



Edizione di mercoledì 28 Agosto 2024

PATRIMONIO E TRUST

Profili fiscali nella successione e donazione di opere d'arte e collezioni

di **Luigi A. M. Rossi**

CASI OPERATIVI

I dividendi vanno contabilizzati nell'anno della delibera e tassati nell'anno dell'incasso

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Rivalutazione delle partecipazioni prorogata al prossimo 30.11.2024

di **Alessandro Bonuzzi**

LA LENTE SULLA RIFORMA

L'emissione dello schema di atto una volta annullato l'accertamento privo di contraddittorio anticipato

di **Gianfranco Antico**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Regolarizzazione del magazzino: prorogato il termine per il versamento della prima rata

di **Mauro Muraca**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Ammessa la cessione di quote rivalutate alla holding

di **Ennio Vial**

Profili fiscali nella successione e donazione di opere d'arte e collezioni

di **Luigi A. M. Rossi**

Circolari e Riviste

PATRIMONI, FINANZA E INTERNAZIONALIZZAZIONE

IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4% anziché € 210 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta.
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%
Abbonati ora



La disciplina fiscale del trasferimento a titolo gratuito, inter vivos o mortis causa, di opere d'arte e oggetti da collezione presenta delle interessanti sfaccettature derivanti dalle peculiarità che caratterizzano l'impianto tributario del nostro ordinamento giuridico. Complice una normativa estremamente vantaggiosa contenuta nel Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni (D.Lgs. 346/1990), si può affermare che la fiscalità derivante da successione o donazione, consente di strutturare strategie di pianificazione patrimoniale particolarmente efficienti salvaguardando il valore di un asset, quale quello delle opere d'arte e delle collezioni private, che sta acquistando una quota di rilevanza strategica e culturale sempre maggiore nei patrimoni delle famiglie.

Diverse sono le prospettive dalle quali può essere inquadrato il tema del trasferimento a titolo gratuito delle opere d'arte, a seconda che si tratti di fenomeni di natura successoria, donativa, in relazione alle quali trovano applicazione le regole generali stabilite dal D.Lgs. 346/90 (c.d. Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni), ovvero casistiche particolari che, sempre all'interno del medesimo Decreto, investono il trasferimento di beni culturali, in relazione ai quali il Legislatore ha adottato una politica di favore volta a promuoverne la conservazione.

Nel presente contributo [\[1\]](#) si procederà a una illustrazione dettagliata dei principali profili dell'imposta di successione e donazione rilevanti, per il trasferimento di opere d'arte e oggetti da collezione.

Principi generali dell'imposta di successione

L'imposta di successione e donazione è un tributo che colpisce il trasferimento di beni e diritti a seguito della morte di una persona (successione) o tramite un atto tra vivi a titolo gratuito (donazione). Uno degli aspetti più rilevanti e complessi della sua applicazione è il criterio di collegamento territoriale, ossia le regole che determinano quando e come questa imposta deve essere applicata in funzione del luogo di residenza del defunto o del donante, e della ubicazione dei beni trasferiti.

Il criterio di collegamento territoriale

L'ambito territoriale di applicazione dell'imposta di successione e donazione è regolato all'articolo 2, D.Lgs. 346/1990 (c.d. Tusd), il quale prevede al comma 1 che *“l'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero”*, delimitando territorialmente la pretesa impositiva italiana in base alla residenza del *de cuius*, o del soggetto donante alla data dell'apertura della successione o della donazione^[2].

Il principio contenuto nella norma, noto come *“principio dell'imposizione globale”* definisce il perimetro territoriale di applicazione dell'imposta prevedendo che questa, quindi, sia dovuta in relazione a tutti i beni e i diritti trasferiti per donazione o *mortis causa*, ovunque risultino situati, nell'ipotesi in cui il *de cuius* o il soggetto donante sia residente in Italia.

Questo principio garantisce che lo Stato italiano possa esercitare la propria potestà impositiva su tutte le attività patrimoniali della persona residente, indipendentemente dalla loro ubicazione fisica.

Ai sensi del successivo comma 2 del medesimo articolo, nell'ipotesi in cui alla data dell'apertura della successione o a quella della donazione il defunto o il donante non era residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti.

Tale principio c.d. della territorialità, prevede, quindi, che, qualora il *de cuius* o il donante risieda all'estero al momento dell'apertura della successione, l'imposta è dovuta in relazione ai soli beni e diritti trasferiti che risultino *“esistenti”* – ovvero sia materialmente collocati – in territorio italiano.

Questo approccio limitativo, basato sull'ubicazione dei beni, restringe il campo di applicazione dell'imposta ai soli beni che si trovano fisicamente o giuridicamente in Italia.

Occorre evidenziare che, come correttamente osservato da attenta dottrina, l'attuale impianto normativo prescinde del tutto dal concetto di *“cittadinanza”*: i principi impositivi di cui all'articolo 2, Tusd, sono infatti fondati solo sulla *“allocazione”* territoriale dei beni e diritti caduti nella successione di un *“qualunque”* cittadino. Ciò che rileva è solo il rapporto tra bene/diritto e residenza del defunto, ed è solo con riferimento a quest'ultima che la tassazione sarà *“globale”* (perché appunto riferita a tutti i beni e diritti devoluti, anche se posti all'estero) o, in mancanza, riferita solo a quelli *“esistenti”* nel territorio dello Stato^[3].

In precedenza, e cioè nel sistema previgente rispetto al D.P.R. 637/1972, la normativa fiscale (articolo 20, R.D. 3270/1923) era informata al principio della *lex rei sitae*, che comportava la soggezione al tributo dei soli beni situati in territorio italiano, chiunque fosse il successore, dovunque fosse la residenza dell'autore della successione, qualunque fosse la sua cittadinanza e dovunque fosse avvenuto il suo decesso^[4].

Con riferimento, invece, ai casi di successioni o donazioni che coinvolgono beni situati

all'estero, qualora il defunto o il donante fosse residente in Italia, si pone il problema della doppia imposizione internazionale. Per evitare questo, l'Italia, com'è noto, ha stipulato alcune Convenzioni bilaterali con altri Paesi[5], che prevedono misure per eliminare o attenuare la doppia imposizione, con le quali sono state stabilite regole che attribuiscono il diritto di tassazione al Paese di residenza del defunto o del donante o al Paese dove sono situati i beni, e prevedono meccanismi di credito d'imposta per le imposte pagate all'estero.

In sintesi, per l'applicazione delle imposte di successione e di donazione, ciò che rileva è solo la residenza del *de cuius* o del donante, e, per l'effetto, il defunto o donante straniero residente in Italia è trattato oggi come il cittadino italiano residente e il cittadino italiano residente all'estero è trattato al pari di qualsiasi cittadino straniero, non residente in Italia[6].

Avverso tale impostazione, non vanno sottaciute le critiche sollevate dalla dottrina, che ha ritenuto irragionevole che l'applicazione dell'imposta in parola sia condizionata dalle caratteristiche personali del *de cuius* o del donante e non, come sarebbe più logico, dalle caratteristiche personali dell'erede o donatario: difatti, se il presupposto dell'imposizione fiscale è l'arricchimento di cui il beneficiario della successione/donazione profitta, il criterio di tassazione dovrebbe fondarsi sulle sue caratteristiche personali, giacché è nel patrimonio di questi che entra ricchezza, e il relativo criterio soggettivo avrebbe dovuto avere riguardo alla residenza di quest'ultimo e non a quella del *de cuius* o del donante[7].

Per l'applicazione dell'imposta di successione e donazione, il Tusd fa espresso riferimento, quindi, alla residenza del defunto o del donante[8], concetto che l'articolo 43, comma 2, cod. civ., definisce "*luogo in cui la persona ha la dimora abituale*", intendendosi come "*dimora*" la casa di abitazione[9].

Atteso che la legge successoria deve essere interpretata anche con criteri che consentano di dedurre modalità operative caratterizzate da sufficiente certezza, tanto per il contribuente, che deve adempiere il proprio obbligo tributario, quanto per l'amministrazione, che deve effettuare la propria attività di controllo, parrebbe corretto prediligere un approccio di tipo formale, che consenta di individuare la residenza come risultante dai registri anagrafici, rispetto a quello sostanziale, l'effettiva dimora, indipendentemente dalle risultanze anagrafiche[10] (sebbene, comunque, rappresentando la residenza una situazione di fatto, essa può provarsi con qualunque mezzo e non soltanto, quindi, con i certificati anagrafici).

A ogni modo, è il medesimo concetto della residenza che, ai sensi dell'articolo 6, comma 1, Tusd, funge da elemento in grado di individuare l'ufficio competente per l'applicazione dell'imposta e al quale deve essere presentata la relativa dichiarazione di successione.

Nell'ipotesi in cui, invece, in cui il *de cuius* fosse residente all'estero: "*l'ufficio finanziario competente a ricevere la dichiarazione di successione è quello nella cui circoscrizione era stata fissata l'ultima residenza italiana*"[11]

I criteri di determinazione del valore delle opere cadute in successione

Nell'ambito del TUSD, articolo 19, il valore della base imponibile *“relativamente ai beni e ai diritti compresi nell'attivo ereditario”* è determinato *“assumendo il valore venale in comune commercio”* (alla data di apertura della successione o al momento della donazione), intendendosi come tale il valore medio di mercato, ovvero il prezzo che si potrebbe ottenere vendendo l'opera d'arte in una transazione tra un venditore e un acquirente liberi da vincoli particolari.

Questo principio mira a garantire che l'imposta sia calcolata su un valore realistico e attuale dei beni trasferiti, valore che, per le opere d'arte e i beni da collezione, può variare considerevolmente a seconda di diversi fattori, tra cui l'autenticità, la provenienza, lo stato di conservazione e infine la domanda di mercato.

Tale norma, pur riferendo ai *“beni e ai diritti compresi nell'attivo ereditario”*, si utilizza anche per la determinazione della base imponibile per l'applicazione dell'imposta di donazione, in forza del richiamo effettuato dall'articolo 56, comma 4, TUSD.

Il valore di tali beni, che viene dichiarato dal contribuente, è sempre suscettibile di rettifica, ai sensi dell'articolo 34, TUSD con conseguente liquidazione della maggiore imposta, da parte dell'ufficio del registro.

Questa rappresenta la regola generale che, ai fini dell'imposta di successione, trova applicazione *“relativamente ai beni e ai diritti compresi nell'attivo ereditario diversi da quelli contemplati nell'art. 9, comma 2”*.

Tale ultima disposizione, rappresenta una significativa eccezione che caratterizza l'ordinamento italiano, a mente del quale: *“si considerano compresi nell'attivo ereditario denaro, gioielli e mobili per un importo pari al dieci per cento del valore globale netto imponibile dell'asse ereditario anche se non dichiarati o dichiarati per un importo minore, salvo che da inventario analitico redatto a norma degli articoli 769 e seguenti del codice di procedura civile non ne risulti l'esistenza per un importo diverso”*.

Questo comma introduce una presunzione di valore, *iuris tantum*, valevole per il denaro, i gioielli e la mobili, che si caratterizza per la sua duplice finalità: da un lato quella di semplificazione, in quanto la presunzione di valore snellisce di gran lunga il processo di valutazione dell'attivo ereditario, evitando la necessità di stime dettagliate e spesso complesse per beni di valore difficilmente determinabile, come, per l'appunto, denaro contante, gioielli e mobili; in secondo luogo, contrasta il rischio che tali beni, facilmente occultabili e non tracciabili, vengano dichiarati per un importo inferiore al loro valore reale o addirittura non dichiarati affatto, riducendo così l'imposta dovuta.

Lo spirito della norma fu ben illustrato nella sentenza n.109/1967, emessa dalla Corte Costituzionale, chiamata a pronunciarsi sulla compatibilità con l'articolo 53, Costituzione, di tale presunzione, che la Corte ha ritenuto: *“fondata sulla comune esperienza e risponde a principi di logica tanto rilevanti da legittimare la certezza giuridica della esistenza dei beni; e che, altresì,*

data la natura di essi facilmente occultabili, sfuggenti a qualsiasi accertamento fiscale e di valore difficilmente valutabile, sussisteva per il legislatore la necessità di rendere precisa la pretesa tributaria, sollecita la riscossione del tributo e vano ogni tentativo di evasione”.

Orbene, l'applicazione della norma in commento ha importanti implicazioni pratiche e giuridiche, nonché un impatto rilevante sulla determinazione del valore imponibile dell'asse ereditario e può condurre a risultati sorprendenti sotto il profilo del carico fiscale, in generale con riferimento a tutti i beni mobili non registrati, e in particolare con riferimento alle opere d'arte e gli oggetti da collezione, il cui valore, come ben noto, può raggiungere cifre significative senza che ciò si traduca nell'applicazione di un tributo gravoso.

Soffermandoci, infatti, sul concetto di “*mobilia*”, come definito dal successivo comma 3 del medesimo articolo, questo intende “*l'insieme dei beni mobili destinati all'uso o all'ornamento delle abitazioni, compresi i beni culturali non sottoposti al vincolo di cui all'art. 13*”

Le opere detenute nelle abitazioni dei collezionisti cadono appieno in questo specifico regime impositivo.

Come emerge dal testo normativo, infatti, la presunzione in esame si applica solo ai beni mobili “*destinati all'uso*” o “*all'ornamento dell'abitazione*” del *de cuius* escludendo quindi, nel caso questi fosse proprietario di opere, tutte quelle che si trovano, anche temporaneamente, in spazi espositivi, quali musei, mostre, etc. o che siano depositate presso dei *caveaux* dedicati^[12].

A titolo esemplificativo, un compendio di *collectibles* detenuto nell'abitazione di proprietà del defunto, che rappresenta l'unico cespite caduto in successione, determina che il valore tassabile dei primi sia pari al 10% del valore, ai fini successori, del secondo, prescindendo da loro effettivo valore di mercato.

ESEMPIO

Successione (senza testamento)

De cuius + moglie + 1 figlio

Valore del patrimonio ereditario: 4 milioni di euro

Quota per ciascun erede: 2 milioni di euro

Valore imponibile di ciascuna attribuzione: $2.000.000 - 1.000.000$ (franchigia) $\times 10\% = 1.000.000 + 100.000$

Totale valore imponibile: 1.100.000 euro

Nell'ipotesi in cui, invece, nella dichiarazione di successione saranno indicate opere d'arte per un valore pari o superiore al dieci per cento del valore netto imponibile dell'attribuzione ereditaria, non si farà luogo all'aumento a titolo presuntivo della base imponibile, risultando soddisfatto lo scopo della norma di tassare la “*mobilia*” che risulterà, in tale caso, espressamente enunciata (e non presunta) nel compendio ereditario.

La redazione dell'inventario

Più complessa è l'ipotesi in cui il valore dei beni mobili indicati sia di gran lunga inferiore al valore emergente dal calcolo presuntivo, e il contribuente intenda da questo affrancarsi.

Tale presunzione, infatti, ha carattere relativo, potendo essere superata mediante la redazione di un: *"inventario analitico redatto a norma degli articoli 769 e seguenti del codice di procedura civile [da cui] risulti l'esistenza per un importo diverso"*.

La norma consente, quindi, al successore di legittimamente scegliere se applicare la presunzione del 10% o vincerla mediante un apposito inventario analitico dei vari beni mobili, redatto da un notaio secondo le regole del codice di procedura civile, ben potendo accadere, infatti, che, pur in presenza di danaro, gioielli e mobilia, il restante attivo ereditario sia molto elevato e che quindi la presunzione in parola comporti una tassazione eccessiva della *"mobilia"*.

La norma richiede espressamente che l'inventario sia analitico ovvero che descriva i beni mobili e ne stimi anche il valore ma soprattutto che, ovviamente, rispetti i requisiti di validità formale e sostanziale fissati dal codice di procedura civile[\[13\]](#).

E difatti, attesa la specifica finalità per la quale l'articolo 9, comma 2, Tusc richiede tale adempimento, non è necessario che l'inventario venga redatto alla stregua delle (diverse) finalità previste dal codice civile (nelle ipotesi, ad esempio, di accettazione col beneficio d'inventario ex articolo 484), essendo sufficiente il rispetto delle formalità previste dal codice di procedura civile per il superamento della presunzione.

Per cui la redazione di tale inventario prescinde dalle modalità di accettazione dell'eredità (con beneficio di inventario o meno) e dai tempi che la legge prescrive sia per la redazione dell'inventario valevole per l'accettazione dell'eredità con beneficio di inventario, sia dai tempi di presentazione della dichiarazione di successione.

La possibilità di vincere la presunzione circa l'esistenza nella massa ereditaria di *"denaro, gioielli e mobilia"*, facendo ricorso alla redazione dell'inventario, è, peraltro, disposta a vantaggio del contribuente che se ne voglia avvalere, ma di certo non fa venire meno l'obbligo del contribuente di dichiarare (e il potere dell'Amministrazione di accertare) l'esistenza nell'asse di *"denaro, gioielli e mobilia"* per un valore eccedente il 10% del valore netto imponibile dell'attribuzione ereditaria. Ben potrebbe, infatti, accadere che (anche a seguito della redazione di un inventario) il patrimonio ereditario si componga prevalentemente di *"denaro, gioielli e mobilia"* per un valore superiore al 10% del valore netto imponibile dell'attribuzione ereditaria e, in tal caso, il contribuente non può sottrarre tal maggiore valore alla tassazione con l'imposta di successione[\[14\]](#).

Tuttavia, il tema della possibilità per l'Amministrazione finanziaria di accertare l'eventuale maggior valore dei beni rispetto a quello indicato in dichiarazione di successione è questione

delicata e dibattuta.

Sul punto, il Consiglio Nazionale del Notariato^[15] ha fornito risposta negativa, partendo dall'analisi letterale dei seguenti articoli:

- l'articolo 19, Tusd, secondo cui la base imponibile, relativamente ai beni e ai diritti compresi nell'attivo ereditario *“diversi da quelli contemplati nell'art. 9, comma 2”*, e negli articoli da 14 a 18, è determinata assumendo il valore venale in comune commercio alla data di apertura della successione;
- l'articolo 32, comma 3, Tusd, che qualifica come *“infedele”* soltanto la dichiarazione in cui sono dichiarati valori *“inferiori a quelli determinati secondo le disposizioni degli articoli da 14 a 19”*;
- l'articolo 34, comma 2, Tusd, il quale stabilisce che a fronte di una dichiarazione infedele *“l'avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta deve contenere l'indicazione del maggior valore attribuito a ciascuno dei beni o diritti dichiarati e ... l'indicazione dei criteri seguiti nella determinazione dei valori a norma degli articoli da 14 a 19, 8, comma 4, e 10”*.

Il combinato disposto di cui alle norme richiamate, consentirebbe, quindi, di concludere nel senso che la base imponibile dei beni *“contemplati nell'art. 9 comma 2”* (e quindi, per intendersi, di quelli che vengono incisi dall'imposta facendo applicazione del congegno presuntivo ivi disciplinato, salva la redazione di un inventario analitico per la tassazione di un importo diverso) neanche dovrebbe assumere rilevanza in sede di successiva (eventuale) rettifica da parte dell'ufficio, in quanto il ricorso alla presunzione siffatta pare definire senza appello il rapporto impositivo – quanto ai detti beni – tra Amministrazione finanziaria e cittadino.

In ultimo, va segnalato come la giurisprudenza di legittimità, ha avuto modo di chiarire che la presunzione in parola non possa trovare applicazione con riferimento alle successioni dei soggetti non residenti in Italia per i beni esistenti nel territorio italiano, atteso che il valore presuntivo deve essere calcolato sul *“valore globale netto imponibile dell'asse ereditario”*^[16].

Il regime fiscale dei beni culturali

Il Testo Unico delle imposte sulle successioni e donazioni prevede 2 specifiche agevolazioni per il trasferimento di beni culturali.

L'articolo 13, Tusd, dispone, infatti, che: *“I beni culturali di cui agli articoli 1, 2 e 5 della legge 1° giugno 1939, n. 1089, e all'art. 36 del decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, sono esclusi dall'attivo ereditario se sono stati sottoposti al vincolo ivi previsto anteriormente all'apertura della successione e sono stati assolti i conseguenti obblighi di conservazione e protezione”*.

Preliminarmente va chiarito che, attesa l'intervenuta abrogazione della L. 1089/1939 e il D.P.R. 1409/1963 disposta dall'articolo 166, D.Lgs. 490/1999, il riferimento ai *“beni culturali”* va

oggi individuato nel D.Lgs. 42/2004, nel cui articolo 2, comma 2, vengono definiti come tali: *“le cose immobili e mobili che, ai sensi degli articoli 10 e 11, presentano interesse artistico, storico, archeologico, etnoantropologico, archivistico e bibliografico e le altre cose individuate dalla legge o in base alla legge quali testimonianze aventi valore di civiltà”*.

Requisito previsto dalla norma è dato dalla soggezione del bene al c.d. *“vincolo”* con questo intendendosi, ai sensi dell’articolo 13, comma 1, D.Lgs. 42/2004, la *“dichiarazione dell’interesse culturale”* con la quale si *“accerta la sussistenza, nella cosa che ne forma oggetto, dell’interesse richiesto dall’articolo 10, comma 3”* (stesso Decreto), il quale deve essere apposto, in un momento anteriore a quello di apertura della successione, presupponendo, nello spirito dell’articolo 13, Tusd, che i *“beni culturali vincolati”* vadano a comporre la massa ereditaria, ancorché esclusi dall’attivo ereditario imponibile.

Nell’ipotesi in cui, invece, per il bene oggetto di successione, ancorché rientrante nella elencazione prevista degli articoli 10 e 11, D.Lgs. 42/2004, non sia ancora stata emanata la relativa dichiarazione di interesse culturale, di cui all’articolo 13, stesso Decreto, il Tusd non consente diversa interpretazione: il bene andrà a comporre l’attivo ereditario imponibile^[17].

Il Tusd lascia comunque uno spazio agevolativo con riferimento però ai soli *“beni immobili culturali”* per i quali, anche se non sottoposti al vincolo anteriormente all’apertura della successione, l’articolo 25 prevede che *“l’imposta dovuta dall’erede o legatario al quale sono devoluti è ridotta dell’importo proporzionalmente corrispondente al cinquanta per cento del loro valore”*.

In ogni caso, per il bene immobile culturale, indipendentemente dalla apposizione del vincolo, trovano applicazione secondo le regole ordinarie, le imposte ipotecaria e catastale^[18].

Il procedimento agevolativo

L’articolo 13, comma 2, Tusd, prevede che l’erede o legatario che voglia avvalersi della norma agevolativa debba: *“presentare l’inventario dei beni di cui al comma 1 che ritiene non debbano essere compresi nell’attivo ereditario, con la descrizione particolareggiata degli stessi e con ogni notizia idonea alla loro identificazione, al competente organo periferico del Ministero per i beni culturali e ambientali, il quale attesta per ogni singolo bene l’esistenza del vincolo e l’assolvimento degli obblighi di conservazione e protezione. L’attestazione deve essere presentata all’ufficio del registro in allegato alla dichiarazione della successione o, se non vi sono altri beni ereditari, nel termine stabilito per questa”*.

Va prontamente chiarito che il riferimento all’*“inventario”* non va inteso l’inventario disciplinato dagli articoli 769 e ss., c.p.c., bensì come una descrizione particolareggiata dei beni stessi e ogni notizia idonea alla loro identificazione da redigersi senza specifici requisiti di forma.

Ricevuto tale documento, la Sovrintendenza dovrà, valutate positivamente le caratteristiche,

attestare per ogni singolo bene l'esistenza del vincolo e l'assolvimento degli obblighi di conservazione e protezione, in modo che il contribuente possa presentare tale attestazione all'ufficio del registro, il quale liquiderà l'imposta di successione senza considerare, nel relativo calcolo, il valore imponibile relativo ai beni culturali provvisti di attestazione.

La norma non prevede alcuna decadenza in relazione alla mancata allegazione dell'attestazione alla dichiarazione di successione, o al mancato rispetto del termine di presentazione all'ufficio, ben potendo questa essere presentata dopo la dichiarazione di successione, prima della liquidazione dell'imposta o anche dopo, purché entro i termini previsti per l'istanza di rimborso dell'imposta che il contribuente ritiene non dovuta.

Soccorre sul punto l'articolo 30, comma 6, Tusd, il quale nelle ipotesi in cui: *“i documenti provenienti da pubbliche amministrazioni [...] non siano stati rilasciati entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione, compresi l'attestazione di cui all'art. 13, comma 2”, prevede una proroga di sei mesi condizionata alla circostanza che “alla dichiarazione sia allegata copia della domanda di rilascio [...]”*.

Nell'ipotesi in cui, invece, la Sovrintendenza non conceda l'attestazione, ai sensi del comma 3, articolo 13, Tusd, al contribuente è concessa facoltà di presentare *“ricorso gerarchico al Ministro, il quale decide sentito il Consiglio nazionale per i beni culturali e ambientali”* il quale in caso di accoglimento, consente di ottenere il rimborso dell'eventuale maggiore imposta pagata, a condizione che il contribuente, presenti all'ufficio competente copia della decisione di accoglimento del ricorso nel termine di 30 giorni.

Le cause di decadenza dal beneficio

La norma qui descritta prevede quale *“contraltare”* della agevolazione fiscale diversi obblighi in capo al contribuente, previsti dal comma 4, articolo 13, Tusd, il cui mancato rispetto determina *“l'inclusione dei beni nell'attivo ereditario”*.

Le specifiche cause di decadenza dal beneficio dell'esclusione sono:

1. l'alienazione del bene prima che sia decorso un quinquennio dall'apertura della successione;
2. la tentata esportazione dei beni non autorizzata;
3. il mancato assolvimento degli obblighi prescritti per consentire l'esercizio di prelazione allo Stato.

Al verificarsi di una di tali circostanze, *“L'amministrazione dei beni culturali e ambientali ne dà immediata comunicazione all'ufficio del registro competente”* affinché questi provveda a esercitare il proprio potere di liquidazione dell'imposta di successione, nonché l'irrogazione della conseguente sanzione amministrativa prevista all'articolo 53, comma 1, Tusd, in misura *“dal cento al duecento per cento dell'imposta o della maggiore imposta dovuta”*.

In conclusione, appare quindi chiaro lo spirito che anima la norma in commento, tesa a ponderare l'interesse specifico del soggetto che acquista per successione un bene culturale, con l'interesse generale della collettività alla conservazione dei beni connotati da un valore storico-artistico, ben potendosi affermare che la limitazione della proprietà privata, finalizzata, per l'appunto, alla effettiva conservazione di tali beni, è ampiamente bilanciata dalla agevolazione di cui può beneficiare il contribuente (erede o legatario) su cui gravano i relativi obblighi normativi.

I beni culturali per il pagamento delle imposte di successione

Un altro aspetto rilevante è la possibilità, prevista dall'articolo 39, Tusc, in base alla quale gli eredi e i legatari possono proporre allo Stato il pagamento totale o parziale dell'imposta sulla successione, delle relative imposte ipotecaria e catastale, degli interessi e delle sanzioni amministrative, attraverso la cessione di beni culturali vincolati o non vincolati e di opere di autori viventi o eseguite da più di 50 anni[19].

La disposizione in commento, quindi, avvantaggia tanto lo Stato, il quale può acquisire la proprietà di beni culturali o opere d'arte moderna arricchendo il proprio patrimonio storico, artistico e culturale, quanto il contribuente (erede o legatario) al quale è data la facoltà di "proporre" all'Amministrazione finanziaria di definire la posizione debitoria senza fare ricorso alle proprie finanze.

Va rilevato che la norma non limita il pagamento dell'imposta di successione attraverso la cessione di beni culturali oggetto di successione: difatti nulla esclude che il soggetto passivo di imposta possa ricorrere al proprio patrimonio (artistico) personale, per assolvere le imposte derivanti dalla successione, e quindi proporre il pagamento attraverso la cessione di beni culturali che non sono ricompresi nella massa ereditaria[20].

L'articolo 39, comma 2, Tusc, prevede che il procedimento si attivi a impulso del soggetto passivo di imposta attraverso una proposta di cessione che contenga *"la descrizione dettagliata dei beni offerti con l'indicazione dei relativi valori e corredata da idonea documentazione, deve essere sottoscritta a pena di nullità da tutti gli eredi o dal legatario e presentata al Ministero per i beni culturali e ambientali ed all'ufficio del registro competente"* da sottoporre nel termine di 60 giorni dalla notifica dell'avviso di liquidazione, con conseguente interruzione del termine di pagamento, al fine di permettere al Ministero di valutarne l'opportunità.

Ai sensi dei successivi commi 3 – 9, articolo 39, Tusc, che descrivono l'intero procedimento, l'Amministrazione dei beni culturali, entro il termine di 6 mesi, dovrà successivamente valutare la caratteristica del bene (o dei beni), a seguito del quale emanerà un decreto con cui dichiara l'interesse (o il mancato interesse) dello Stato all'acquisto e la conseguente accettazione (o rifiuto) della proposta di cessione del contribuente, stabilendone, infine, le condizioni e il valore della cessione.

Se l'Amministrazione finanziaria rifiuta la proposta di cessione, notifica il decreto negativo al

contribuente, dandone notizia all'ufficio del registro, e dalla data della notifica decorre il termine di 60 giorni per effettuare il pagamento, senza applicazione di sanzioni, ma dei soli interessi legali.

In caso, invece di valutazione positiva, il contribuente (proponente) deve comunicare entro 2 mesi al Ministero la propria accettazione (a pena di decadenza) e all'ufficio del registro competente, entro 60 giorni dalla dichiarazione di accettazione, la copia autentica di detta accettazione e del decreto recante l'indicazione del valore dei beni ceduti.

In caso di beni immobili, il decreto e la dichiarazione di accettazione costituiscono titolo per la trascrizione del trasferimento nei registri immobiliari, in caso invece di beni mobili, questi vanno consegnati dal contribuente entro 30 giorni dalla notifica dell'accettazione.

Per perfezionare la procedura, e quindi estinguere il debito tributario, gli eredi o i legatari, devono produrre all'ufficio del registro competente, entro 60 giorni dalla dichiarazione di accettazione le copie autentiche della stessa e del decreto recante l'indicazione del valore dei beni ceduti.

Tuttavia, nell'ipotesi in cui il valore dei beni ceduti sia inferiore al debito di imposta (comprensivo degli accessori) il contribuente è obbligato a pagare la differenza; nel caso contrario in cui il valore del bene ceduto risultasse superiore, non ha, però, diritto al rimborso.

Tale meccanismo di pagamento, in conclusione, consente di bilanciare il perseguimento di un interesse pubblico, che trova il suo fondamento nella tutela e promozione del patrimonio culturale di cui all'articolo 9, Costituzione, con l'interesse del privato cittadino all'adempimento tributario utilizzando il diritto di proprietà per adempiere un debito d'imposta.

Senza dubbio il sacrificio dell'interesse fiscale, atteso che lo Stato rinuncia a riscuotere l'imposta dovuta e per effetto della cessione dovrà inoltre sopportare maggiori costi di gestione per la tutela dei beni culturali acquisiti, consente però di evitare l'amara circostanza della "svendita" di opere, dettate da necessità economiche (e fiscali) del contribuente.

Tuttavia, va rilevato come tale istituto non pare abbia riscontrato un particolare successo applicativo, nonostante preveda un raggio di applicazione più ampio di quello disciplinato, ad esempio, nel sistema francese^[21], da cui prende spunto, e che ha rivelato un esito di certo più favorevole, essendo ben conosciuto da collezionisti ed artisti con ovvie ricadute positive per il sistema museale nazionale^[22].

[1] Si segnala che gli ulteriori profili fiscali relativi alla circolazione delle opere d'arte sono stati già trattati da L. A.M. Rossi [*"Il regime fiscale della cessione dei patrimoni artistici: i diversi profili del collezionista, del mercante d'arte e dello speculatore nella interpretazione*](#)

[dell'Amministrazione finanziaria e della giurisprudenza](#) in Patrimoni, finanza e internazionalizzazione n. 26/2020 e L. A.M. Rossi ["L'imposta sul valore aggiunto nella cessione dei patrimoni artistici"](#) in Patrimoni, finanza e internazionalizzazione n. 32/2021.

[2] Si rimanda per una trattazione approfondita sul principio di territorialità dell'imposta a Consiglio nazionale del Notariato, Studio n. 194-2009/T.

[3] A. Pischetola, *"Successione aperta all'estero e territorialità dell'imposta"*, Notariato 2016, 3, 313.

[4] G. Gallo Orsi e O. Gallo Orsi, *"L'imposta di successione. Commento aggiornato alla L. 30-12-1991, n. 41"*3, Torino, 1993; G. Gaffuri, *"L'imposta sulle successioni e donazioni"*, Padova, 1993, 190 ss.. La dottrina ha rilevato come il Legislatore italiano, abbandonando il principio in parola (che permane solo per i soggetti non residenti) in favore del principio di residenza del defunto, si sia allineato alle normative vigenti negli Stati più moderni.

[5] Le Convenzioni internazionali contro la doppia imposizione in materia di imposta di successione e donazione sono relativamente poche rispetto ad altre tipologie di imposte (come quelle sui redditi). Tuttavia, esistono accordi significativi con alcuni Paesi, come Francia, Regno Unito, e Stati Uniti.

[6] A. Busani, *"Ambito territoriale di applicazione dell'imposta di successione"*, in Corriere Tributario, 2007, 617.

[7] A. Fedele, *"Commento all'art.2, D.Lgs. 346/1990, Codice delle leggi tributarie"* a cura di Fedele-Mariconda-Mastroiacovo, Torino, 2014.

[8] Non rientra nello scopo del presente contributo, ma si riporta comunque per completezza espositiva, il disallineamento concettuale che la norma in questione evidenzia rispetto al disposto del codice civile ove, all'articolo 456 è prescritto che la successione si apre nel luogo *"dell'ultimo domicilio del defunto"*.

[9] Concetto differente da quello di *"domicilio"* che, ai sensi dell'articolo 43, comma 1, cod. civ., è il luogo dove un soggetto *"ha la sede principale dei suoi affari ed interessi"*.

[10] A. Busani, *"Ambito territoriale di applicazione dell'imposta di successione"*, in Corriere Tributario, 2007, 622.

[11] Articolo 15, comma 3, L. 383/2001, che ha parzialmente modificato l'articolo 6, Tusd.

[12] In tale ipotesi, ai sensi dell'articolo 48, Tusd, le cassette e gli armadi di sicurezza detenuti presso depositi privati devono essere aperti per redigere l'inventario del contenuto da parte di un notaio o di un funzionario dell'Amministrazione finanziaria. In base al valore stimato da un perito tecnico, poi, verranno applicate le ordinarie aliquote previste dalla legge.

[13] Sul punto, si ritiene opportuno richiamare la sentenza n. 12935/2013 con la quale la Cassazione ha ribadito, ove fosse necessario che alcuna validità, ai fini dell'applicazione della presunzione in oggetto, possa essere attribuita a un inventario redatto anteriormente al decesso del *de cuius*, presunzione che può essere vinta *“solo se l’inventario ivi previsto sia redatto “post mortem” in conformità agli artt. 769 e seguenti cod. proc. civ., e cioè se esso risponda ai requisiti di validità formale e sostanziale fissati dal codice, essendo lo scopo della norma evitare il facile occultamento di detti beni; tale presunzione, pertanto, non può ritenersi superata nel caso in cui l’inventario sia eretto, come nella specie, in sede di procedimento d’interdizione prima del decesso del “de cuius”.*

[14] A. Busani, *“Imposta di successione e donazione”*, Milano, 2020.

[15] Consiglio nazionale del Notariato, quesito n. 99-2016/T *“Obbligo di indicazione di opere d’arte nella denuncia di successione e problematiche relative”*. Nel medesimo documento vengono riportate anche le posizioni della dottrina (G. Gaffuri, *“L’imposta sulle successioni e donazioni”*) e della giurisprudenza (Cassazione n. 5773/2000 e n. 7078/2000) che hanno sostenuto l’opinione della potestà dell’Amministrazione finanziaria di addivenire alla *“correzione”* (evidentemente al rialzo) del valore del danaro, dei gioielli e della mobilia attribuito dal dichiarante *“indipendentemente da una constatazione formale della loro consistenza, facendo uso di qualunque strumento probatorio”*.

[16] Cassazione n. 4751/2008.

[17] Sul punto, si richiama Cassazione n. 4753/2008, la quale ha ricordato che la disposizione di cui all’articolo 13, Tusc *“ha carattere eccezionale, in quanto contrasta con il principio costituzionale di cui all’art. 53, secondo cui tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Dovendosi la disposizione in parola, ai sensi dell’art. 14 delle preleggi, interpretare rigorosamente, vanno esclusi dall’attivo ereditario soltanto i beni classificati culturali, a condizione che essi siano sottoposti al vincolo in epoca anteriore all’apertura della successione, risultino assolti gli obblighi di conservazione e protezione e facciano parte fisicamente del relictum”*.

[18] In tal caso gli immobili in questione andranno indicati nella dichiarazione di successione, nonostante la previsione di esclusione dall’attivo ereditario.

[19] L’istituto è stato introdotto dalla L. 512/1982, fortemente voluta dall’artista Renato Guttuso, allora Senatore della Repubblica. Sue le parole *“Un governo saggio dovrebbe rendersi conto che il vero grande patrimonio italiano sono le sue opere d’arte; frutto di secoli di cultura, fantasia, creatività e magistero”*.

[20] Si segnala che lo stesso istituto opera altresì per il pagamento delle imposte dirette, ai sensi dall’articolo 28-bis, D.P.R. 602/1973, con la (rilevante) differenza che, diversamente da quanto accade per le imposte di successione *“la proposta di cessione non sospende il pagamento delle imposte”*.

[21] Per interessante analisi dell'istituto della "*dation e paiement*", si veda M. Bisogno, "*L'adempimento tributario Mediante cessione di opere d'arte: Spunti per un'analisi comparata*", in Rivista trimestrale di diritto tributario, Torino.

[22] Basti pensare che la costituzione del Museo Picasso, con sede Hôtel Salé di Parigi, è stata possibile grazie alla dazione di opere da parte dell'artista stesso e, successivamente, dai suoi eredi per estinguere le imposte di successione. Nel 1968, infatti, l'allora Ministro francese André Malraux, in occasione dei festeggiamenti per l'ottantacinquesimo compleanno dell'artista, istituì appositamente la "Legge sulle dazioni" (*Loi n. 68-1251 du 31 décembre 1968 tendant à favoriser la conservation du patrimoine artistique national, Journal Officiel du 03/01/1969*), proprio in previsione della scomparsa del pittore spagnolo ed in modo da favorire la conservazione del patrimonio artistico nazionale attraverso il lascito delle opere d'arte come pagamento delle imposte di successione.

Si segnala che l'articolo è tratto da "[Patrimoni, finanza e internazionalizzazione](#)".

CASI OPERATIVI

I dividendi vanno contabilizzati nell'anno della delibera e tassati nell'anno dell'incassodi **Euroconference Centro Studi Tributari****FiscoPratico**
La **piattaforma editoriale integrata** con l'**AI**
per lo **Studio** del **Commercialista**
[scopri di più >](#)

Alfa Srl controlla la società Beta Srl.

Beta Srl ha approvato il bilancio 2021 in data 26 aprile 2022, deliberando la distribuzione di una quota dell'utile dell'esercizio; il dividendo spettante ad Alfa Srl è pari a 100.000 euro. Tale dividendo sarà materialmente erogato nel 2023.

Poiché al momento della predisposizione della proposta di bilancio, gli amministratori di Alfa Srl conoscono il dividendo spettante, possono inserire per competenza tale importo nel bilancio 2021?

Come deve essere tassato tale dividendo?

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

**FiscoPratico**

Rivalutazione delle partecipazioni prorogata al prossimo 30.11.2024

di **Alessandro Bonuzzi**

OneDay Master

Immobili delle imprese: fiscalità indiretta

Scopri di più

Il **Decreto omnibus** (D.Lgs. 113/2024), recante misure urgenti di carattere fiscale, proroghe di termini normativi e interventi di carattere economico, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 186 del 9.8.2024, ha **differito dal 30.06.2024 al 30.11.2024** il termine entro cui optare per la **rideterminazione** del costo fiscale delle **partecipazioni non quotate e quotate**, nonché dei **terreni agricoli ed edificabili, posseduti alla data dell'1.1.2024**.

Pertanto, le **persone fisiche, le società semplici, gli enti non commerciali** e i soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia che intendono rivalutare, anche parzialmente, il valore fiscale di quote sociali possedute all' 1.1.2024, al fine di ridurre o azzerare le possibili plusvalenze ex [articolo 67, comma 1, lettere c\) e c-bis\), Tuir](#), emergenti dalla vendita, devono **entro il prossimo 30.11.2024**:

- **asseverare** la perizia di stima delle partecipazioni appositamente redatta dal professionista abilitato;
- **versare** l'imposta sostitutiva per l'intero suo ammontare oppure, in caso di opzione per il versamento rateizzato, nel limite della prima delle **3 rate annuali di pari importo**.

La novella normativa si limita a prevedere che "All'articolo 1, comma 52, della legge n. 213 del 2023, le parole: «30 giugno 2024», ovunque ricorrano, sono sostituite dalle seguenti: «**30 novembre 2024**»" (ex [articolo 7, comma 7, D.Lgs. 113/2024](#)), laddove con il [comma 52, L. 213/2023](#), il Legislatore della Legge di Bilancio 2024 aveva **riaperto** i termini per poter procedere alla **rivalutazione nell'anno 2024**.

Ne deriva che rimane **invariata al 16% l'aliquota** dell'imposta sostitutiva.

Vengono, invece, modificati i termini per il versamento della **seconda** e della **terza rata** dell'imposta sostitutiva che slittano, rispettivamente, **dal 30.6.2025 al 30.11.2025** e **dal 30.6.2026 al 30.11.2026**, maggiorate degli interessi in ragione del **3% annuo a partire dal 30.11.2024**.

Mentre il tempestivo versamento della **prima rata** dell'imposta sostitutiva è **essenziale** per il perfezionamento della rivalutazione, così come lo è l'effettuazione dell'asseverazione nel termine di legge, **l'omesso o tardivo versamento delle 2 rate successive** determina "solo" **l'iscrizione a ruolo** delle somme corrispondenti da parte dell'Agenzia delle entrate.

Si rappresenta, poi, che la rivalutazione delle partecipazioni **trova spazio nella dichiarazione dei redditi** e segnatamente nel **quadro RT** del modello Redditi **con indicazione quantomeno**:

- del **valore di perizia** della partecipazione;
- **dell'ammontare dell'imposta sostitutiva** dovuta;
- **dell'imposta da versare**;
- dell'**opzione per la rateizzazione**.

Ad esempio, nel modello Redditi 2024 devono essere indicate **le rivalutazioni eseguite nel 2023**, mentre nel **modello Redditi 2025** dovranno essere esposti i dati delle rivalutazioni **effettuate nel 2024**.

L'omessa indicazione dei dati nel quadro RT della dichiarazione dei redditi **non fa venir meno l'efficacia della rivalutazione**, costituendo solo una **violazione formale**.

L'utilizzo del costo rivalutato in luogo del costo fiscale della partecipazione **non consente il realizzo di minusvalenze utilizzabili in compensazione o riportabili nei periodi d'imposta successivi**. Quindi, nel caso in cui il valore rivalutato sia superiore al corrispettivo di cessione, diviene necessario **sterilizzare**, in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi, **la minusvalenza emergente**, azzerando il rigo RT23, colonna 1; il *flag* alla casella "**costo rideterminato**" del rigo RT22 consente questo tipo di "forzatura".

Si ricorda, infine, che nel modello F24 di versamento **va indicato il codice tributo "8055"** e, quale anno di riferimento, il **"2024"**.

LA LENTE SULLA RIFORMA

L'emissione dello schema di atto una volta annullato l'accertamento privo di contraddittorio anticipato

di **Gianfranco Antico**

Convegno di aggiornamento

Accertamento e statuto del contribuente: novità e criticità della riforma

Scopri di più

Il principio del **contraddittorio preventivo**, di cui [all'articolo 6-bis, L. 212/2000](#), **introdotto dal D.Lgs. 219/2023**, prevede che **tutti gli atti autonomamente impugnabili** dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria siano **preceduti da un contraddittorio** informato ed effettivo. Norma che, **in forza dell'articolo 7-bis, inserito in sede di conversione in L. 67/2024 del D.L. 39/2024**, si applica esclusivamente agli **atti recanti una pretesa impositiva**, ma non a quelli per i quali la normativa prevede **specifiche forme di interlocuzione** tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente **né agli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti**.

Il comma 2, dell'[articolo 6-bis, L. 212/2000](#), esclude, però, il diritto al contraddittorio, 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 (D.M. 24.4.2024)**, nonché per i **casi motivati di fondato pericolo** per la riscossione.

Per consentire il contraddittorio, l'Amministrazione finanziaria comunica, quindi, al contribuente, lo schema di atto, al fine di assicurare un contraddittorio preventivo, assegnando **un termine non inferiore a 60 giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo**. L'atto **non è adottato prima della scadenza del termine** di cui al primo periodo. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del **termine di decadenza per l'adozione** dell'atto conclusivo, ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza **decorrono meno di 120 giorni, tale ultimo termine è posticipato al 120 giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio**.

Se l'Ufficio – nelle ipotesi previste – **non provvede alla notifica dello schema di atto questo è annullabile**. Ricordiamo che, in forza di quanto disposto [dall'articolo 7-bis, L. 212/2000](#) (introdotto dal D.Lgs. 219/2023), l'annullabilità opera quale regime **"normale"**, applicabile in relazione a qualunque **"vizio"** dell'atto, salvo diversamente stabilito dalla legge. Vi rientra, pertanto, qualunque ipotesi di **"violazione di legge"** (formale, partecipativa e procedimentale) che, però, deve essere eccepita con il ricorso in primo grado a pena di decadenza e non può

essere rilevata d'ufficio dal giudice. Fra l'altro, [l'articolo 9-bis, L. 212/2000](#), introdotto sempre dal D.Lgs. 219/2023, **consente l'emendabilità dell'atto per vizi formali e procedurali**, vietando però il *bis in idem*.

Come è noto, la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di **auto-correggere i propri errori è da sempre oggetto di ampio confronto giurisprudenziale**, che ha cercato di individuare i margini di intervento che si possono riconoscere ad un'azione "*riparatoria*" dell'Ufficio, attraverso l'istituto dell'autotutela "*sostitutiva*", ovvero sia attraverso **l'annullamento dell'atto "viziato"** e la sua successiva rinnovazione. E che oggi ha, comunque, trovato un **parziale punto fermo**.

Proprio in ordine alla mancata attivazione del contraddittorio, la **Fondazione dell'ANCI – nella nota di approfondimento del 5.2.2024** – ha operato un parallelismo tra [l'articolo 6, comma 1, L. 212/2000](#) e l'abrogato [articolo 5-ter, comma 5, D.Lgs. 218/1997](#): da una parte, **l'atto è annullabile**; dall'altra parte il mancato avvio del contraddittorio comportava **l'invalidità dell'avviso di accertamento** qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente **dimostrava in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato** (la cd. prova di resistenza).

Di conseguenza, oggi, nel caso in cui in sede contenziosa **venga contestata la mancata emissione dello schema di atto**, a nostro avviso, **l'Ufficio può annullare l'atto di accertamento emesso e procedere all'invio dello schema d'atto**, realizzando il contraddittorio, prendendo atto magari delle doglianze avanzate e non fatte valere prima per l'assenza dello schema. Naturalmente, nel **rispetto dei termini di decadenza dell'azione accertatrice**. Così come peraltro è accaduto nell'ipotesi di accertamento anticipato, ex [articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), **oggi abrogato**.

Regolarizzazione del magazzino: prorogato il termine per il versamento della prima rata

di **Mauro Muraca**

Convegno di aggiornamento

Novità del periodo estivo per imprese e persone fisiche

Scopri di più

L'[articolo 1, commi 78-85, L. 213/2023](#), consente, ai **solì esercenti attività di impresa** – che non adottano i principi contabili internazionali (Ias/Ifrs) – di **regolarizzare le esistenze iniziali di magazzino alla data dell'1.1.2023**, determinandone la corretta valutazione alla situazione di giacenza effettiva, attraverso **l'eliminazione in contabilità di esistenze iniziali** (di quantità o valori superiori a quelli effettivi) **e/o l'iscrizione di esistenze iniziali** in precedenza omesse.

L'eliminazione in contabilità di esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi **presuppone il versamento dell'Iva** – determinata applicando l'aliquota media riferibile all'anno 2023 all'ammontare che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per il coefficiente di maggiorazione specifico per ogni attività individuato dal D.M. 24.6.2024 – e di **un'imposta sostitutiva** (dell'Irpef, dell'Ires e dell'Irap) **del 18% da applicarsi sul valore eliminato aumentato del coefficiente di maggiorazione specifico** per ogni attività individuato dal citato D.M. 24.6.2024. Diversamente, in caso di **iscrizione di esistenze iniziali in precedenza omesse è dovuta la sola imposta sostitutiva sul nuovo valore iscritto**, senza che, a tal fine, assuma rilevanza specifica il coefficiente di maggiorazione.

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, ossia 1.7.2024 (in quanto il 30.6.2024 cade di domenica), oppure il 31.7.2024 con la maggiorazione dello 0,4%. Nel rispetto delle condizioni previste, è **possibile beneficiare della proroga** di cui all'[articolo 37, D.Lgs. 13/2024](#), ottemperando all'obbligazione tributaria entro il termine del 31.7.2024 (senza la maggiorazione dello 0,4%), ovvero **entro il prossimo 30.8.2024**, con la maggiorazione dello 0,4%;
- 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, ossia **entro il 2.12.2024** (il 30.11.2024 cade di sabato).

In questo contesto si inserisce la **previsione contenuta all'[articolo 7, D.L. 113/2024](#)** (c.d. DL

“omnibus”) che ha **prorogato al prossimo 30.9.2024 il termine per il versamento della prima rata** delle imposte dovute per la rottamazione del magazzino, **ma soltanto per i soggetti per i quali il termine per il versamento delle imposte** sui redditi relative al periodo d'imposta in corso al 30.9.2023, **scade entro il prossimo 29.9.2024**; per costoro, infatti, il versamento dell'imposta sostitutiva **può essere perfezionato entro il prossimo 30.9.2024**. Viene altresì previsto che, se in applicazione di tale proroga, il termine di versamento della prima rata scade successivamente a quello previsto per il versamento della seconda rata, quest'ultimo termine è **differito anch'esso al 30.9.2024**.

Una altra novità introdotta dal successivo comma 2, dell'[articolo 7, D.L. 113/2024](#), interessa i soggetti per i quali il **termine di approvazione del bilancio d'esercizio in corso al 30.9.2023 scade entro la data del prossimo 29.9.2024**: è previsto, infatti, che l'adeguamento delle rimanenze iniziali di magazzino possa essere **recepito contabilmente entro il 30.9.2024**, ovvero sia nelle **scritture contabili relative all'esercizio successivo a quello in corso al 30.9.2023**.

Si ricorda che, il mancato pagamento nei termini delle suddette imposte **comporta l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme non pagate**, nonché di sanzioni e interessi conseguenti all'adeguamento effettuato. **È possibile ricorrere al ravvedimento operoso**, per sanare l'eventuale carente o omesso versamento delle imposte, sempreché risultino rispettate le **disposizioni generali che ne disciplinano l'istituto**.

In nessun caso, l'omesso versamento delle imposte **comporta il mancato perfezionamento della procedura di regolarizzazione**, in quanto l'adeguamento delle rimanenze si perfeziona **all'interno della dichiarazione dei redditi** relativa al periodo di imposta in corso al 30.9.2023, previa indicazione degli elementi posti a base della regolarizzazione nelle **apposite sezioni del quadro RQ del modello Redditi 2024**, in relazione al periodo di imposta 2023. In particolare, occorrerà compilare la sezione XXVII del quadro RQ righe da RQ110 a RQ 112 rubricato “imposta sull'adeguamento delle esistenze iniziali di beni”.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Ammessa la cessione di quote rivalutate alla holding

di **Ennio Vial**

OneDay Master

Conferimento di partecipazioni e le opportunità della holding

Scopri di più

Con la [risposta ad interpello n. 169 del 12.8.2024](#), l'Agenzia delle entrate si è espressa in merito all'eventuale **profilo abusivo di una riorganizzazione societaria**, nell'ambito della quale **uno dei soci cede le proprie quote all'uopo rivalutate** (ex L. 448/2001) **agli altri soci**.

Il caso concreto ha ad oggetto una **società Alfa partecipata da tre fratelli**: Tizio, Caio e Sempronio. I tre soggetti sono anche **amministratori della società** ed hanno tutti prole.

A causa dei loro difficili rapporti, i soci intendono **procedere ad una riorganizzazione societaria**, ridefinendo gli assetti proprietari in modo di garantire, al contempo, il **passaggio generazionale di ALFA per quanto attiene a Tizio e a Caio**, e la fuoriuscita di Sempronio, in quanto **non più interessato a proseguire nell'attività imprenditoriale**.

A tal fine, Tizio e Caio costituiscono **due personal holding** (Newco1 e Newco2) **mediante conferimento**, ai sensi dell'[articolo 177, comma 2 bis, Tuir](#). Le due personal holding acquistano **le quote rivalutate di Sempronio**. L'aspetto interessante che emerge dalla lettura dell'istanza di interpello è rappresentato dal fatto che **le 2 Newco accendono due finanziamenti bancari**, per disporre della provvista necessaria per **saldare l'acquisto delle quote di Sempronio**.

I tre istanti chiedono all'Agenzia delle entrate se **la riorganizzazione possa essere qualificata come abusiva**. In particolar modo, essi si interrogano se il corrispettivo incassato da Sempronio **possa essere riqualificato come dividendo riconducibile alla fattispecie del recesso tipico** (fattispecie per la quale non assumerebbe rilevanza la rivalutazione).

Sul punto, si ricorda, infatti, che **in caso di recesso c.d. "tipico"**, le somme ricevute dal socio recedente, per la parte eccedente il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione medesima, **costituiscono utile**, rientrando tra le fattispecie che danno **luogo a redditi di capitale**. Nell'ipotesi, invece, di **recesso c.d. "atipico"**, che si attua mediante la cessione a titolo oneroso della partecipazione agli altri soci ovvero a soggetti terzi estranei alla compagine sociale, **le somme ricevute dal socio rientrano tra i redditi diversi di natura finanziaria** (capital gain). Come chiarito dalla [circolare n. 16/E/2005](#), **il valore delle partecipazioni "rivalutate" è utilizzabile in occasione del recesso atipico**, mentre **non può essere utilizzato in caso di**

recesso tipico, “in quanto le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci **costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l’acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate**”.

In buona sostanza, il **recesso tipico genera dividendi**, mentre **quello atipico genera un capital gain** che può essere **azzerato con la rivalutazione effettuata**.

I timori manifestati dai soci derivano forse dalla precedente [risposta ad interpello n. 341/2019](#), ove l’Agenzia delle entrate aveva **cassato un’operazione simile**. In realtà, il caso in esame differisce dal precedente esaminato nel 2019.

L’Agenzia, pertanto, dà il via libera alla prospettata riorganizzazione **ritenendola non abusiva**, in quanto **non sussistono gli estremi per ravvisare un risparmio fiscale** indebito.

Nel dettaglio, i due conferimenti, ex [articolo 177, comma 2 bis, Tuir](#), **non sono abusivi, in quanto finalizzati a costituire due personal holding propedeutiche ad un ordinato passaggio generazionale** dei soci Tizio e Caio che intendono, per quanto riguarda Tizio, **donare la nuda proprietà della propria quota ai figli**, mentre Caio intende, oltre che gestire il passaggio generazionale, gestire anche **i poteri attribuibili alla minoranza e il godimento dei dividendi**.

Parimenti, **non è abusiva la cessione delle quote di Sempronio**, preventivamente rivalutate.

Del resto, l’Agenzia delle entrate, in un caso analogo, affrontato con la [risposta ad interpello n. 242/2020](#), **aveva già avuto modo di affermare che**: “La cessione delle partecipazioni, previamente rivalutate, detenute dai soci uscenti appare operazione fisiologica per la fuoriuscita definitiva dalla compagine sociale di ALFA da parte dei soci uscenti, non integrando perciò alcun vantaggio fiscale indebito”.

Si tratta della **stessa situazione riproposta nell’interpello in questione ove Sempronio**, dopo aver ceduto le proprie quote esce di scena definitivamente **sia come socio che come amministratore**.