



NEWS

# Euroconference

**Edizione di martedì 18 Giugno 2024**

## **CASI OPERATIVI**

**Subentro nel contratto di locazione: l'opzione per l'Iva rimane a carico del locatore?**

di Euroconference Centro Studi Tributari

## **GUIDA AGLI ADEMPIMENTI**

**La base imponibile Imu delle aree edificabili**

di Laura Mazzola

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

**Agevolabile col bonus ristrutturazioni l'acquisto del sottotetto reso abitativo**

di Cristoforo Florio

## **PATRIMONIO E TRUST**

**Nuova "sospensione" per il Registro dei titolari effettivi**

di Angelo Ginex

## **CONTENZIOSO**

**Prova testimoniale e processo tributario: buona la seconda?**

di Silvio Rivetti

**CASI OPERATIVI**

---

***Subentro nel contratto di locazione: l'opzione per l'Iva rimane a carico del locatore?***

di Euroconference Centro Studi Tributari

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

Beta Srl ha acquistato da Alfa Srl un fabbricato a destinazione commerciale adibito a ufficio; tale fabbricato era locato da Alfa Srl in esenzione da Iva.

A seguito di tale trasferimento di proprietà, Beta Srl dovrà subentrare nel contratto di locazione in corso.

Posto che per Beta Srl la locazione in esenzione sarebbe eccessivamente gravosa in ordine alle conseguenze sulla detrazione dell'Iva (*pro rata* e rettifica della detrazione), è possibile in sede di subentro esercitare l'opzione per l'imponibilità?

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

**FiscoPratico**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

---

## La base imponibile Imu delle aree edificabili

di Laura Mazzola

Convegno di aggiornamento

### Gestione degli errori e responsabilità del professionista

Scopri di più

L'**area edificabile**, come indicato dall'[articolo 36, comma 2, D.L. 223/2006](#), è da considerare tale se il terreno è utilizzabile **a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune**, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi dello stesso.

Ne deriva che, ai fini fiscali, la qualificazione discende da **criteri meramente formali**, come l'inclusione del **terreno nel piano regolatore**.

Ai fini Imu, la **base imponibile** delle aree edificabili è costituita, ai sensi dell'[articolo 1, comma 746, L. 160/2019](#), dal **valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione**, o a far data dall'adozione degli strumenti urbanistici.

Per la determinazione del valore delle aree edificabili occorre essenzialmente **fare riferimento al valore venale in comune commercio**, il quale deve essere individuato sulla base di una moltitudine di **parametri**, quali, ad esempio:

- la **zona territoriale di ubicazione**;
- l'**indice di edificabilità**;
- la **destinazione d'uso consentita**;
- gli **oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione**;
- i **prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche**.

In buona sostanza, come precisato nella [risoluzione n. 209/E/1997](#), il valore di mercato dell'area è via via decrescente, a seconda che si tratti di **area per la quale è stata rilasciata la concessione edilizia** o permesso di costruire, di area privata di concessione compresa in un piano particolareggiato, **di area compresa soltanto nello strumento urbanistico generale adottato dal comune**.

I singoli comuni, con proprio regolamento, possono determinare, periodicamente e per zone omogenee, i **valori venali in comune commercio delle aree edificabili**, al fine della limitazione del potere di accertamento, qualora l'Imu sia versata sulla base di un valore **non inferiore a**



**quello predeterminato.**

Infatti, alla luce delle numerose variabili, **sussiste una notevole difficoltà**, da parte del contribuente, nell'individuare un **valore dell'area edificabile che risulti congruo**.

In quest'ottica risulta, di conseguenza, consigliabile, da parte del **contribuente che intenda discostarsi dalle stime comunali**, dotarsi di una **perizia estimativa giurata o, almeno, asseverata**.

Infine, si evidenzia che, ai sensi dell'[articolo 2, comma 1, lett. a\), D.Lgs. 504/1992](#), è considerata parte del fabbricato, e quindi è esentata dal pagamento dell'Imu in via autonoma, la **pertinenza asservita al fabbricato stesso**, in virtù del fatto che essa risulta **essere parte integrante del fabbricato e**, quindi, la correlata redditività non sia espressa tramite una rendita propria, ma **grazie alla rendita dell'immobile**.

**IMPOSTE SUL REDDITO**

## ***Agevolabile col bonus ristrutturazioni l'acquisto del sottotetto reso abitativo***

di **Cristoforo Florio**

Seminario di specializzazione

### **Controlli fiscali in tema di Superbonus, detrazioni nell'edilizia e crediti d'imposta**

Scopri di più

Con la **sentenza n. 341/2024**, la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia ha chiarito che la detrazione di cui all'[articolo 16-bis, comma 3, Tuir](#), spettante nella misura del 25% del **prezzo di acquisto delle unità immobiliari** facenti parte di edifici interamente ristrutturati, è **applicabile anche in relazione all'acquisto di un sottotetto recuperato a fini abitativi**.

Al fine di meglio comprendere il contenuto della sentenza in esame, è preliminarmente opportuno ricordare che l'agevolazione prevista nella citata norma di legge prevede una detrazione Irpef del 50% (a regime, il 36%) **del 25% del prezzo di vendita**, fino ad un importo massimo di 96.000 euro (a regime, 48.000 euro), delle **unità immobiliari facenti parte di edifici interamente interessati da interventi di restauro e risanamento conservativo** ([articolo 3, comma 1, lett. c\), D.P.R. 380/2001](#)) o di ristrutturazione edilizia ([articolo 3, comma 1, lett. d\), D.P.R. 380/2001](#)), eseguiti da imprese di **costruzione o ristrutturazione immobiliare** e da cooperative edilizie **che provvedano**, entro 18 mesi dalla data di termine dei lavori, alla **successiva alienazione o assegnazione dell'immobile**.

Nel caso esaminato dai giudici milanesi, un contribuente acquistava da una Srl un appartamento derivante da un **recupero a fini abitativi di un sottotetto**, effettuato dalla società venditrice in forza di un permesso di costruire, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 64 della Legge della Regione Lombardia n. 12/2005, portando in **detrazione fiscale la spesa nei limiti fissati dal citato comma 3 dell'articolo 16-bis**.

In particolare, in funzione di tale permesso, la Srl aveva ristrutturato l'intero fabbricato, realizzando 12 unità abitative con annessi pertinenziali, oltre ad **aver recuperato a fini abitativi** il predetto sottotetto.

L'Agenzia delle entrate contestava la fruibilità dell'agevolazione fiscale in esame in quanto, a suo parere, l'intervento edilizio in questione **sarebbe stato rappresentato da una ristrutturazione edilizia ampliativa di volumetria** (c.d. intervento fuori sagoma) e dunque, per tale parte dell'intervento, assimilabile ad una nuova costruzione, con conseguente

**inapplicabilità del bonus Irpef** per ristrutturazione ordinariamente spettante sul patrimonio edilizio “esistente”.

La **tesi difensiva** adottata dal contribuente sosteneva, invece, che l'innalzamento e la modifica della pendenza delle falde e della linea di gronda, realizzati in ossequio alla normativa regionale unicamente al fine di garantire il rispetto dell'altezza media ponderale di 2,40 metri prescritta dalla Legge n. 12/2005, **non avessero determinato nuovi volumi utili di superficie abitabile**, bensì solo il minimo aumento di altezza richiesto **per l'abitabilità dei locali**.

Ciò detto, nel caso di specie, il giudice di secondo grado ha sostenuto le ragioni del contribuente, **valorizzando la disciplina urbanistica regionale** tesa a **favorire il recupero**, ai fini abitativi, **del sottotetto**, da realizzarsi **attraverso i vigenti titoli abilitativi**, anche nei casi in cui l'attività edilizia abbia condotto al **mero innalzamento per giungere alle altezze minime** previste per l'abitabilità del bene recuperato (peraltro, secondo la recentissima sentenza del Consiglio di Stato, sezione 7, n. 488/2024, in tale casistica **è necessario il permesso di costruire**).

In buona sostanza, secondo la citata sentenza n. 341/2024, l'intervento di risanamento conservativo effettuato dall'impresa di costruzione, che abbia riqualificato nella sua interezza un immobile preesistente e che ceda le singole unità immobiliari entro i termini di legge, consente all'acquirente finale di **usufruire della detrazione fiscale del 50% sul 25% del prezzo di vendita anche in relazione alla compravendita di un sottotetto recuperato a fini abitativi**, realizzato nel predetto fabbricato recuperato.

Peraltro, sul tema del recupero a fini abitativi dei sottotetti, si era espressa **anche la Commissione Tributaria Regionale dell'Emilia-Romagna**, con sentenza 25.10.2016 n. 2799/5/16, secondo la quale tali operazioni, pur se determinano un aumento della volumetria dell'immobile che, tuttavia, sia rispettoso della normativa urbanistica statale, regionale e comunale, **sono da considerarsi quali opere di “ristrutturazione edilizia”**, di cui all'[articolo 3, comma 1, lettera d\), D.P.R. 380/2001](#) e, pertanto, possono beneficiare, al ricorrere delle altre condizioni richieste dalla norma, della **detrazione Irpef del 50%**, di cui all'articolo 16-bis, Tuir.

Inoltre, anche l'Amministrazione finanziaria, con la [circolare n. 121/E/1998](#), aveva chiarito che – come regola generale – **danno diritto alla detrazione “gli interventi di recupero del patrimonio edilizio esistente con esclusione degli interventi di nuova costruzione”**; tuttavia, possono essere ammessi al beneficio di cui si discute, anche i **costi degli interventi di ampliamento degli edifici esistenti**, purché con tale ampliamento **non si realizzino unità immobiliari utilizzabili autonomamente**. Ad esempio, secondo la richiamata prassi, è ammesso alla detrazione fiscale il **costo sostenuto per rendere abitabile un sottotetto esistente**, purché ciò avvenga **senza aumento della volumetria originariamente assentita**.

Conclusivamente, dunque, la sentenza in esame ha sancito la spettanza dell'agevolazione fiscale di cui al [comma 3, dell'articolo 16-bis, Tuir](#), anche in **relazione all'acquisto di un'unità abitativa che non esisteva al momento dell'acquisto del fabbricato da ristrutturare**, dal



momento che la stessa è stata realizzata nell'ambito di un intervento di ristrutturazione edilizia e non di nuova costruzione, sposando la *ratio* ecologica della normativa in questione, che è volta a favorire il riutilizzo in senso urbanistico ed ambientale degli immobili già edificati, **mitigando il consumo di suolo ed incrementando**, per converso, **l'efficienza energetica e le caratteristiche costruttive degli edifici esistenti**.

## Nuova “sospensione” per il Registro dei titolari effettivi

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

### Holding di famiglia: opportunità, criticità e adempimenti

Scopri di più

Il **D.M. 11.03.2022, n. 55**, pubblicato in Gazzetta Ufficiale in data 9.10.2023, ha istituito il c.d. “**Registro dei titolari effettivi**”, prevedendo che le comunicazioni di dati e di informazioni inerenti al titolare effettivo **venissero effettuate entro lo scorso 11.12.2023**.

Seguiva, da parte di società fiduciarie e di associazioni di categoria, la presentazione di un **ricorso per l'annullamento** (previa sospensione dell'efficacia) di tale decreto. Tra gli altri motivi, si rilevava che il **D.Lgs. 231/2007**, contempla una “**una forma generalizzata di accesso al registro dei titolari effettivi**”, che si pone in netto **contrasto** con le disposizioni della **Carta costituzionale europea** in tema di riservatezza.

Il **Tribunale amministrativo del Lazio**, con ordinanza del 7.12.2023, ha **sospeso l'efficacia** di tale decreto e, per l'effetto, **anche il termine** entro il quale doveva essere assolto **l'obbligo di comunicazione** dei dati relativi al **titolare effettivo**. Tuttavia, a seguito della discussione del merito, con sei sentenze gemelle depositate in data 7.04.2024 (**nn. 6837, 6839, 6840, 6841, 6844 e 6845**), esso ha **respinto tutti i ricorsi**, poiché ritenuti **infondati**.

Nello specifico, il Tribunale amministrativo ha affermato che, a differenza di quanto asserito nel ricorso, l'[articolo 21, comma 4, lettera d-bis](#), **D.Lgs. 231/2007**, non ha previsto una forma di accesso generalizzato, ma ha subordinato la possibilità di accedere alle informazioni sul **titolare effettivo** alla ricorrenza di **condizioni rigorose**, e cioè che:

- il richiedente sia titolare di un **interesse giuridico rilevante e differenziato**;
- l'accesso sia necessario per **curare o difendere un interesse** corrispondente ad una **situazione giuridicamente tutelata**;
- vi siano evidenze concrete e documentate della **non corrispondenza tra titolarità effettiva e titolarità legale**.

In conseguenza di ciò, il citato **decreto** è entrato **nuovamente in vigore** e con esso anche le relative **sanzioni**, salvo **l'obbligo di adempiere alla comunicazione** entro il 9.4.2024, ovvero **entro 48 ore di tempo dal deposito della sentenza del TAR Lazio**.



Ancora una volta, al fine di ottenere una “nuova” sospensione dell’obbligo di comunicazione dei dati al registro dei titolari effettivi, ha fatto seguito il **ricorso al Consiglio di Stato** che, con **ordinanze cautelari del 17.5.2024**, ha disposto la **sospensione dell’esecutività** delle citate sentenze del TAR Lazio.

Mediante i suddetti ricorsi è stata sollevata la **questione di legittimità comunitaria** (disattesa dal TAR Lazio), con cui è stato chiesto il **rinvio pregiudiziale** alla Corte di giustizia dell’Unione europea per: *“Violazione degli artt. 7 e 8 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea: **rispetto della vita privata e della vita familiare – protezione dei dati di carattere personale** – Violazione degli artt. 15 e 45 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea: **libertà di stabilimento e circolazione**. Violazione degli artt. 20 e 41 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea: **uguaglianza del diritto ad una buona amministrazione**”.*

I **provvedimenti cautelari** sono particolarmente interessanti perché il **Consiglio di Stato**, di fronte al potenziale e lamentato contrasto tra le direttive antiriciclaggio e le disposizioni della Carta costituzionale europea dettate in tema di **riservatezza**, da un lato, e la presunta violazione del **principio di libertà di stabilimento, circolazione e uguaglianza**, dall’altro, ha ritenuto di **particolare complessità le questioni prospettate**, sottolineando la necessità di un approfondimento di merito.

Lo stesso Consiglio, inoltre, ha evidenziato come il concetto di **“legittimo interesse”** presenti notevoli **profili di incertezza** e nel **bilanciamento** dei **contrapposti interessi** debba riconoscersi la prevalenza di quello della parte appellante che, in virtù della perdurante efficacia del provvedimento gravato, **sarebbe onerata del complesso di adempimenti previsti dalla normativa** in questione che, all’esito della fase di merito, potrebbero risultare **non legittimamente imposti**.

Per tali considerazioni, dunque, il Consiglio di Stato ha fissato **al prossimo 19.9.2024 una nuova udienza** nella cui occasione le parti potranno discutere, tra le altre, la questione di legittimità e di conformità della normativa interna al diritto comunitario. Nelle more di tali prossimi eventi giudiziari, il decreto che ha reso operativo il **Registro dei titolari effettivi** è **nuovamente sospeso** e con esso **tutti i relativi obblighi di comunicazione e le relative sanzioni**.

Da ultimo, occorre sottolineare che la questione in esame è di preminente interesse per tutti i **soggetti obbligati** ai suddetti adempimenti di comunicazione e, quindi, anche per le **società fiduciarie**, in relazione al nominativo del titolare effettivo dei mandati fiduciari.

## CONTENZIOSO

***Prova testimoniale e processo tributario: buona la seconda?***di **Silvio Rivetti**

OneDay Master

**Novità del contenzioso: il ricorso di primo grado**

Scopri di più

L'introduzione della prova testimoniale nell'ambito del processo tributario – dov'era tradizionalmente vietata, unitamente al giuramento – risale alla legge di riforma del contenzioso n. 130/2022, il cui articolo 8, comma 3, modificava l'[articolo 7, comma 4, D.Lgs. 546/1992](#), ivi richiamando, a valere per i ricorsi di primo e di secondo grado notificati a partire dal 16.9.2022, le norme di assunzione della prova testimoniale in forma scritta proprie del processo civile ([articolo 257-bis c.p.c.](#) e [articolo 103-bis c.p.c.](#)). A fronte dell'esperienza concreta nel contenzioso tributario di questi ultimi anni, può pacificamente dirsi che il trapianto non abbia affatto attecchito; e che le disposizioni in questione siano rimaste, di fatto, lettera morta.

Anche per questo motivo, la più recente riforma del contenzioso, di cui al D.Lgs. 220/2023, ritorna sulla norma e **tenta di rilanciarne le sorti**, semplificandone alcuni passaggi procedurali, mediante la sempre **maggior telematizzazione del processo**. L'articolo 7, comma 4, dispone, infatti, che la Corte di giustizia tributaria, ove lo ritenga necessario, ai fini della decisione e anche senza l'accordo delle parti, possa ammettere la prova testimoniale da assumersi con le forme di cui all'[articolo 257-bis, c.p.c.](#); consentendosi ora, per i ricorsi di primo e secondo grado notificati a partire dal 2.9.2024, in primo luogo, la notifica telematica sia dell'intimazione a testimoniare, sia del relativo modulo di raccolta delle deposizioni (che sarà messo a disposizione, con le istruzioni, sul sito internet del MEF, Dipartimento della Giustizia tributaria); e in secondo luogo il deposito telematico, a cura del difensore della parte che ha citato il teste, del modulo di deposizione compilato e trasmessogli dal testimone, se sottoscritto digitalmente da quest'ultimo con firma digitale valida (in deroga, questo, all'articolo 103-bis, disp. att. c.p.c., che richiederebbe la **sottoscrizione in ogni sua pagina** e l'**autentica a cura del segretario comunale o del cancelliere di un ufficio giudiziario**, a cui è equiparato il segretario della Corte di giustizia tributaria).

Può essere utile, per meglio comprendere alcuni dettagli della nuova prova a disposizione del difensore tributario, **soffermarsi brevemente sul modello per la raccolta delle testimonianze**, potendosi prevedere che quello di prossima predisposizione per il processo tributario **non venga a differire sensibilmente da quello oggi utilizzabile per il rito civile**, reperibile sul sito del Ministero della Giustizia. Il modulo in questione reca, ex articolo 103-bis disp. att. c.p.c.:

- l'**identificativo del numero di registro generale e quello del provvedimento** (ordinanza) con cui il giudice ha ammesso la prova;
- l'ammonimento ex [articolo 251 c.p.c.](#), anche sulle **conseguenze penali del falso giuramento** ([articolo 372 c.p.](#): reclusione da 2 a 6 anni) e la formula di rito;
- l'avviso circa la facoltà di astenersi;
- le **dichiarazioni da rendersi ex articolo 252 comma 1 c.p.c.** (in tema di esistenza di rapporti di parentela, affinità, dipendenza con alcuna delle parti, oppure interesse nella causa);
- il **testo dei quesiti ammessi** (in forma di capitoli di prova), a **cui il teste deve rispondere in maniera specifica**, indicando se è a conoscenza dei fatti in maniera diretta o indiretta;
- lo **spazio per la sottoscrizione del teste.**

Collegandosi a quanto visto sopra, può allora emergere come, anche nel processo tributario, trovino **piena applicazione istituti propri del processo civile** (in applicazione del principio di cui all'[articolo 1, comma 2, D.Lgs. 546/1992](#)): come il tema dell'incapacità a testimoniare ex [articolo 246 c.p.c.](#), per cui non possono essere assunte, come testimoni, **le persone aventi nella causa un interesse che potrebbe legittimare la loro partecipazione al giudizio**, ossia un interesse ad agire o contraddire ex [articolo 100 c.p.c.](#) (si pensi all'interesse di un coobbligato in solido, per esempio in materia di imposta di registro). Tale limitazione alla testimonianza **non pare ravvisabile in capo al contribuente** che sia eventualmente coinvolto in lite analoga, **ma non connessa.**

In ogni caso, **non è applicabile al processo tributario la norma dell'articolo 247 c.p.c.**, che sancisce il **divieto di testimoniare in capo al coniuge** (anche separato), il parente o affine in linea retta: norma che, ormai, a seguito della **dichiarazione della sua incostituzionalità** (Corte Costituzionale n. 248/1974), trova residualissima applicazione **anche in ambito civile** (solo nelle cause riguardanti questioni di stato, di separazione personale, rapporti di famiglia).

Quanto poi al caso in cui il testimone tributario si avvalga della **facoltà d'astensione di cui all'articolo 249 c.p.c.** (segreto professionale, segreto d'ufficio, segreto di stato: [articoli 200, 201 e 202 c.p.p.](#)), egli avrà, comunque, **l'obbligo di compilare il modello di testimonianza**, indicando le complete generalità e i **motivi di astensione**. È da notare che **non vi è spazio, nel rito tributario, per la facoltà di astensione** ex [articolo 199 c.p.p.](#) dei "congiunti prossimi" ex [articolo 307 c.p.](#): con la conseguenza che **essi, come già visto, possono essere testi in ambito fiscale** (se non titolari, a loro volta, di posizioni tributarie che idealmente potrebbero essere coinvolte nel processo). Nel ricordare, poi, che il teste, se non consegna la sua deposizione scritta entro i termini dati dal giudice, **può essere condannato alla pena pecuniaria** ex [articolo 255, comma 1, c.p.c.](#) (da 100 euro a 1000 euro), è bene da ultimo rimarcare il limite fissato dall'articolo 7, comma 4, citato, per cui, laddove la pretesa tributaria sia **fondata su verbali o altri atti** facenti fede fino a querela di falso, la **prova per testi è ammessa soltanto su circostanze di fatto** diverse da quelle attestate dal pubblico ufficiale. La precisazione della norma richiede di essere coordinata **con la disciplina del concetto di pubblica fede** ex [articoli 2699 e 2700 cod. civ.](#), che **investe la sola attestazione**, da parte del pubblico ufficiale, della veridicità dei fatti dal



medesimo compiuti o che si **sono svolti alla sua presenza**. Se, allora, il **PVC è atto pubblico che fa fede fino a querela di falso** della provenienza del documento dal pubblico ufficiale che lo ha formato, delle dichiarazioni delle parti e degli altri fatti che il pubblico ufficiale attesta avvenuti in sua presenza o da lui compiuti, **le circostanze pur menzionate nel PVC**, che non presentino le sopra dette caratteristiche, **paiono suscettibili di essere oggetto di deposizione testimoniale**.