



NEWS

Euroconference

Edizione di venerdì 12 Aprile 2024

CASI OPERATIVI

Locazione dell'immobile da parte del nudo proprietario: a chi vengono imputati i canoni?
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

La regolarizzazione del magazzino: adempimenti contabili e dichiarativi
di Mauro Muraca

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Cessione di immobile strumentale compreso nell'azienda
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

LA LENTE SULLA RIFORMA

Concordato biennale: è un'opportunità da cogliere?
di Angelo Ginex

IMPOSTE SUL REDDITO

Nella sublocazione breve in cedolare secca i costi non si deducono
di Cristoforo Florio



CASI OPERATIVI

Locazione dell'immobile da parte del nudo proprietario: a chi vengono imputati i canoni?

di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA ALLA RIFORMA FISCALE

Servizio editoriale mensile di aggiornamento e approfondimento sulle novità più rilevanti

[scopri l'offerta valida fino al 31 marzo! >](#)



Piero Bianchi è usufruttuario dell'immobile abitativo, la cui nuda proprietà è posseduta dal figlio Nicola Bianchi.

Nicola, dopo avere ricevuto un assenso da parte del padre, intende locare a terzi l'immobile.

È consentita l'applicazione della cedolare?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRACTICO...](#)



FiscoPratico



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

La regolarizzazione del magazzino: adempimenti contabili e dichiarativi

di Mauro Muraca

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle società di capitali

[Scopri di più](#)



Normativa

L. 488/1999

Articolo 1, comma da 78 a 85, L. 213/2023

Articolo 92, Tuir

Articolo 85, comma 1, lett. a) e b), Tuir

Prassi amministrativa

circolare n. 115/E/2000

Prassi contabile

Principio contabile OIC 29

Sulla falsa riga di quanto già previsto in passato con la L. 488/1999, **l'articolo 1, comma da 78 a 85, L. 213/2023** (Legge di bilancio 2024) ha riproposto, a favore dei **soli esercenti attività di impresa che non adottano i principi contabili internazionali** (Ias/Ifrs), la possibilità di **regolarizzare le esistenze iniziali di magazzino alla data dell'1.1.2023**, determinandone la corretta valutazione alla situazione di giacenza effettiva.

Rimanenze di magazzino regolarizzabili



Possono essere regolarizzabili, le **esistenze iniziali** di cui all'[articolo 92, Tuir](#), che rinvia ai beni indicati all'[articolo 85, comma 1, lett. a\) e b\), Tuir](#), vale a dire:

- **i beni al cui scambio** è diretta l'attività dell'impresa (merci);
- **le materie prime** e sussidiarie;
- **i semilavorati**;
- **gli altri beni mobili, esclusi quelli strumentali**, acquistati o prodotti per essere **impiegati nella produzione**.



Nota bene

Non sono interessate, invece, dalla **regolarizzazione in esame**:

- le esistenze iniziali relative alle **opere, forniture e servizi di durata ultrannuale**, di cui all'[articolo 93, Tuir](#);
- le **commesse di durata inferiore ai 12 mesi** (non ancora ultimate al termine dell'esercizio) e che sono valutate **in base alle spese sostenute**, a norma dell'[articolo 92, comma 6, Tuir](#).

Le modalità di regolarizzazione del magazzino

Si può procedere all'adeguamento delle esistenze iniziali di magazzino mediante:

- **l'eliminazione** delle **esistenze iniziali di quantità o valori superiori** a quelli effettivi;

Le rimanenze possono risultare **superiori a quelle effettive** in caso di sovrastima del magazzino, al fine di **“occultare”** eventuali **perdite di esercizio**, ovvero per celare presunte **“vendite in nero”**.

- **l’iscrizione** delle **esistenze iniziali in precedenza omesse**.

Le esistenze iniziali possono risultare inferiori (per valori o quantità) rispetto a quelle effettive, a causa della **mancata contabilizzazione dei costi di acquisto**.



Nota bene



L'adeguamento può riguardare **ipotesi di eliminazione** di talune esistenze e **contemporaneamente l'iscrizione di altre esistenze iniziali**.

Eliminazione esistenze iniziali

La procedura di regolarizzazione del magazzino consente, previo versamento dell'Iva e di un'imposta sostitutiva (dell'Irpef, dell'Ires e dell'Irap):

- di **eliminare le quantità fisiche dei beni** risultanti dalla contabilità in misura superiore a quelle effettive ovvero;
- di **ridurre i costi unitari di valutazione dei beni** effettivamente esistenti in magazzino, poiché superiori a quelli effettivi.

L'Iva da versare per la regolarizzazione del magazzino è determinata **applicando l'aliquota media riferibile all'anno 2023** all'ammontare che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per un coefficiente di maggiorazione **specifico per ogni attività** (che verrà determinato da un Decreto dirigenziale di prossima pubblicazione).



Nota bene

Il costo dell'adeguamento Iva è determinato **applicando l'aliquota media Iva per il 2023 all'ammontare dei ricavi presunti**, che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per il coefficiente di maggiorazione **stabilito per ciascuna attività**.

Esempio

- Attività esercitata: commercio al dettaglio di abbigliamento
- Valore contabile esistenze iniziali 1.1.2023: 40.000 euro = (n. 400 unità x 100 euro cad);
- Valore effettivo esistenze iniziali 1.1.2023: 30.000 euro = (n. 300 unità x 100 euro cad).
- Importo da eliminare = (valore contabile – valore effettivo) = (euro 40.000 – euro 30.000) = euro 10.000.
- Coefficiente di maggiorazione previsto per la previgente disciplina (l. 488/1999): 1,20
- Ricavi presunti = (importo da eliminare x coefficiente di maggiorazione) = (euro 10.000 x 1,20) = euro 12.000



- Aliquota media 2023: 22%
- Iva da versare = (ricavi presunti x aliquota media 2023) = (euro 12.000 x 22%) = 2.640 euro

L'imposta sostitutiva dell'Irpef, Ires e Irap, si determina, invece, **applicando l'aliquota del 18% alla differenza tra:**

- il **valore eliminato** moltiplicato per il coefficiente di maggiorazione e;
- il **valore del bene eliminato**.

Esempio

- Imposta sostitutiva Ires/Irpef e Irap: 18%
- Base imponibile imposta sostitutiva = (ricavi presunti – importo da eliminare) = (euro 12.000 – euro 10.000) = euro 2.000;
- Imposta sostitutiva: (Base imponibile imposta sostitutiva x 18%) = (euro 2.000 x 18%) = euro 360;
- Costo regolarizzazione del magazzino: (Iva da adeguamento + costo sostitutiva) = (euro 2.640 + euro 360) = euro 3.000



Nota bene

L'imposta sostitutiva del 18% è indeducibile dalle imposte sui redditi (e relative addizionali) **nonché dall'Irap**.

Iscrizione esistenze iniziali

La **regolarizzazione di un magazzino sottostimato**, ovvero che presenta esistenze iniziali inferiori (per valori o quantità) rispetto a quanto rilevato in contabilità, comporta unicamente il **versamento dell'imposta sostitutiva del 18 % sul nuovo valore iscritto** e nessun versamento è richiesto a titolo di Iva, la quale si presume andata “persa”, stante la mancata contabilizzazione del documento di acquisto. Inoltre, **non assume rilevanza il coefficiente di maggiorazione**.



Nota bene

Inoltre, **non assume rilevanza il coefficiente di maggiorazione**, ai fini della determinazione della base imponibile su cui applicare l'imposta sostitutiva del 18%.

Esempio

- Attività esercitata: commercio al dettaglio di abbigliamento
- valore contabile esistenze iniziali 1.1.2023: 40.000 euro = (n. 400 X 100 EURO cad.)
- valore effettivo esistenze iniziali 1.1.2023: 60.000 euro = (n. 600 X 100 EURO cad.)
- Importo da iscrivere = (valore effettivo – valore contabile) = (euro 60.000 – euro 40.000) = euro 20.000
- Imposta sostitutiva Ires/Irpef e Irap: 18%
- Base imponibile imposta sostitutiva = importo da iscrivere = euro 20.000
- Imposta sostitutiva: (Base imponibile imposta sostitutiva x 18%) = (euro 20.000 x 18%) = euro 3.600
- Costo regolarizzazione del magazzino: = costo sostitutiva = euro 3.600

Profili contabili della regolarizzazione del magazzino

Sotto il profilo prettamente contabile, il maggiore o minore valore di magazzino esistente alla data dell'1.1.2023 (rispetto a quello indicato in sede di apertura dei conti), **deve essere rilevato nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31.12.2023**.



Nota bene

Nelle more della precedente disciplina di regolarizzazione, contemplata dalla L. 488/1999, l'Agenzia delle entrate ha affermato che la **rappresentazione contabile è “libera”** da un punto di vista fiscale (**circolare n. 115/E/2000**), mentre la dottrina si era espressa differentemente, dando preferenza al **passaggio a conto economico**:

- **rilevando sopravvenienze attive** (o passive) per operare la correzione;
- **imputando l'impatto reddituale della stessa**, all'esercizio in cui si procedeva alla correzione stessa.

L'operazione avrebbe generato, infatti, una **diminuzione di patrimonio netto**, ma non un onere



fiscalmente deducibile, comportando una **variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi**, pari all'importo transitato a conto economico per effetto dell'eliminazione delle esistenze di magazzino.

Per quanto concerne la procedura di regolarizzazione del magazzino riproposta dalla Legge di Bilancio 2024, è ammesso anche il **ricorso ai criteri contabili** introdotti di recente **dal principio contabile OIC 29 in materia di correzione di errori contabili**, atteso che l'adeguamento non è causato da un cambiamento di principi contabili, ma dall'esistenza di dati di bilancio originariamente esposti sulla base di una **non corretta applicazione delle norme**.

La rappresentazione contabile della regolarizzazione del magazzino

Ricondotta la fattispecie della regolarizzazione del magazzino (ex L. 213/2023) nell'ambito applicativo del citato principio contabile OIC 29, occorre stabilire **se l'errore commesso** nella sopravalutazione o sottovalutazione delle rimanenze finali è qualificabile, o meno, come **errore "rilevante"**, poste le differenti modalità di rilevazione contabile.

Infatti, **solo in caso di errore non rilevante** è possibile utilizzare il passaggio a conto economico, e nel caso in oggetto – in cui si parla di sottovalutazione o sopravalutazione del magazzino – **è pacifico** che non si è in presenza di un errore irrilevante, bensì di un **errore rilevante**.

Pertanto, l'importo della rettifica (in meno o in più) apportata alle esistenze iniziali deve essere **iscritta sul saldo di apertura del Patrimonio netto** del bilancio dell'esercizio **in corso al 30.9.2023**, vale a dire **dell'esercizio in cui si individua l'errore**. In altre parole, la correzione non può che indirizzarsi al **patrimonio netto** o, meglio, alle **riserve di utili che sussistono alla data dell'1.1.2023** (primo giorno del periodo in cui avviene la correzione).



Nota bene

In particolare, il patrimonio netto di apertura dell'esercizio chiuso al 31.12.2023 dovrà essere:

- **ridotto**, nell'ipotesi di eliminazione di esistenze iniziali di quantità o **valori superiori a quelli effettivi**, ovvero;
- **aumentato**, in caso di iscrizione di esistenze iniziali in **precedenza omesse**.

Incremento del magazzino: scritture contabili

Il principio contabile OIC 29 suggerisce di movimentare, con priorità, **le riserve di utili**, ovvero



altre riserve del patrimonio netto se più appropriata. In presenza di un **magazzino sottostimato**, la correzione non **potrà certamente tradursi nella creazione** di una riserva di capitale (poiché l'errore non dipende da una mancata contabilizzazione di apporti dei soci), ma più propriamente **di una riserva di utili**.

Si tratta di una riserva che, pur non avendo scontato alcuna imposizione "ordinaria" (l'imposizione è rappresentata dalla imposta sostitutiva del 18%), **non va considerata in sospensione di imposta**, ma una ordinaria riserva di utili che, se generata da società di capitali, avrà quale naturale conseguenza **la tassazione in capo ai soci se distribuita**.

La **scrittura contabile** alla data dell'1.1.2023 sarà la seguente:

Esistenze iniziali	A	Riserve di utili
--------------------	---	------------------

Riduzione del magazzino: scritture contabili

In presenza di un magazzino sovrastimato, rispetto alle giacenze effettive, occorrerà far recepire la regolarizzazione tramite una **necessaria riduzione di patrimonio netto** che deve essere imputata **prima di tutto alle riserve di utile** e, in caso di incapienza, **alle altre riserve**.

Questa correzione di regola ha come contropartita l'emersione di un debito (ipotesi che si verifica quando viene rilevato, ora per allora, un componente negativo non contabilizzato), mentre nel caso in esame **la contropartita dovrebbe essere proprio il magazzino iniziale**.

La scrittura contabile all'1.1.2023 **sarà la seguente**:

Riserve di utili	A	Esistenze iniziali
------------------	---	--------------------



Nota bene

Resta inteso che, dal momento che la correzione non transita a Conto economico, nessuna variazione (in aumento o in diminuzione) dovrà essere operata nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui viene corretto l'errore (modelli Redditi 2024 e modello Irap 2024), al **fine di neutralizzare la componente reddituale irrilevante**.

Termini di versamento dell'imposta sostitutiva

L'adeguamento delle rimanenze deve essere richiesto all'interno della dichiarazione dei redditi relativa al **periodo di imposta in corso al 30.9.2023**. Conseguentemente, gli elementi



posti a base della regolarizzazione devono essere indicati nelle apposite sezioni del **quadro RS del modello Redditi 2024**, in relazione al periodo di imposta 2023. In particolare, occorrerà compilare la sezione XXVII del quadro RQ righi da RQ110 a RQ 112 rubricato “*imposta sull’adeguamento delle esistenze iniziali di beni*”

SEZIONE XXVII

Imposta
sull’adeguamento
delle esistenze iniziali
di beni

	RQ110 Eliminazione esistenze iniziali - IVA	Valore maggiorato	Aliquota	Imposta	
		1 ,00	2	3 ,00	
	RQ111 Eliminazione esistenze iniziali - IRES e IRAP	Valore maggiorato	Valore eliminato	Differenza	Imposta
		1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
	RQ112 Esistenze iniziali omesse	Valore iscritto		Imposta	
		1 ,00	2	3 ,00	

Le imposte dovute devono essere versate in due rate di pari importo. In particolare:

- **la prima rata** (pari al 50%), entro il termine previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi relative al periodo di imposta 2023, ovvero **entro il prossimo 30.6.2024** (soggetti solari);
- **la seconda rata** (pari al 50%), entro il termine di versamento della seconda o unica rata dell’acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo di imposta 2024, ovvero **entro il prossimo 30.11.2024** (soggetti solari).



Nota bene

In caso di mancato pagamento delle imposte nei termini, consegue **l’iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme non pagate**, nonché di sanzioni e interessi conseguenti all’adeguamento effettuato.

Effetti della regolarizzazione

L’adeguamento delle rimanenze **non rileva ai fini sanzionatori di alcun tipo**. In particolare:

- i valori risultanti dalle variazioni sono riconosciuti, a decorrere dal **periodo di imposta in corso al 30.9.2023, sia ai fini civilistici sia ai fini fiscali**;
- i valori iscritti o eliminati non possono essere utilizzati ai fini dell’accertamento relativo a periodi di imposta **precedenti a quello in corso al 30.9.2023**.



Nota bene

L'adeguamento non ha rilevanza, inoltre, sui processi verbali di constatazione consegnati e sugli accertamenti notificati **fino alla data di entrata in vigore della disposizione**.



OPERAZIONI STRAORDINARIE

Cessione di immobile strumentale compreso nell'azienda

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Seminario di specializzazione

Aspetti fiscali nella valutazione d'azienda

[Scopri di più](#)

L'operazione di trasferimento di un **complesso aziendale** (cessione o conferimento) può riguardare anche **un insieme di beni che ricomprende anche un fabbricato** (tipicamente quello utilizzato per lo svolgimento dell'attività da parte del dante causa). In tale ambito, è necessario domandarsi se **la presenza di un immobile strumentale**, all'interno del perimetro del compendio aziendale ceduto, **comporti l'applicazione della disciplina prevista**, ai fini **delle imposte di registro** e di quelle ipotecarie e catastali, per il **trasferimento di tali beni**, ossia l'imposta di **registro in misura fissa** e l'imposta **ipo-catastale** nella **misura del 4%**. È opportuno, a tal fine, ricordare le disposizioni Iva di cui all'[articolo 10, n. 8-ter, D.P.R. 633/1972](#), e soprattutto dell'articolo 1-bis, della Tariffa allegata al D.Lgs. 347/1990, in merito agli **immobili strumentali**. In particolare, l'[articolo 10, n. 8-ter, D.P.R. 633/1972](#), introduce una **deroga al regime di esenzione Iva**, con conseguente imponibilità Iva (in molti casi con il sistema del reverse charge), nelle seguenti ipotesi:

- cessioni effettuate **entro cinque anni dall'ultimazione della costruzione** (o ristrutturazione), da parte delle **imprese costruttrici** (o ristrutturatici);
- cessioni effettuate **oltre cinque anni** dall'ultimazione dei lavori di costruzione o ristrutturazione, ma con **opzione per l'imponibilità Iva**;
- cessioni effettuate da imprese che **non hanno costruito o ristrutturato l'immobile con opzione per l'Iva nell'atto di cessione**.

In buona sostanza, a parte l'ipotesi del **bene ceduto entro cinque anni** dall'ultimazione dei lavori da parte dell'impresa che lo ha costruito o ristrutturato, in tutti gli altri casi **l'Iva è applicata per opzione**, ed in regime di inversione contabile **se l'acquirente è un soggetto passivo Iva**.

A fianco del descritto trattamento Iva, è da segnalare la regola di applicazione dell'imposta ipotecaria e catastale. Infatti, l'[articolo 35, comma 10-bis, D.L. 223/2006](#), modificando le disposizioni del D.Lgs. 347/1990, dispone che, **per tutte le cessioni di immobili strumentali**, di cui all'[articolo 10, n. 8-ter, D.P.R. 633/1972](#), sia **esenti che imponibili Iva**, si applica **l'imposta ipotecaria del 3% e catastale dell'1%**. Ora, alla luce di quanto esposto, è necessario verificare la **corretta tassazione della cessione del fabbricato strumentale unitamente all'azienda**,



soprattutto per quanto riguarda le imposte ipotecarie e catastali. In particolare, si deve comprendere se **le stesse si applichino nella misura del 4%**, in quanto ancorata ad un **trasferimento di immobile strumentale** di cui al n. 8-ter, dell'[articolo 10, D.P.R. 633/1972](#), ovvero nella misura “ordinaria” di **euro 50 ciascuna**.

La risposta deve essere ricercata nel **corretto campo di applicazione** dell'[articolo 10, n. 8-ter, D.P.R. 633/1972](#), poiché solo **per tali cessioni si rende applicabile**, in forza di espresso richiamo, l'imposta ipotecaria e catastale nella **misura del 4% (3% + 1%)**. Ora, la citata disposizione prende in considerazione le cessioni di immobili strumentali **poste in essere da soggetti Iva**, ossia operazioni rientranti nel campo di **applicazione dell'Iva**, in quanto dotate dei presupposti **oggettivo, soggettivo e territoriale**. Infatti, anche se in qualche caso tali operazioni sono esenti, è bene rammentare che comunque presentano tutti i requisiti previsti dal D.P.R. 633/1972, e quindi si tratta di **operazioni rilevanti ai fini Iva**.

Al contrario, la cessione d'azienda è **operazione espressamente esclusa dall'Iva**, ossia “fuori campo”, per carenza del presupposto oggettivo, poiché l'[articolo 2, comma 3, lett. b\), D.P.R. 633/1972](#), esclude espressamente dal **novero delle cessioni di beni i trasferimenti di azienda**. Alla luce di tali considerazioni, si deve concludere nel senso che **la cessione di immobile nell'ambito del trasferimento d'azienda non possa rientrare nella fattispecie** di cui all'[articolo 10, n. 8-bis, D.P.R. 633/1972](#), in quanto **esclusa da Iva**, con conseguente applicazione dell'imposta ipotecaria e catastale nella misura di 50 euro ciascuna (**unitamente all'imposta di registro del 9%**), e **non del 4% sul valore dell'immobile**.



LA LENTE SULLA RIFORMA

Concordato biennale: è un'opportunità da cogliere?

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Riforma fiscale: le novità del contenzioso

Gestire il nuovo contenzioso, come delineato dal D.Lgs. 220/2023

Scopri di più

La procedura di **concordato preventivo biennale**, introdotta dal **D.Lgs. 13/2024** allo scopo di favorire l'**adempimento spontaneo** dei contribuenti, mira a spostare il *focus* del **prelievo tributario** sulla **predeterminazione dei redditi**.

In via generale, tale procedura interessa i **contribuenti di minori dimensioni** che siano **titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni nel territorio dello Stato**.

Sotto il profilo procedimentale, è previsto che l'Agenzia delle entrate formuli una **proposta di definizione biennale** del reddito prodotto, sulla base dei **dati dichiarati**, delle **informazioni disponibili** e degli **ulteriori dati già presenti** nelle banche dati della **medesima amministrazione** e di **altri soggetti pubblici**.

Tutto ciò (almeno sulla carta) dovrebbe avvenire nel rispetto della **capacità contributiva** del singolo contribuente (resta da capire come).

Con il nuovo **modello CPB 2024/2025**, l'Agenzia delle entrate ha individuato le **modalità** e i **dati** da comunicare telematicamente ai fini **dell'accesso al concordato preventivo biennale**.

Il modello dovrà essere **presentato congiuntamente al modello ISA**, in sede di dichiarazione dei redditi (**modello Redditi 2024**) e, ovviamente, solo se il contribuente intenderà aderire al concordato preventivo biennale per i **periodi di imposta 2024 e 2025**.

Diversamente, i **contribuenti in regime forfetario** potranno accettare il reddito proposto dall'Agenzia delle entrate direttamente con il **modello Redditi 2024**, attraverso la compilazione della nuova sezione VI inserita all'interno del quadro LM.

La proposta viene **comunicata al contribuente** mediante l'ausilio di **strumenti informatici**, che l'Agenzia delle entrate, entro il 1° aprile di ciascun anno, mette a disposizione dei contribuenti o dei loro intermediari, al fine di acquisire i dati necessari all'elaborazione di una proposta di concordato.



I suddetti **programmi informatici**, in relazione ai **periodi di imposta 2024 e 2025**, saranno resi **disponibili** rispettivamente **entro il 15.6.2024** ed **entro il 15.4.2025** (sono ormai quasi pronti).

Il contribuente è tenuto a prestare **adesione** alla proposta di concordato entro il termine di cui all'[articolo 17, comma 1, D.P.R. 435/2001](#), ovvero **entro il termine per il versamento del saldo delle imposte sui redditi e dell'Irap (30 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione)**.

Tuttavia, nel primo anno di applicazione dell'istituto (quindi, **nel periodo di imposta 2024**), il contribuente può prestare **adesione** alla proposta di concordato **entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale dei redditi (15.10.2024)**, ai sensi dell'[articolo 38, D.Lgs. 13/2024](#).

Il legislatore ha poi previsto **specifiche regole** di applicazione della procedura di concordato preventivo biennale a seconda che si tratti di **contribuenti** esercenti attività d'impresa, arti o professioni **soggetti agli indici sintetici di affidabilità**, ovvero che **aderiscono al regime forfettario**.

Con specifico riferimento ai **contribuenti soggetti agli indici sintetici di affidabilità** di cui all'[articolo 9-bis, D.L. 50/2017](#), è stabilito che possono accedere al **concordato biennale** coloro che, in relazione al periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta:

- **non hanno debiti tributari**;
- comunque, nel rispetto del termine per il versamento del saldo delle imposte sui redditi e dell'Irap e, nel primo anno di applicazione dell'istituto, di quello per la presentazione della dichiarazione annuale dei redditi, hanno **estinto i debiti di importo complessivamente pari o superiori a 5.000 euro per tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate**, compresi interessi e sanzioni, ovvero per contributi previdenziali definitivamente accertati con sentenza irrevocabile o con atti impositivi non più soggetti a impugnazione. Non concorrono al predetto limite i **debiti oggetto di provvedimenti di sospensione o rateazione** sino a decadenza dei relativi benefici secondo le specifiche disposizioni applicabili.

Una volta intervenuta **l'accettazione** della proposta di concordato, il contribuente assume **l'impegno a dichiarare gli importi concordati** per cui, laddove non versi le imposte dovute e allo stesso comunicate a seguito di **controllo automatizzato** ex [articolo 36-bis, D.P.R. 600/1973](#), l'Agenzia delle entrate provvede alla relativa **iscrizione a ruolo**.

Inoltre, è previsto che i contribuenti possono **dichiarare ulteriori componenti** positivi per migliorare **il punteggio di affidabilità fiscale**. In caso di punteggio inferiore a 8, il contribuente, interessato a rinnovare il "concordato biennale" per il **biennio successivo**, può, nella seconda annualità d'imposta del primo biennio, dichiarare **maggiori componenti positivi** per migliore il proprio punteggio ISA.

Tutti gli elementi sopra evidenziati, a mio avviso, dimostrano che la procedura di **concordato**



biennale si rivelerà poco appetibile e, quindi, **fallimentare**, in quanto strumento che si fonda su una **logica di predeterminazione dei redditi su base predittiva** che, allontanando il contribuente dal **principio di effettività della capacità contributiva**, difficilmente lo renderà disponibile ad accettare gli esiti incerti di una procedura di **standardizzazione preventiva** dei redditi.



IMPOSTE SUL REDDITO

Nella sublocazione breve in cedolare secca i costi non si deducono

di Cristoforo Florio

Seminario di specializzazione

Locazioni brevi e turistiche: le novità 2024

Scopri di più

Secondo quanto previsto dal comma 1, dell'[articolo 4, D.L. 50/2017](#), si intendono per **locazioni brevi** le locazioni di immobili ad uso abitativo di durata **non superiore a 30 giorni**, ivi incluse quelle che prevedono la prestazione dei servizi di **fornitura di biancheria e di pulizia dei locali**, stipulate da persone fisiche, **al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa**.

In base al successivo comma 3, della richiamata norma di legge, tale tipologia di contratti può essere stipulata **a titolo oneroso con soggetti terzi** anche **da parte del sublocatore** (che abbia a sua volta ricevuto l'immobile in virtù di un contratto di locazione) o del **comodatario dell'immobile** (che abbia a sua volta ricevuto l'immobile in virtù di un contratto di comodato).

Sul piano tributario, la normativa sulle c.d. “locazioni brevi” prevede un **peculiare trattamento fiscale dei canoni di locazione breve** (denominati dalla norma come “corrispettivi lordi”) **percepiti dal sublocatore o dal comodatario**.

In particolare, **con riferimento alla sublocazione**, la disciplina in commento dispone che i canoni di locazione breve percepiti dal sublocatore **possono essere assoggettati**, su opzione del sublocatore, alla c.d. “cedolare secca”, nonostante tali redditi non siano di tipo fondiario, in quanto appartengono al **novero dei redditi diversi** e, nello specifico, a quelli previsti dall'[articolo 67, comma 1, lettera h, Tuir](#).

A conferma di tale eccezione, infatti, l’Amministrazione finanziaria aveva a suo tempo chiarito, in sede di introduzione del regime della c.d. “cedolare secca” (e antecedentemente alle novità del D.L. 50/2017) che – come regola generale – il sistema di imposizione sostitutiva sui canoni di locazione **non poteva trovare applicazione con riferimento ai contratti di sublocazione di immobili**, in quanto i relativi redditi rientrano nella **categoria dei redditi diversi e non tra i redditi di natura fondiaria** ([circolare n. 26/E/2011](#)).

Con riferimento, invece, ai **corrispettivi lordi derivanti dai contratti di locazione breve** a titolo oneroso conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell’immobile da parte di terzi, la norma prevede **un’importante deroga** ai criteri generali di imputazione soggettiva dei



redditi fondiari fissati dall'[articolo 26, Tuir](#), disponendo che **detti corrispettivi siano assoggettabili alla cedolare secca in capo al comodatario**.

Lo strumento della “locazione breve”, dunque, consente di trasferire da un soggetto ad un altro **il carico fiscale derivante dalla concessione in locazione di un immobile**, senza il correlato trasferimento del diritto reale su tale immobile. Tale peculiarità costituisce **un’eccezione rispetto ai principi generali previsti nell’ambito dei redditi fondiari**; infatti, al di fuori dell’area delle “locazioni brevi”, l’Agenzia delle entrate ha avuto modo di chiarire, con la [risoluzione n. 394/E/2008](#), che dal punto di vista tributario, il contratto di comodato **non trasferisce la titolarità del reddito fondiario** dal comodante al comodatario; ciò in quanto il comodato, disciplinato dagli [articoli 1803 e ss. cod. civ.](#), è un contratto ad effetti “obbligatori” e non “reali” che fa nascere, a favore del comodatario, un **diritto “personale” di godimento** sulla cosa concessa in comodato, e non un “altro diritto reale”.

Pertanto, e come regola generale, anche nel caso in cui il comodatario stipuli, quale locatore, **un contratto di locazione**, la titolarità del reddito fondiario **non viene trasferita dal proprietario-comodante al comodatario-locatore**, per cui il reddito effettivo del fabbricato **deve essere imputato sempre in capo al proprietario dell’immobile**.

Nonostante le eccezioni sopra riportate, i corrispettivi lordi da contratti di locazione breve mantengono, tuttavia, la **loro natura di “redditi diversi”** di cui all'[articolo 67, comma 1, lettera h\), Tuir](#) e, pertanto, trova applicazione nei loro confronti la regola prevista dal successivo [articolo 71, comma 2, Tuir](#), in base al quale le **sudette tipologie di redditi sono costituite** “*(...) dalla differenza tra l’ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione (...)*”.

In buona sostanza, il **sublocatore/comodatario** di un contratto di locazione breve **può abbattere il corrispettivo lordo** percepito dei costi specificamente inerenti alla produzione di tale corrispettivo, con la possibilità di **conseguire un legittimo risparmio d’imposta**.

Tuttavia, qualora in relazione al contratto di locazione breve stipulato dal sublocatore/comodatario venga **esercitata l’opzione per la “cedolare secca”**, dovrà invece essere assoggettato a tassazione **il 100% del corrispettivo lordo relativo a detto contratto**, senza nessuna possibilità di portare in deduzione **alcun costo relativo all’immobile** (es. canone di locazione pagato dal conduttore/sublocatore al locatore).

Occorrerà, dunque, **operare un’attenta valutazione di convenienza fiscale** circa l’opzione o meno per il sistema di imposizione sostitutiva al 21% **da parte del sublocatore/comodatario, vista la possibilità** – in mancanza di opzione per la cedolare secca – **di abbattere il canone di locazione breve** di qualsiasi tipologia di **costo specificamente relativo alla produzione di quel reddito**. Resta in ogni caso da ricordare che, come chiarito nelle istruzioni ministeriali per la compilazione del Modello Redditi 2024 (periodo 2023), il contribuente dovrà conservare un apposito prospetto indicante distintamente **l’ammontare lordo dei corrispettivi, l’importo delle spese inerenti a tali corrispettivi ed il relativo reddito conseguito**, che dovrà essere **esibito o**



trasmesso all'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente, **su richiesta di quest'ultimo.**