



NEWS

Euroconference

Edizione di martedì 7 Maggio 2024

CASI OPERATIVI

Fruizione del c.d. superbonus e successiva ripresa dei lavori
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Come monitorare la partecipazione estera nel quadro RW
di Ennio Vial

BILANCIO

Il fabbricato di lusso può essere un rurale strumentale
di Luigi Scappini

BILANCIO

Legittima la deduzione dei crediti svalutati integralmente
di Francesca Benini

ACCERTAMENTO

Considerazioni sulla riforma dello Statuto del Contribuente
di Luigi Ferrajoli

CASI OPERATIVI

Fruizione del c.d. superbonus e successiva ripresa dei lavori

di Euroconference Centro Studi Tributari

 **FiscoPratico** La **piattaforma editoriale integrata** con l'**AI** per lo **Studio del Commercialista** [scopri di più >](#)

Una persona fisica nel 2022 esegue il rifacimento del cappotto e la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale esistenti fruendo del c.d. superbonus. Successivamente nel 2023 (con la stessa CILA) procede alla coibentazione del tetto e realizza impianto di condizionamento: può detrarre le relative spese? Come devono essere effettuate le comunicazioni all'ENEA?

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

**FiscoPratico**

Come monitorare la partecipazione estera nel quadro RW

di **Ennio Vial**

Master di specializzazione

Redditi esteri e monitoraggio fiscale nella dichiarazione dei redditi

[Scopri di più](#)

Le **partecipazioni detenute all'estero** devono essere generalmente **monitorate** nel **quadro RW**.

L'avverbio generalmente serve a ricordare che **vi sono dei casi in cui il monitoraggio non è richiesto**.

Potrebbe essere il caso delle **partecipazioni detenute per il tramite di una fiduciaria italiana** o – in generale – **un intermediario** consapevole incaricato di detenere l'investimento estero e di **applicare le ritenute alla fonte previste**.

Altro caso da ricordare, potrebbe essere **quello del frontaliero** che è **esonero in relazione a tutte le tipologie di investimenti detenute nel Paese in cui svolge l'attività lavorativa**. L'esonero, tuttavia, **non si estende al coniuge e ai parenti di primo grado**, in quanto la norma li esonera **solo in relazione al conto corrente** del parente frontaliero utilizzato **per l'accredito dello stipendio**.

Vogliamo di seguito proporre il **caso della compilazione del quadro RW** in relazione ad una partecipazione in una società austriaca detenuta per il **50% da un socio persona fisica fiscalmente residente in Italia**. La società austriaca presenta un capitale di 50.000 euro ma la **quota del 50% è stata acquistata per un corrispettivo di euro 1.000.000**.

La compilazione può avvenire con **due distinte modalità**.

Secondo una **prima impostazione**, si indica la **quota di partecipazione del 50% e l'intero valore nominale**, ossia il **capitale sociale**.

Secondo una impostazione alternativa, si potrebbe indicare, in **colonna 5)**, come quota di possesso, la **percentuale del 100% e ragguagliare già in colonna 8) il 50% del capitale societario**.

Questa seconda soluzione è, forse, da **preferire anche se la prima**, ragionevolmente relegabile al caso della detenzione delle quote in comunione, **potrebbe risultare più espressiva dal punto**

di vista delle informazioni trasmesse.

Proponiamo la **modalità di compilazione secondo la prima impostazione**:

PERIODO D'IMPOSTA 2023							
CODICE FISCALE							
PERSONE FISICHE 2024							
agenzia entrate							
REDDITI QUADRO RW - Investimenti all'estero e/o attività estere di natura finanziaria - monitoraggio IVIE / IVAFE / Imposta crypto-attività							
Mod. N.							
Codice titolo possesso	Tipo contribuente	Codice individuaz. bene	Codice Stato estero	Quota di possesso	Criterio determin. valore	Valore iniziale	Valore finale
1 1	2 2	3 2	4 008	5 50	6 2	7 50.000 ,00	8 50.000 ,00
Valore massimo c/c paesi non collaborativi	Giacenza IVAFE - IC	Mesi IVIE	Credito d'imposta	Detrazioni - IME	Codice	Quota partecipazione	Solo monitoraggio
9 ,00	10	11	12 ,00	13 ,00	14 5	15 50	16 X
Codice fiscale società o altra entità giuridica in caso di titolare effettivo				Codice fiscale altri coimprestatori			
RW1 17 C.F. SOC. ESTERA				18 C.F. ALTRO SOCIO			
19 C.F. ALTRO SOCIO				20			
IVAFA	IVAFA dovuta	IVIE	IVIE dovuta	IC	IC dovuta		
29 ,00	30 ,00	31 ,00	32 ,00	33 ,00	34 ,00		

Le colonne sono compilate come meglio precisato di seguito:

Colonna Descrizione

- 1 Si indica il **codice 1 relativo alla proprietà**.
- 2 Si indica il **codice 2** in quanto, in ragione della partecipazione detenuta superiore al 25%, il

contribuente è **titolare effettivo**.

La segnalazione si collega alla compilazione delle **colonne 15 e 17**.

Si indica il **codice 2** relativo alle partecipazioni in **società non residenti**.

Si indica il codice del **paese estero 008 per Austria**.

Si indica la **quota di possesso del 50%**. Invero, si può indicare il **100% segnalando in colonna 7 e 8 il 50% del capitale sociale**.

Si indica il **codice 2 in quanto non trattandosi di un prodotto finanziario** il criterio da utilizzare ai fini della valorizzazione è quello del **“valore nominale”**.

Si indica **l'intero capitale di euro 50.000**

Si indica **l'intero capitale di euro 50.000**, a prescindere dal fatto che la quota è stata comprata al **valore di mercato**.

Non va compilata in quanto relativa ai conti correnti paradisiaci.

Non da compilare in quanto relative al conteggio di Ivie, Ivafe o imposta sulle cryptoattività.

La partecipazione in oggetto non è riferibile ad un prodotto finanziario e pertanto **non è dovuta Ivafe**.

Si indica il **codice 5**, in quanto **l'investimento non ha generato reddito imponibile**. Nel caso di specie non sono stati pagati dividendi.

Poiché il contribuente è **titolare effettivo**, si deve **indicare la quota di partecipazione che qualifica il socio titolare effettivo**. Nel caso di specie si indica nuovamente il 50%.

La casella va barrata, in quanto **l'Ivafe non è dovuta**, trattandosi di titoli non negoziati nel mercato regolamentato.

Indicare il **codice fiscale della società estera** di cui il contribuente risulta titolare effettivo.

Si indicano i **codici fiscali di altri soggetti** tenuti al monitoraggio del medesimo investimento.

Non vanno compilati questi campi, se si indica **la quota di 100% in colonna 5** ed il capitale sociale in **colonna 7 e 8** già ragguagliato alla metà.

Se vi sono **più di due altri soggetti** tenuti al monitoraggio, **si deve barrare la casella**.

La compilazione **non è dovuta**, in quanto le **quote non sono soggette a nessuna di queste imposte patrimoniale**.

Il fabbricato di lusso può essere un rurale strumentale

di Luigi Scappini

Master di specializzazione

Immobili e fisco: analisi e novità della riforma fiscale

Scopri di più

La **Corte di cassazione** è tornata recentemente ad occuparsi dei **requisiti** che devono possedere gli **immobili** per poter essere considerati fabbricati **rurali strumentali**. Al riguardo, si ricorda che, l'[articolo 9, D.L. 557/1993](#) (norma con la quale si è proceduto all'istituzione del Catasto dei fabbricati) **individua due** differenti **tipologie** di **immobili rurali**: quelli **abitativi** e quelli **strumentali**.

Ai fini della classificazione degli immobili tra gli abitativi rurali o quelli strumentali, i **requisiti** richiesti dalla norma sono **differenti** tra di loro.

Per quanto riguarda gli **immobili abitativi rurali** si deve avere riguardo a quanto previsto dall'[articolo 9, comma 3](#), D.L. 557/1993, che individua dei requisiti **soggettivi e oggettivi** che devono sussistere contemporaneamente.

Per quanto attiene i **requisiti soggettivi**, l'immobile, per poter essere considerato **rurale abitativo** deve, alternativamente, essere **utilizzato** quale **abitazione**:

1. dal soggetto **titolare** del diritto di **proprietà** o di altro **diritto reale** sul **terreno** per esigenze connesse all'attività agricola svolta;
2. dall'**affittuario** del terreno stesso o dal soggetto che con altro titolo idoneo conduce il terreno a cui l'immobile è asservito;
3. dai **familiari conviventi** a carico dei soggetti di cui sopra risultanti dalle certificazioni anagrafiche, ovvero da **coadiuvanti iscritti** come tali a fini previdenziali;
4. da soggetti **titolari** di **trattamenti pensionistici** corrisposti a **seguito** di attività svolta in **agricoltura**;
5. da uno dei **soci** o **amministratori** delle **società agricole** di cui all'[articolo 2, D.Lgs. 99/2004](#), aventi la **qualifica di lap**, come definito dall'[articolo 1, D.Lgs. 99/2004](#).

Nel caso del **titolare del diritto di proprietà**, dell'affittuario, nonché del socio o amministratore delle società agricole, è, inoltre, richiesta la qualifica di **imprenditore agricolo**, di cui all'[articolo 2135, cod. civ.](#), nonché la regolare **iscrizione** al **Registro Imprese**.

Il soggetto che conduce il fondo, inoltre, deve “**produrre**” un **volume di affari** derivante da attività agricole **superiore** alla **metà** del suo **reddito complessivo**. Ai fini della determinazione del rispetto della percentuale richiesta **non si tiene conto** dei **trattamenti pensionistici** corrisposti a seguito di attività svolta in agricoltura. Inoltre, nell'ipotesi di **terreni** censiti in un **Comune** considerato **montano**, ai sensi della L. 97/1994, la percentuale di volume di affari derivante da attività agricole viene **ridotta al 25% del reddito complessivo**. Nel caso di **soggetti** che, per effetto di quanto previsto dall'[articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972](#), **non presentano** la **dichiarazione Iva**, il **volume di affari** si presume pari al limite massimo previsto per l'esonero e individuato in **7.000 euro annui**. Da un punto di vista oggettivo, viene richiesto che l'**immobile** risulti **asservito** a un **terreno** che abbia una superficie non inferiore a **10.000 metri quadrati**, censito al Catasto terreni con attribuzione di reddito agrario. La superficie minima viene ridotta a **3.000 metri quadrati** nel duplice caso in cui sullo stesso siano praticate **colture** specializzate in **serra** o la **funghicoltura** o altra **coltura intensiva**, o il terreno sia censito in un **Comune** considerato **montano** ai sensi dell'[articolo 1, comma 3, L. 97/1994](#).

Per effetto di quanto previsto dall'[articolo 9, comma 4, D.L. 557/1993](#), è **ammesso** che il fabbricato **non insista** obbligatoriamente sul **terreno** cui è asservito, **a condizione**, comunque, che entrambi risultino **ubicati** nello **stesso Comune** o in **Comuni confinanti**.

Per effetto di quanto statuito dalla **lettera e)**, del comma 3, dell'[articolo 9, D.L. 557/1993](#), non possono **mai** considerarsi quali immobili **rurali abitativi** i fabbricati a uso abitativo, che hanno le caratteristiche delle unità immobiliari urbane appartenenti alle **categorie A/1 ed A/8**, o le caratteristiche di **lusso** di cui al D.M. 2.8.1968.

A differenza di quanto previsto **per gli immobili abitativi** ove, come visto, il Legislatore individua dei requisiti stringenti, per quanto riguarda i **fabbricati rurali strumentali**, il successivo **comma 3-bis**, dell'[articolo 9, D.L. 557/1993](#), si limita ad affermare che sono tali **costruzioni** strumentali **necessarie** allo **svolgimento dell'attività agricola** di cui all'[articolo 2135, cod. civ.](#), proponendo un'elencazione che assume carattere esemplificativo e non esaustivo.

La Corte di cassazione, come anticipato, con l'**ordinanza n. 8975/2024**, torna sulle caratteristiche che devono avere i fabbricati per essere considerati rurali strumentali, ricordando che “*ai sensi dell'articolo 9, comma 3-bis, D.L. 557/1993, deve essere sempre riconosciuta natura rurale ai fini fiscali ai **fabbricati strumentali alle attività agricole**; inoltre, l'**esclusione** della ruralità prevista dall'articolo 9, comma 3, **lettera e)**, D.L. 557/1993, per i fabbricati aventi caratteristiche di lusso ai sensi del Decreto del Ministro per i lavori pubblici del 2 agosto 1968 opera **soltanto** per i **fabbricati aventi uso abitativo** (cfr. sentenza n. 9760/2003).”.*

In altri termini, ad esempio, un fabbricato che **possiede le caratteristiche per essere considerato di lusso**, nel momento in cui è **utilizzato per esercitarvi un'attività agrituristica o enoturistica**, essendo queste attività considerate quali connesse e quindi rientranti a pieno titolo tra quelle previste dall'[articolo 2135, cod. civ.](#), ben potrà essere **considerato quale fabbricato rurale strumentale**.

BILANCIO

Legittima la deduzione dei crediti svalutati integralmente

di **Francesca Benini**

Master di specializzazione

Laboratorio reddito d'impresa dopo la riforma fiscale

Scopri di più

La Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado di Venezia, con la sentenza n. 319/2024, si è pronunciata in merito alla **deducibilità**, ai fini Ires, di una **parte di accantonamento al fondo svalutazione crediti** che era stato ripreso a tassazione da parte dell'Agenzia delle entrate – Direzione Regionale del Veneto.

In particolare, nella questione oggetto di esame, una *società aveva svalutato integralmente dei crediti* che vantava **nei confronti di due debitori** che erano stati interessati rispettivamente da **sentenza di fallimento e provvedimento di liquidazione coatta amministrativa**.

Le citate svalutazioni erano state iscritte da parte della società **nella voce di conto economico B 10 d)** e, in contropartita, nel **fondo svalutazione crediti** a riduzione del valore di esposizione dei crediti vantati **nei confronti delle società**.

Sotto il profilo fiscale, la società aveva proceduto a **dedurre integralmente le suddette svalutazioni** dal momento che **risultavano verificate le condizioni di deducibilità** previste dall'[articolo 101, comma 5, Tuir](#), a mente del quale *“le perdite [...] sono deducibili [...] in ogni caso se il debitore è **assoggettato a procedure concorsuali** [...]. Ai fini del presente comma, il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della **sentenza dichiarativa del fallimento** o del **provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa**”*.

In virtù di tale disposizione, la società aveva impugnato l'avviso di accertamento emesso dalla Direzione Regionale del Veneto, evidenziando come le perdite su crediti, derivanti da procedure concorsuali, sono **deducibili ex lege**, ovvero **senza necessità di fornire ulteriori elementi** rispetto a quelli indicati nel citato [articolo 101, comma 5, Tuir](#).

Tali perdite, pertanto, secondo la società, dovevano considerarsi **sempre deducibili, ai fini Ires, in presenza di una sentenza dichiarativa di fallimento**, ovvero di un **provvedimento** che ordina la **liquidazione coatta amministrativa**.

La società, quindi, in sede di ricorso, aveva evidenziato come la disciplina dell'[articolo 101, comma 5, Tuir](#), doveva ritenersi applicabile, **non solo alle perdite su crediti vere e proprie**

(ossia componenti negativi iscritti nella voce B14 del conto economico), ma anche alle **svalutazioni su crediti** (voce B10 d del conto economico).

Pertanto, secondo la ricostruzione della società, nei casi in cui sussistono le condizioni di cui al citato [articolo 101, comma 5, Tuir](#), **sia le perdite su crediti che le svalutazioni su crediti possono essere dedotte integralmente.**

Nonostante quanto sopra, l'Agenzia delle entrate, in sede processuale, aveva insistito nel contestare alla società **l'integrale deducibilità delle svalutazioni operate**, ritenendo che, nel caso di specie, dovesse trovare applicazione la disciplina di cui all'[articolo 106, commi 1 e 2, Tuir](#).

In altre parole, secondo l'Agenzia delle entrate, la società avrebbe dovuto **dedurre le suddette svalutazioni nel limite dello 0,5% del valore nominale** o di acquisizione dei crediti iscritti a bilancio, **senza tener conto del disposto di cui all'[articolo 101, comma 5, Tuir](#).**

Ebbene, alla luce di quanto sopra, i giudici veneziani, con la sentenza oggetto di esame, **hanno accolto il ricorso presentato dalla società**, ritenendo che quest'ultima abbia **correttamente dedotto le svalutazioni contabili operate.**

In particolare, i citati giudici, nel richiamare la sentenza della Corte di cassazione n. 34483/2021, hanno affermato che *“la svalutazione contabile e la conseguente deduzione fiscale è stata effettuata solo dopo che **sono stati emessi i provvedimenti giudiziari di fallimento e di liquidazione coatta amministrativa nei confronti delle menzionate società debitorici**”.*

In buona sostanza, secondo i giudici veneziani, diversamente da quanto affermato dall'Agenzia delle entrate, **le svalutazioni operate dalla società contribuente sono state legittimamente dedotte** dal momento che ricorrono le condizioni previste dall'[articolo 101, comma 5, Tuir](#).

È bene evidenziare che **tale principio è stato condiviso anche dal Legislatore che**, con l'[articolo 13, comma 3, D.Lgs. 147/2015](#), ha fornito **una interpretazione autentica** dell'[articolo 101, comma 5, Tuir](#), stabilendo che esso *“si interpreta nel senso che **le svalutazioni contabili del crediti [...] vantati nei confronti di debitori che siano assoggettati a procedure concorsuali [...] sono deducibili a decorrere dai periodi di imposta in cui sussistono elementi certi e precisi ovvero il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale**”.*

ACCERTAMENTO

Considerazioni sulla riforma dello Statuto del Contribuente

di Luigi Ferrajoli

Seminario di specializzazione

Delega fiscale: il decreto legislativo di riforma delle sanzioni amministrative e penali in ambito tributario

Scopri di più

Il **D.Lgs. 219/2023** ha apportato modificazioni allo **Statuto dei diritti del contribuente**, contenuto nella **L. 212/2000**, attraverso una **serie di aggiunte e sostituzioni** ai relativi articoli. Ciò conformemente ai principi e criteri direttivi per la **revisione dello Statuto** dei diritti del contribuente e l'applicazione in via generalizzata del **principio del contraddittorio**.

Il [comma 3-bis, dell'articolo 1, L. 212/2000](#), come modificato, prevede che le Amministrazioni statali debbano osservare le disposizioni concernenti:

- la **garanzia del contraddittorio** e dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria;
- la **tutela dell'affidamento**;
- il **divieto del *bis in idem***;
- il **principio di proporzionalità**;
- l'**autotutela**.

Vengono così codificate le **tutele** e **garanzie** che risultano imprescindibili nel rapporto tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria.

Innanzitutto, l'Amministrazione finanziaria è tenuta ad **informare il contribuente** nei seguenti casi:

- a) **prima di procedere all'iscrizione a ruolo**;
- b) in caso di **esercizio di attività istruttorie di controllo**.

Nell'attuale testo normativo è stato **rafforzato il principio del contraddittorio**, che deve guidare i rapporti tra il Fisco e il contribuente. In particolare, l'[articolo 6 bis, L. 212/2000](#), di nuova introduzione, stabilisce che, fatto salvo quanto previsto dal comma 2, della medesima disposizione, **tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti**, a pena di **annullabilità**, da un **contraddittorio informato ed effettivo**. Non sussiste il diritto al contraddittorio esclusivamente per gli **atti automatizzati**,

sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, **nonché** per i casi motivati di **fondato pericolo per la riscossione**.

Il **principio del contraddittorio**, traente origine dalle disposizioni di cui al richiamato [articolo 6 bis, L. 212/2000](#), garantisce, dunque, il **diritto del destinatario dell'atto di esporre le sue difese, completata l'istruttoria e prima del provvedimento impositivo**, e corrisponde al dovere dell'Amministrazione finanziaria, in adempimento dell'[articolo 97 della Costituzione](#), di **aggiornare l'istruttoria "aprendo una finestra" sulle eventuali allegazioni** dell'interessato.

Le modifiche sono entrate in vigore lo scorso **30.4.2024**.

Ulteriormente, lo Statuto del contribuente prevede i requisiti per la **chiarezza** e la **motivazione** degli atti dell'Amministrazione finanziaria, nonché la **tutela dell'affidamento** e della **buona fede**. Con riferimento all'ultimo aspetto, il **secondo comma dell'articolo 10, L. 212/2000**, è stato parzialmente modificato dal D.Lgs. 219/2023 ed oggi stabilisce che ***"non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa"***.

È rimasta **immutata** e, dunque, **confermata**, la disposizione secondo cui **le sanzioni non sono comunque irrogate** quando la violazione dipende da **obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria**, ovvero quando si traduce in una **mera violazione formale senza alcun debito di imposta**; in ogni caso, **non determina obiettiva condizione di incertezza, la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria**.

Infine, il D.Lgs. 219/2023 ha introdotto l'[articolo 10 quater, L. 212/2000](#), che prevede, in capo all'Amministrazione finanziaria, il potere di **autotutela obbligatoria** con il ricorrere di determinate circostanze, **tassativamente individuate** nella fattispecie. Dall'esercizio di tale potere consegue l'**annullamento**, anche parziale, di atti di imposizione ovvero la **rinuncia all'imposizione stessa**. Questo **senza necessità di istanza di parte**, anche in **pendenza di giudizio** o in caso di **atti definitivi**.

I casi di **manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione** devono avere per oggetto:

- a) **errore di persona**;
- b) **errore di calcolo**;
- c) errore **sull'individuazione del tributo**;
- d) errore **materiale del contribuente**, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria;



e) errore sul **presupposto d'imposta**;

f) mancata considerazione di **pagamenti di imposta** regolarmente **eseguiti**;

g) mancanza di **documentazione successivamente sanata**, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.

Il **secondo comma dell'[articolo 10 quater, L. 212/2000](#)**, prevede, tuttavia, che l'**obbligo di autotutela non sussiste** in caso di **sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria**, nonché **decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione**.