viene conferito al conduttore l'**immediato godimento di un immobile**, rinviando al **futuro** l'eventuale **trasferimento della proprietà**, con imputazione di una parte dei canoni al corrispettivo del trasferimento.

Chiarimenti in merito alla **disciplina fiscale** da applicare alla suddetta fattispecie contrattuale sono stati forniti dalla [circolare 4/E/2015](#), che ha innanzitutto precisato che si tratta di un **negoziò giuridico complesso** caratterizzato:

- dal **godimento dell'immobile** per i periodi precedenti l'esercizio del diritto di acquisto, godimento che va assimilato, ai fini fiscali, alla **locazione**;
- dall'imputazione di una quota del canone a corrispettivo della successiva compravendita dell'immobile, che va ad assumere natura di **anticipazione del corrispettivo del trasferimento** e deve essere assimilato, ai fini fiscali, agli **acconti prezzo** della successiva vendita dell'immobile;
- dall'**esercizio del diritto di acquisto** (o eventuale mancato esercizio del diritto) dell'immobile, dove trova applicazione la normativa fiscale prevista per i **trasferimenti immobiliari**.

Definita l'operazione, soffermandoci sul **trattamento fiscale, per i concedenti che non agiscono in regime di impresa**, previsto durante la fase di concessione in **godimento dell'immobile**: la relativa quota di **canone percepita**, non essendo corrispettivo del trasferimento della proprietà dell'immobile stesso, deve essere assoggettata a imposizione in base alla **disciplina dei redditi fondiari**, essendo assimilata, ai fini fiscali, alla locazione.

L'[articolo 26 Tuir](#) prevede che *“i redditi fondiari concorrono indipendentemente dalla percezione, a formare il reddito complessivo dei soggetti che possiedono gli immobili a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale... per il periodo d'imposta in cui si è verificato il possesso”*.

Le **quote dei canoni** previste a fronte del godimento dell'immobile devono pertanto considerarsi per il proprietario/concedente **redditi di fabbricati da assoggettare ad Irpef** in base alle regole dettate dall'[articolo 37, comma 4-bis, Tuir](#) per le locazioni, secondo cui se il canone risultante dal contratto di locazione, ridotto forfetariamente del 5%, è superiore al reddito medio ordinario (rendita catastale rivalutata), il reddito imponibile è quello del canone di locazione al netto di tale riduzione.

**In alternativa al regime ordinario**, il proprietario di unità immobiliari abitative locate ad uso abitativo può optare per il **regime della “cedolare secca”**, che comporta l'assoggettamento del canone di locazione ad una **imposta sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali**, nonché delle **imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione** (21%).

Qualora, successivamente, il conduttore eserciti il **diritto di acquisto** – e si proceda, dunque al **trasferimento di proprietà del bene** – per il concedente il corrispettivo del trasferimento dell'immobile deve essere assoggettato ad imposizione in base alla disciplina dei **redditi diversi** di cui all'[articolo 67, comma 1, lett. b, Tuir](#) che attrae a tassazione le *“plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni”*, da determinarsi, ai sensi dell'[articolo 68, comma 1, Tuir](#), quale **differenza positiva tra il corrispettivo percepito**, comprensivo delle quote del canone imputate ad acconto prezzo, e il **costo di acquisto dell'immobile**.

Le **quote del canone imputate ad acconto prezzo**, costituendo **parte del corrispettivo del trasferimento**, devono essere assoggettate a imposizione in base alla citata disciplina dei **redditi diversi**.

Tali **quote** diventeranno quindi **imponibili** per il proprietario/concedente non durante il periodo di godimento, ma **al momento della cessione dell'immobile**, ossia quando il conduttore si avvale del diritto di acquistarlo, al ricorrere delle condizioni previste dal [citato 67](#), tra cui quella della **cessione entro il termine di 5 anni dall'acquisto o costruzione**.

Se invece la cessione dell'immobile interviene in una **data successiva**, il corrispettivo che il proprietario riceve **non rileva ai fini delle imposte dirette**.

Ad esempio, nei confronti di un contribuente che ha acquistato un immobile il **3 settembre 2014** e successivamente lo concede in locazione mediante il contratto di *rent to buy*, l'eventuale **plusvalenza** è assoggettata a tassazione, come reddito diverso, se il trasferimento della proprietà dell'immobile avviene entro il **2 settembre 2019**.

Infine, nell'ipotesi cui il conduttore **non eserciti il diritto di acquistare l'immobile** entro il termine prestabilito, la restituzione da parte del proprietario delle quote dei canoni imputata ad acconto prezzo non assume alcuna rilevanza reddituale.

La **parte dell'acconto prezzo eventualmente trattenuta dal proprietario**, al fine di remunerarlo per il diritto di acquisto concesso al conduttore in sede di stipula del contratto, costituirà un **reddito diverso**, derivante dall'assunzione di obblighi di permettere ai sensi dell'[articolo 67, comma 1, Tuir](#), imponibile per un importo corrispondente a quanto trattenuto.

Nella diversa ipotesi di **risoluzione del contratto per inadempimento del conduttore**, le quote dei canoni imputate ad acconto prezzo, eventualmente trattenute dal concedente a titolo di **indennità** se non è stato diversamente convenuto nel contratto, costituiranno per il concedente **redditi diversi** derivanti dall'**assunzione di obblighi riconducibili a quelli di fare**,

non fare e permettere, di cui all'[articolo 67, comma 1, lett. l\), Tuir.](#)

Seminario di specializzazione

## LE VALUTAZIONI DOPO L'INTRODUZIONE DEI PIV: DALLA TEORIA ALLA PRATICA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)