



# NEWS Euroconference

**Edizione di giovedì 27 Giugno 2024**

## CASI OPERATIVI

**Modalità di utilizzo del credito da sismabonus acquisti**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

## IMU E TRIBUTI LOCALI

**Il ravedimento operoso dell'acconto Imu**  
di Laura Mazzola

## ACCERTAMENTO

**Concordato biennale: le prescrizioni del Garante Privacy**  
di Angelo Ginex

## REDDITO IMPRESA E IRAP

**Il regime fiscale della società di comodo e la sua manifesta incompatibilità costituzionale**  
di Luciano Sorgato

## IMPOSTE SUL REDDITO

**Come si determina il costo fiscale delle azioni delle società estere non residenti acquisite per successione?**  
di Stefano Rossetti

## RASSEGNA AI

**Risposte AI sul regime Iva e registro della locazione di fabbricati strumentali**  
di Mauro Muraca



## CASI OPERATIVI

### **Modalità di utilizzo del credito da sismabonus acquisti**

di Euroconference Centro Studi Tributari

Seminario di specializzazione

### **Nuovo concordato preventivo biennale**

Analisi della normativa e valutazioni di convenienza

Scopri di più

Un libero professionista è in procinto di acquistare un'unità immobiliare facente parte di un edificio di nuova costruzione – completamente edificato nel primo semestre del 2023 e per il quale il relativo pdc era stato richiesto in data 27 marzo 2020 e ottenuto in data 3 febbraio 2021 – mediante demolizione di precedente fabbricato e costruzione *ex novo* con abbattimento di due classi del rischio sismico (zone Emilia Romagna).

I precedenti acquirenti (anno 2023) di altre unità immobiliari facenti parte del medesimo stabile, tra la fine del 2023 e i primi mesi del 2024 hanno già proceduto a effettuare pratiche di cessione del relativo credito fiscale (sismabonus acquisti di 81.600 distribuito in 5 annualità) in favore di istituti di credito e di Poste Italiane con esito positivo. Tutta la documentazione tecnica, asseverativa etc. è stata ritenuta pienamente in regola.

Il cliente procederà all'acquisto dell'unità immobiliare in data 7 giugno 2024 direttamente mediante rogito di compravendita e contestale versamento dell'intero prezzo.

L'immobile sarà cointestato al 50% cadauno con proprio familiare – e in egual misura sarà ripartito il relativo prezzo – al fine di scindere il credito fiscale da c.d. sismabonus acquisti e procedere, in data immediatamente successiva – e ove possibile –, alla relativa cessione a terzi (Poste italiane, rientrando nei limiti di valore di 50.000 euro a oggi accettato) o, in alternativa e nella ipotesi di mancato acquisto da parte di Poste, alla cessione in proprio favore del 50% di credito spettante al familiare cointestatario, in modo da poterlo utilizzare negli anni a venire con minor limitazioni (ad esempio diretta compensabilità con Iva trimestrale etc).

Anteriormente alla suddetta data non è stato e non sarà stipulato alcun contratto preliminare e parimenti non ha versato o sarà versato alcun acconto sul prezzo di vendita.

Si chiede quale sia la disciplina applicabile al c.d. sismabonus acquisti alla luce dell'entrata in vigore del D.L. 39/2024 e dei successivi emendamenti approvati in sede di conversione in legge e, in particolare, se nella fattispecie sopra descritta:

- il credito fiscale da c.d. sismabonus acquisti, in caso di utilizzo diretto in detrazione,



- sarà utilizzabile in 5 o 10 annualità;
- il credito fiscale da c.d. sismabonus acquisti potrà continuare ad essere ceduto a terzi e, in caso di risposta positiva, Vi prego di chiarirci se la predetta cessione potrà avvenire indifferentemente sia verso istituti di credito/poste che tra privati (in sostanza se è percorribile, oltre che la cessione alle Poste, anche la cessione del credito da parte del familiare coacquirente al cliente con facoltà poi di quest'ultimo di utilizzarlo nelle annualità successive per compensazioni dirette anche ai fini iva);
  - il credito fiscale da c.d. sismabonus acquisti, in caso di cessione a terzi – ove percorribile ai sensi del quesito di cui sopra – sarà utilizzabile dal terzo cessionario in 5 o in 10 annualità, chiarendo se vi è, a tal proposito, qualche differenza di regime a seconda della natura del cessionario stesso;
  - chiarire se la stipula del rogito in data 7 giugno 2024 – data in cui dovrebbe entrare in vigore, cessata la *vacatio legis* – la legge di conversione del D.L. 39/2024, ha un qualche impatto rispetto alle risposte ai quesiti di cui sopra; ciò al fine di valutare se un'eventuale anticipazione della data del rogito di anche solo un giorno possa avere effetti maggiormente favorevoli rispetto all'operazione del cliente.

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



**FiscoPratico**



## IMU E TRIBUTI LOCALI

### ***Il ravvedimento operoso dell'acconto Imu***

di Laura Mazzola

Master di specializzazione

## Immobili e fisco: analisi e novità della riforma fiscale

Scopri di più

Il **versamento dell'acconto** dell'imposta municipale propria (**Imu**), relativo all'anno il corso, è scaduto lo scorso lunedì **17.6.2024**.

Di conseguenza, chi non avesse provveduto al pagamento può correggere gli eventuali **errori** o **omissioni**, anche se avvenute solo parzialmente, tramite l'istituto del **ravvedimento operoso**, entro i termini di cui all'[articolo 13, D.Lgs. 472/1997](#).

Difatti i contribuenti possono provvedere alla **regolarizzazione** eseguendo spontaneamente il versamento:

- **dell'imposta dovuta**;
- degli **interessi**, calcolati al tasso legale annuo, a decorrere dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato (16 dicembre);
- della **sanzione** in misura ridotta.

In particolare, la sanzione può essere **ridotta** a:

- **1/15 per ogni giorno di ritardo**, ossia lo 0,1%, per i versamenti effettuati con un ritardo **non superiore a quindici giorni** (**"ravvedimento sprint"**);
- **1/10 del 15 per cento**, ossia l'1,5%, per i versamenti effettuati con un **ritardo superiore a quindici ma inferiore a trenta giorni** (**"ravvedimento breve"**);
- **1/9 del 15 per cento**, ossia l'1,67 %, per i versamenti effettuati con un **ritardo superiore a trenta ma inferiore a novanta giorni**;
- **1/8 del minimo**, ossia il 3,75 %, per i versamenti effettuati **oltre i novanta giorni ma entro un anno** (**"ravvedimento lungo"**);
- **1/7 del minimo**, ossia il 4,29%, per i versamenti effettuati **oltre un anno ma entro i due anni**;
- **1/6 del minimo**, ossia il 5%, per i versamenti effettuati **oltre i due anni**.

Il versamento deve essere effettuato tramite presentazione del **modello F24**, barrando la casella relativa al "ravvedimento operoso" ("Ravv.") ed indicando l'importo totale comprensivo



dell'imposta dovuta, degli interessi e delle sanzioni.

In particolare, non sono previsti codici tributo particolari e gli importi devono essere versati con il medesimo codice dedicato all'imposta principale.

Si evidenzia che:

- **interessi e sanzioni possono essere versati anche in momenti diversi;**
- **errori non rilevanti** nel calcolo e nel versamento delle sanzioni non invalidano l'operazione, a condizione che sia **manifesta la volontà di ravvedere l'errore o l'omissione.**

Si evidenzia, infine, che il soggetto attivo dell'Imu è il singolo comune; pertanto, il controllo del pagamento viene effettuato dal **comune di competenza**.



## ACCERTAMENTO

### **Concordato biennale: le prescrizioni del Garante Privacy**

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

### **Nuovo concordato preventivo biennale**

Analisi della normativa e valutazioni di convenienza

Scopri di più

Il **procedimento di accertamento** è stato oggetto di una rilevante modifica ad opera del **D.Lgs. 13/2024**, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 43 del 21.2.2024. Nello specifico, in attuazione della legge delega per la riforma fiscale (**L. 111/2023**), è stata introdotta la procedura di **“concordato preventivo biennale”**.

Tale istituto, finalizzato a razionalizzare gli obblighi dichiarativi e favorire l'adempimento spontaneo, interessa i **contribuenti di minori dimensioni** che siano titolari di **reddito di impresa**, nonché di **reddito 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** ai contribuenti avente a oggetto la **definizione biennale** del reddito derivante dall'esercizio di impresa, arti e professioni e del valore della produzione netta, rilevanti, rispettivamente, ai fini delle **imposte sui redditi** e dell'**Irap**.

Nel caso dei contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che aderiscono al **regime forfetario** di cui all'[articolo 1, commi da 54-89, L. 190/2014](#), l'applicazione del concordato biennale è prevista solo in via sperimentale e per **una sola annualità**.

La **proposta di concordato** è elaborata dall'Amministrazione finanziaria nel rispetto della **capacità contributiva** del singolo contribuente, sulla base dei **dati dallo stesso dichiarati** e degli **ulteriori dati disponibili** nelle **banche dati** della medesima Amministrazione e di altri soggetti pubblici.

Verrà utilizzata una **metodologia** che valorizza, anche attraverso **processi decisionali completamente automatizzati**, ai sensi dell'[articolo 22, Regolamento \(UE\) 2016/679](#), le informazioni già nella disponibilità dell'Amministrazione finanziaria, limitando l'introduzione di nuovi oneri dichiarativi; la metodologia è approvata con **decreto del Ministro dell'economia e delle finanze**, sentito il Garante per la protezione dei dati personali.

Con tale **decreto** sono individuate le **specifiche cautele** e le **garanzie** per i **diritti** e le **libertà** dei



**contribuenti di cui all'articolo 22, paragrafo 3, del Regolamento** citato, nonché le eventuali **tipologie di dati esclusi** dal trattamento.

L'**accettazione** da parte del contribuente della proposta di concordato **“impegna”** il **contribuente** a dichiarare gli importi concordati nelle dichiarazioni dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive relative ai periodi d'imposta oggetto di concordato.

Ebbene, in tale contesto, è intervenuto il **Garante per la privacy** che, con **provvedimento n. 361 del 6.6.2024**, ha fornito il proprio **parere** sullo **schema di decreto del Ministro dell'economia e delle finanze** in materia di concordato preventivo biennale.

Essa individua misure a **tutela dei diritti, delle libertà e dei legittimi interessi** dell'interessato richieste, in caso di decisioni basate unicamente su trattamenti automatizzati, ai sensi dell'**articolo 22, par. 2, lettera b), Regolamento (UE) 2016/679**.

Si consideri che per l'elaborazione della **proposta**, a titolo esemplificativo, saranno trattati i **dati personali comuni** contenuti nelle banche dati, relativi all'**identità anagrafica** e alla **capacità economica**, tra cui i dati riguardanti gli **indici sintetici di affidabilità fiscale**, le **dichiarazioni fiscali**, il **patrimonio mobiliare e immobiliare**, i **dati contabili**, i dati dei **versamenti** e delle **compensazioni**, nonché quelli tratti dalle **dichiarazioni** del contribuente relativi all'assenza di **condanne penali e reati**.

Secondo quanto previsto dal **Garante Privacy**, lo schema di decreto deve essere **“integrato”** prevedendo che il **trattamento dei dati** di cui all'**articolo 10, Regolamento (UE) 2016/679**, è limitato a quelli riferibili alle **condanne** (ovvero a **sentenze di applicazione della pena su richiesta delle parti**) per i soli **reati** di cui all'[\*\*articolo 11, comma 1, lettera b\), D.Lgs. 13/2024\*\*](#), nonché precisando **l'ambito di operatività** di Sogei S.p.a. in qualità di **responsabile del trattamento** per conto di Agenzia delle entrate.

Inoltre, la **valutazione di impatto** sulla protezione dei dati deve essere **“integrata”** prevedendo, prima dell'avvio del trattamento, l'adozione di **garanzie e meccanismi adeguati** ad assicurare il pieno rispetto del **principio di esattezza dei dati**.

L'**allegato 2** alla valutazione di impatto sulla protezione dei dati deve essere **corretto** indicando la **cancellazione dei dati** allo scadere del termine di conservazione previsto.

Infine, un **estratto** della valutazione di impatto sulla protezione dei dati deve essere **pubblicato sul sito internet** dell'Agenzia delle entrate.



## REDDITO IMPRESA E IRAP

# **Il regime fiscale della società di comodo e la sua manifesta incompatibilità costituzionale**

di Luciano Sorgato

Master di specializzazione

## **Laboratorio reddito d'impresa dopo la riforma fiscale**

Scopri di più

Con la recente [ordinanza n. 16631/2024](#), la Corte di cassazione è tornata a pronunciarsi in tema di **società di comodo** con uno scrutinio che, si ritiene, travalichi l'originario fondamento causale pensato a giustificazione dello **speciale regime fiscale**.

Il caso ha riguardato una società il cui oggetto consiste nella **realizzazione di costruzioni**, la quale aveva addotto, a giustificazione del mancato conseguimento del reddito minimo normativamente presunto, la circostanza di **non essere riuscita ad ottenere il rilascio delle autorizzazioni amministrative**, occorrenti per poter avviare l'attività edificatoria su un determinato suolo e che, a distanza di molti anni dall'acquisto del terreno, **non era stato concesso**, per cui essa veniva considerata solo formalmente in vita. L'esistenza dei vincoli edificatori erano noti alla società acquirente fin dalla data della stipula dell'atto di trasferimento, per cui il mancato avvio dell'attività edificatoria doveva ritenersi **imputabile a una consapevole scelta imprenditoriale**; inoltre, nemmeno in corso di causa la società aveva dimostrato che il mancato raggiungimento della soglia minima di reddito presunta dal legislatore fosse **dipeso da situazioni oggettive** (così testualmente il giudice di cassazione nei motivi della decisione).

La CTR aveva respinto l'appello dell'Amministrazione finanziaria rilevando che “*dall'esame della sentenza gravata* era emerso “*indubbiamente* come i “*giudici di prime cure* avessero scrupolosamente esaminato e valutato la corposa documentazione esibita in atti dai ricorrenti, con cui, in modo incontrovertibile, risultava provato il complesso iter urbanistico ed amministrativo intrapreso dalla società e dagli altri proprietari dei suoli interessati al piano di lottizzazione, nonché il diniego del Comune, per cause oggettive non imputabili alla Contribuente, di procedere alla realizzazione del suo programma imprenditoriale sul suolo edificabile.....Nel settore dell'edilizia i tempi si protraggono per decenni, per motivi ascrivibili alla conciliazione degli interessi delle parti private interessate al piano di lottizzazione e alla lentezza dell'azione amministrativa pubblica, che coinvolge diversi livelli di governo (comunale, provinciale, regionale e nazionale). Non è affatto ragionevole pensare che un'impresa nasca per restare immobile e non svolgere l'attività economica per la quale è stata costituita e raccordare a tale immobilismo, un assurdo risultato economico positivo, che, nel caso di specie, l'Ufficio si è limitato ad enunciare



*senza provare le modalità che avrebbero consentito negli anni 2006 e 2007 alla società di conseguirlo. L’Ufficio rivendica, errando, l’esistenza di una corrispondente capacità contributiva senza però indicare e dettagliare i presupposti impositivi e gli elementi costitutivi delle obbligazioni tributarie imputate alla società e ai suoi soci”.*

La Corte di cassazione ritiene, invece, fondato il ricorso erariale in quanto, attraverso la disciplina delle cd. società di comodo (o società senza impresa o di mero godimento) si intende **disincentivare il fenomeno dell’uso improprio dello strumento societario** come involucro per raggiungere scopi, anche di risparmio fiscale, **diversi da quelli previsti dal legislatore per tale istituto** (come, ad esempio, l’amministrazione dei patrimoni personali dei soci). Il meccanismo deterrente consiste nel fissare un **livello minimo di ricavi e proventi** correlato al valore di **determinati beni patrimoniali** (cd. “test di operatività”), il cui mancato raggiungimento costituisce **elemento sintomatico della natura non operativa della società**, con conseguente presunzione di **un reddito minimo**, stabilito in base a coefficienti medi di redditività di detti **elementi patrimoniali di bilancio**.

Nonostante con l’ordinanza in commento il giudice di Cassazione abbia rinviato la controversia al giudice di secondo grado per una verifica in ordine alle effettive lungaggini burocratiche alla base dell’esimente oggettiva invocata dalla contribuente (peraltro già scrupolosamente verificate dal giudice di prime cure), non si può rappresentare una netta contrarietà all’allusione operata dalla Corte di cassazione all’uso della **disciplina fiscale delle società di comodo come deterrente all’impiego dello schermo societario**.

A tal proposito, si ritiene di dover marcare come le norme tributarie (in quanto portatrici di vincolanti valori costituzionali), non possono prestare asservimento strumentale a meri **obiettivi di politica finanziaria** o ad obiettivi che non hanno un nesso causale diretto con effettive manifestazioni di **capacità contributiva**.

La Corte di cassazione riprende la [circolare dell’Agenzia delle entrate n. 5/E/2007](#), ove viene rappresentato che la funzione della disciplina è “*di disincentivare il ricorso all’utilizzo dello strumento societario come schermo per nascondere l’effettivo proprietario di beni, avvalendosi delle più favorevoli norme dettate per le società. In sostanza, la richiamata disciplina intende penalizzare quelle società che al di là dell’oggetto sociale dichiarato, sono state costituite per gestire il patrimonio nell’interesse dei soci, anziché per esercitare un’effettiva attività commerciale*”. Tale specifico angolo valutativo della norma si presta ad **aspre critiche per la manifesta irrazionalità che esterna**, Innanzitutto non trova fondamento l’assunto per cui si avrebbe, in forza della semplice intestazione di quei beni ad una **società commerciale**, lo sfruttamento di più favorevoli norme dettate per le società e, quindi, l’elusione di obbligazioni tributarie altrimenti dovute, dal momento che il sempre più stringente condizionamento del **diritto di deduzione dei costi** in regime d’impresa hanno portato a ritenere inesistenti i benefici fiscali **derivanti dall’assoggettamento dei beni allo statuto d’impresa** (R. Lupi, “Modifiche alle società di comodo: norma antievasione o patrimoniale camuffata?”, in Dialoghi dir. trib., 2006).

L’obbligazione tributaria può raccordarsi con il solo paradigma costituzionale della capacità



contributiva che, a sua volta, dipende unicamente dall'effettività del fatto economico encapsulato dalla legge ([articolo 23, Costituzione](#)) in un predefinito presupposto d'imposta. Con l'obbligo impositivo non può essere **disincentivato l'uso di alcun strumento giuridico**, neppure continuando a trincerarsi dietro la giustificazione di ormai del tutto inesistenti regimi fiscali favorevoli. L'[articolo 53, Costituzione](#) prevede **l'esclusivo raccordo dell'obbligazione tributaria** con **l'effettiva forza economica del contribuente** e non per indirizzare l'uso dei modelli giuridici previsti dall'Ordinamento.

Dall'[articolo 53, Costituzione](#), emerge con immediatezza come la sua base ideale sia comune a quella degli articoli 2, 3 primo e secondo comma, 4, 41 e 42 Costituzione: le attitudini, le capacità, le **iniziativa e i beni della persona** (più ampiamente di ogni entità che esprima soggettività di diritto) **sono anche al servizio della collettività**, ma nel contempo nessun interesse collettivo **può sopraffare i diritti della persona**; la cultura della solidarietà non deve trascurare il primato che la Costituzione raccorda alla persona. Non è la filosofia dell'individualismo, perché la persona è altresì portatrice di doveri di solidarietà, ma non è nemmeno la filosofia che in nome di un asserito preminente interesse della comunità alla trasformazione sociale (oggi riproposto come interesse fiscale), si debba ritenere consentito **attenuare la considerazione e la tutela del singolo contribuente**. Da una parte lo Stato richiede *“l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale”* ([articolo 2, Costituzione](#)), dall'altro *“riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo”* (sempre [articolo 2, Costituzione](#)) e considera *“compito primario”* promuovere *“il pieno sviluppo della persona umana”* (secondo comma dell'[articolo 3, Costituzione](#)). Questa felice sintesi di solidarietà e garanzia della persona si ritrova pienamente configurata nell'[articolo 53, Costituzione](#), che impone a “tutti” il dovere di concorrere alle **spese pubbliche**, ma solo in ragione della loro **effettiva capacità contributiva**, assunta a presupposto, parametro e limite massimo del dovere. L'obbligazione tributaria non potrà mai semplicisticamente derivare dalla soggezione all'autorità dello Stato, ma, proprio in quanto procede dalla collaborazione solidale delle persone, ogni persona **deve essere in primis rispettata nella sua realtà specifica** e, quindi, coinvolta nel dovere solo se e nei limiti in cui ciò **corrisponda alla sua specifica capacità contributiva**, intesa come perentorio limite alla discrezionalità del legislatore. Non può, quindi, apparire evidente come con **l'obbligazione tributaria non si possa perseguire alcun obiettivo di deterrenza all'uso dello schermo societario**.

Peraltro, in ordine all'uso di strumenti giuridici di protezione del diritto della proprietà (in primis salvaguardato dall'[articolo 42, Costituzione](#)) si deve anche considerare come per la Corte EDU, sentenza 25 giugno 2013, *Gall c. Ungheria, ricorso n. 49570/11*, la tutela della proprietà (anche perseguita attraverso lo schermo societario), **trova fondamento nell'articolo 1, Prot. 1 della CEDU** che interdice **ogni forma di sproporzione impositiva** con sembianze di progressiva confisca del patrimonio.



## IMPOSTE SUL REDDITO

# **Come si determina il costo fiscale delle azioni delle società estere non residenti acquisite per successione?**

di Stefano Rossetti

OneDay Master

## Attività finanziarie detenute all'estero e criptoattività

Scopri di più

Ai fini delle imposte sui redditi, in caso di **cessione a titolo oneroso di azioni**, il comma 6, dell'[articolo 68, Tuir](#) dispone che *“le plusvalenze indicate nelle lettere c), cbis) e cter) del comma 1 dell’articolo 67 sono costituite dalla differenza tra il corrispettivo percepito ovvero la somma od il valore normale dei beni rimborsati ed il costo od il valore di acquisto assoggettato a tassazione, aumentato di ogni onere inherente alla loro produzione, compresa l’imposta di successione e donazione, con esclusione degli interessi passivi. Nel caso di **acquisto per successione**, si assume come costo il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti dell’imposta di successione, nonché, per i titoli esenti da tale imposta, il valore normale alla data di apertura della successione [...]»*.

Come chiarito dall’Amministrazione finanziaria, con la **circolare n. 165/E/1998**:

- la **plusvalenza** *“è costituita dalla differenza tra il corrispettivo percepito, comprensivo degli interessi per dilazioni di pagamento, ed il prezzo pagato all’atto del precedente acquisto ovvero, se l’acquisto è avvenuto per successione, il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato ai fini della relativa imposta [...]»*:
- *“ai fini della determinazione della plusvalenza o della minusvalenza il costo o valore d’acquisto deve essere aumentato di ogni onere inherente alla loro produzione. Ciò implica che il contribuente può imputare ad incremento del costo di acquisto tutte le spese e gli oneri strettamente inerenti all’acquisto delle attività finanziarie della cui cessione si tratta (ad esempio: l’imposta di successione e donazione, le spese notarili, le commissioni d’intermediazione, la tassa sui contratti di borsa, ecc.), ad eccezione degli interessi passivi dei quali il legislatore ha espressamente sancito l’esclusione”*.

In altri termini, dunque, in caso di **acquisizione di partecipazioni per successione**, il costo fiscale da assumere come riferimento per la determinazione della plusvalenza da assoggettare a tassazione **è il valore definito** o, in mancanza, **quello dichiarato ai fini della relativa imposta**, aumentato degli oneri strettamente inerenti all’acquisizione della partecipazione medesima, compresa **l’imposta di successione** e donazione, **anche se pagata all’estero**.



Questo, in sintesi, è il chiarimento che recentemente è stato fornito dall'Agenzia delle entrate con la [risposta ad istanza di interpello n. 132/2024](#).

In merito alla valorizzazione delle azioni o quote cadute in successione, ricordiamo che l'[articolo 16, D.Lgs. 346/1990](#) (testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni) prevede che *“la base imponibile, relativamente alle azioni, obbligazioni, altri titoli e quote sociali compresi nell'attivo ereditario, è determinata assumendo:*

1. [...];
2. *per le azioni e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, non quotate in borsa, né negoziati al mercato ristretto, nonché per le quote di società non azionarie, comprese le società semplici e le società di fatto, il valore proporzionalmente corrispondente al valore, alla data di apertura della successione, del patrimonio netto dell'ente o della società risultante dall'ultimo bilancio pubblicato o dall'ultimo inventario regolarmente redatto e vidimato, tenendo conto dei mutamenti sopravvenuti, ovvero, in mancanza di bilancio o inventario, al valore complessivo dei beni e dei diritti appartenenti all'ente o alla società al netto delle passività risultanti a norma degli articoli da 21 a 23, escludendo i beni indicati alle lettere h) e i) dell'art. 12”.*

In base a quanto sopra, pertanto, il criterio di valorizzazione dei titoli caduti in successione è parametrato alla frazione di patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio chiuso, tenendo conto **dei mutamenti intervenuti**.

Fin da subito **non è stato chiaro cosa si dovesse intendere per “mutamenti intervenuti”**.

Nel corso degli anni, tuttavia, si è formato un indirizzo giurisprudenziale (Cassazione n. 4535/2009, Cassazione n. 5514/2009, Cassazione n. 12422/2007 e Cassazione n. 2925/2015) secondo cui *“il valore del patrimonio netto risultante dal bilancio approvato è vincolante per la parte e per l'amministrazione finanziaria, cui è preclusa un'autonoma valutazione del valore complessivo dei beni e dei diritti della società al netto delle passività, potendo essa procedere solo all'eventuale attualizzazione delle poste attive e passive ritenute infedelmente rappresentative del patrimonio netto attuale dell'ente, a causa di possibili mutamenti intervenuti tra la data di approvazione del bilancio e la morte del socio”*.

Secondo la Suprema Corte, dunque, rappresenta una prerogativa dell'Ufficio “attualizzare” le poste di bilancio sulla base dei mutamenti intervenuti tra la **data di redazione del bilancio e l'apertura della successione**.

Con la sentenza n. 11467/2022, la Corte di cassazione, al fine di non comprimere il diritto alla difesa del contribuente, ha affermato il **principio di diritto secondo cui** *“in tema d'imposta sulle donazioni e successioni, ai fini della determinazione della base imponibile relativamente ad azioni o quote di società comprese nell'attivo ereditario, ai sensi dell'art. 16, comma 1, lett. b), D.Lgs. n. 346 del 1990, in attuazione dei principi del giusto processo e della parità delle parti di cui al nuovo testo dell'art. 111 Cost., deve essere riconosciuta anche al contribuente, oltre che*



*all'Amministrazione finanziaria, la possibilità sia di offrire prova contraria rispetto al criterio legale del dato contabile risultate dal bilancio approvato, sia di provare la sussistenza di eventi sopravvenuti all'approvazione ed antecedenti al decesso, che abbiano mutato quei valori”.*



## RASSEGNA AI

### ***Risposte AI sul regime Iva e registro della locazione di fabbricati strumentali***

di Mauro Muraca

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

Questa settimana abbiano interrogato il nostro sistema di intelligenza artificiale, formulando alcuni quesiti attinenti alla disciplina delle imposte Indirette (Iva e registro) applicabile alle locazioni di fabbricati strumentali posta in essere da soggetti passivi Iva e che vertono principalmente sui seguenti aspetti:

- definizione di immobile strumentale ai fini Iva;
- aliquota Iva da applicare alle locazioni (qualora imponibili);
- modalità di esercizio dell'opzione per l'imponibilità Iva;
- aliquota imposta di registro da applicare alle locazioni di immobili strumentali;
- effetti sul pro rata di detraibilità in caso di locazione di immobili strumentali esenti Iva.



I risultati della nostra Intelligenza Artificiale (basato sulle sole schede autorali comprese nelle licenze attive)

**quali sono gli immobili strumentali ai fini Iva**

Gli immobili strumentali ai fini IVA sono quelli che, per le loro caratteristiche urbanistiche, sono considerati strumentali per natura, ovvero non possono essere utilizzati diversamente senza radicali trasformazioni. La strumentalità per natura è un criterio oggettivo che non dipende dalla specifica utilizzazione del fabbricato da parte dell'impresa che lo utilizza. Per esempio, un fabbricato di categoria catastale "A/3" utilizzato per lo svolgimento di un'attività d'impresa o professionale sarà comunque considerato di tipo abitativo ai fini IVA, indipendentemente dall'uso effettivo, perché la sua classificazione catastale non cambia. Inoltre, gli immobili strumentali possono essere anche per destinazione, nel caso in cui la loro strumentalità dipenda dall'effettivo utilizzo da parte dell'impresa. Le locazioni di fabbricati strumentali imponibili ad IVA su opzione sono soggette all'aliquota ordinaria del 22%, senza possibilità di applicare l'aliquota IVA ridotta del 10%... [\[1\]](#) [\[2\]](#)

[Invia](#)

I risultati della nostra Intelligenza Artificiale (basato sulle sole schede autorali comprese nelle licenze attive)

**quale è l'aliquota Iva per la locazione di immobili strumentali?**

L'aliquota IVA applicabile alle locazioni di fabbricati strumentali imponibili ad IVA su opzione è sempre soggetta all'aliquota ordinaria, attualmente vigente nella misura del 22%. Non è possibile applicare l'aliquota IVA ridotta del 10% a queste locazioni, in quanto tale aliquota agevolata è applicabile solo alle locazioni di immobili abitativi e di alloggi sociali... [\[1\]](#) [\[2\]](#)

[Invia](#)

I risultati della nostra Intelligenza Artificiale (basato sulle sole schede autorali comprese nelle licenze attive)

**quale è la corretta imposta di registro da applicare alle locazioni di immobili strumentali?**

La corretta imposta di registro da applicare alle locazioni di immobili strumentali è del 1%, sia nel caso in cui l'operazione di locazione sia esente da IVA che nel caso in cui sia imponibile ad IVA su opzione del locatore. Questo è confermato dalla sentenza della Corte di Giustizia UE (sentenza 12.10.2017 Causa C-549/16) che ha statuito che l'articolo 401 della Direttiva IVA non ostava all'applicazione dell'imposta di registro proporzionale (1%) ai contratti di locazione di immobili strumentali imponibili ad IVA... [\[1\]](#) [\[2\]](#)

[Invia](#)



I risultati della nostra Intelligenza Artificiale (basato sulle sole schede autorali comprese nelle licenze attive)

**entro quanto va versata l'imposta di registro per la locazione di immobili strumentali IVA?**

L'imposta di registro per la locazione di immobili strumentali imponibili ad IVA deve essere versata entro 30 giorni dalla data di decorrenza del contratto di locazione, e non dalla data di stipula, in ossequio alle norme relative alla registrazione del contratto verbale. Questo vale sia per i contratti di locazione imponibili ad IVA per opzione, con aliquota IVA del 22%, sia per quelli esenti da IVA in assenza di opzione, con l'applicazione dell'imposta di registro proporzionale dell'1%... [1]

Invia

I risultati della nostra Intelligenza Artificiale (basato sulle sole schede autorali comprese nelle licenze attive)

**è possibile esercitare l'opzione per l'imponibilità Iva per le locazioni di immobili strumentali?**

Si, è possibile esercitare l'opzione per l'imponibilità Iva per le locazioni di immobili strumentali. L'opzione deve essere espressamente manifestata nel contratto di locazione e, una volta esercitata, è vincolante per tutta la durata del contratto. Inoltre, l'opzione per l'imponibilità Iva dei canoni di locazione deve essere formalmente espressa in atto e non può essere dedotta da fatti concludenti o impliciti. Nel caso di subentro di un nuovo locatore, è possibile esercitare nuovamente l'opzione per l'imponibilità Iva... [1] [2]

Invia

I risultati della nostra Intelligenza Artificiale (basato sulle sole schede autorali comprese nelle licenze attive)

**come si esercita l'opzione per assoggettare ad Iva le locazioni di immobili strumentali?**

L'opzione per l'assoggettamento ad IVA delle locazioni di immobili strumentali deve essere espressamente manifestata nel contratto di locazione, come previsto dall'articolo 10, comma 1, n. 8), D.P.R. 633/1972. Questa opzione è vincolante per tutta la durata del contratto di locazione e non può essere espressa per fatti concludenti o implicitamente. Una possibile clausola di opzione da inserire nel contratto potrebbe essere: "Si specifica che il presente contratto di locazione ha per oggetto un bene immobile strumentale che, per sue caratteristiche, non è suscettibile di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, censito nella categoria catastale ... Pertanto, a norma dell'articolo 10, comma 1, n. 8, D.P.R. 633/1972, il locatore espressamente dichiara di volersi avvalere, per tutta la durata del contratto di locazione, dell'opzione per il regime di imponibilità Iva" ... [1] [2]

Invia



I risultati della nostra Intelligenza Artificiale (basato sulle sole schede autorali comprese nelle licenze attive)

**è possibile esercitare l'opzione nelle more di un contratto di locazione già esistente?**

L'opzione per l'applicazione dell'Iva alle locazioni di fabbricati strumentali può essere esercitata all'interno del contratto di locazione e deve essere concordata con il locatario, in quanto su di essa è necessario che si incontrino le volontà delle parti. In caso di subentro nel contratto di locazione, il nuovo locatore può modificare il regime Iva cui assoggettare i canoni di locazione, ma questa modifica deve essere comunicata all'Agenzia delle entrate e non può comportare un aggravio per il conduttore senza il suo consenso. Pertanto, se il contratto di locazione è già in corso e si desidera esercitare l'opzione per l'applicazione dell'Iva, è necessario che ci sia un accordo tra le parti e che la modifica venga inserita nel contratto di locazione. Non è chiaro se ciò possa essere fatto in ogni momento durante la durata del contratto o solo in determinate circostanze, come ad esempio in caso di subentro di un nuovo locatore. In ogni caso, è consigliabile consultare un esperto legale o un commercialista per valutare la fattibilità e le modalità di esercizio dell'opzione in base alle specifiche circostanze del contratto di locazione in questione... [\[1\]](#) [\[2\]](#)

[Invia](#)

I risultati della nostra Intelligenza Artificiale (basato sulle sole schede autorali comprese nelle licenze attive)

**conseguenze sul pro rata in caso di locazione di immobili strumentali esenti**

Le conseguenze del pro rata in caso di locazione di immobili strumentali esenti sono le seguenti: - Se si effettuano sia operazioni imponibili (come la locazione di fabbricati strumentali per i quali si è optato per l'imponibilità) sia operazioni esenti, si applicherà il pro rata di detrazione. Questo significa che sarà possibile detrarre una quota di IVA assolta sull'acquisto degli immobili strumentali, ma il pro rata potrebbe influenzare anche l'IVA assolta sull'acquisto di tali immobili. - Se si separano le attività tra locazione di fabbricati strumentali e locazione di fabbricati abitativi, il pro rata si applicherà solo al comparto degli immobili abitativi. Tuttavia, poiché il pro rata di detrazione per la locazione di fabbricati abitativi è pari a 0, non sarà possibile detrarre l'IVA sugli acquisti relativi a tali locazioni. - Per gli immobili strumentali locati, la detraibilità dell'IVA per gli acquisti di beni/servizi relativi alle locazioni dipenderà dalla scelta dell'imponibilità o dall'applicazione del regime di esenzione. Se si opta per l'imponibilità, si potrà detrarre l'IVA; se non si opta per l'imponibilità o si applica il regime di esenzione, l'IVA non sarà detraibile o si applicherà il pro rata di detrazione. - Per gli acquisti di beni/servizi relativi alle locazioni di immobili abitativi, l'IVA non sarà detraibile. In sintesi, la gestione del pro rata in caso di locazione di immobili strumentali esenti può avere un impatto significativo sulla detraibilità dell'IVA e richiede un'attenta pianificazione e separazione delle attività imponibili da quelle esenti... [\[1\]](#) [\[2\]](#) [\[3\]](#)

[Invia](#)