



NEWS Euroconference

Edizione di venerdì 25 Ottobre 2024

CASI OPERATIVI

Caratteristiche del DDT e modalità di emissione
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Guida alla registrazione dei canoni di locazione attivi e passivi
di Mauro Muraca

BILANCIO

Neo residenti: aumentata a euro 200.000 l'imposta sostitutiva annua
di Francesca Benini

ACCERTAMENTO

CPB: inibito l'accertamento anche per le poste non direttamente riconducibili al reddito d'impresa
di Gianfranco Antico

LA LENTE SULLA RIFORMA

Opzione per la tassazione anticipata del trust
di Ennio Vial

PROFESSIONISTI

"Aggiorna-Mente": la gestione delle partecipazioni in società estere
di Ferruccio Bongiorni



CASI OPERATIVI

Caratteristiche del DDT e modalità di emissione

di Euroconference Centro Studi Tributari

SCOPRI LA SOLUZIONE EDITORIALE DI FISCOPRATICO!
CASI d'USO AI di EUROCONFERENCEinPRATICA
02 dicembre alle 11.00 - partecipa al [webinar gratuito >>](#)



Alfa Srl esercita prevalentemente l'attività identificata dal codice ATECO 47.59.1 – commercio al dettaglio di mobili per la casa.

Nel concreto la società svolge anche attività di progettazione e *rendering* e si occupa della consegna e montaggio dei mobili/arredi venduti.

È necessario comunicare alla CCIAA anche le attività di seguito elencate:

- Codice ATECO 74.10.90 – altre attività di *design*, la cui descrizione è “*attività degli arredatori*”;
- Codice ATECO 43.32.02 – posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili, la cui descrizione è “*installazione di porte (escluse quelle automatiche e girevoli e i cancelli automatici), finestre, intelaiature di porte e finestre in legno o in altri materiali; installazione di cucine su misura, scale, arredi per negozi e simili; completamenti di interni come controsoffitti, pareti mobili eccetera*”?

Inoltre, per la fornitura con consegna e posa in opera dei mobili/arredi:

- è a norma di legge e quindi sufficiente, durante il trasporto per la consegna, far “*accompagnare*” i beni dal documento commerciale “*non parlante*” (con efficacia ai soli fini commerciali ex articolo 3 D.M. 7 dicembre 2016) oppure
- è a norma di legge e quindi sufficiente, durante il trasporto per la consegna, far “*accompagnare*” i beni dal documento commerciale “*parlante*” (valido ai fini fiscali ex articolo 5, D.M. 7 dicembre 2016)?

Diversamente quali sono i documenti idonei e obbligatori ad “*accompagnare*” i beni (mobili/arredi) nel caso in cui la Alfa Srl stipuli un contratto di vendita con fornitura e posa dei mobili/arredi?

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



I "casi operativi" sono esclusi dall'abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Guida alla registrazione dei canoni di locazione attivi e passivi

di Mauro Muraca

Convegno di aggiornamento

Dichiarazione Iva 2025: novità e casi operativi

Scopri di più

Normativa

Articolo 10, comma 1, n. 8) del D.P.R. 633/1972

Articolo 11, L. 392/1978

Prassi

Principio contabile OIC 12

Giurisprudenza

Cassazione n. 23052/2009

Cassazione n. 75/2010

Il trattamento contabile dei canoni (attivi e passivi) derivanti da un contratto di locazione immobiliare è disciplinato dal principio contabile OIC 12 rubricato “composizione e schemi del bilancio di esercizio”.





Per fornire una corretta ed esaustiva rappresentazione contabile delle vicende derivanti dal contratto di locazione immobiliare, occorre prestare particolare attenzione:

- ai canoni che maturano a cavallo di due esercizi sociali, in considerazione del fatto che il bilancio d'esercizio deve offrire una corretta evidenza dei ricavi (per il locatore) e dei costi (per il conduttore) di competenza dell'esercizio;
 - al regime impositivo Iva (per opzione) a cui è soggetta la locazione, a norma dell'[articolo 10, comma 1, n. 8\) del D.P.R. 633/1972](#).
-

Locazione dei fabbricati abitativi: disciplina Iva

La disciplina delle operazioni di locazione dei fabbricati abitativi, ovvero di unità immobiliari urbane a destinazione abitativa (censite in catasto o classificabili nelle categorie del gruppo A – eccetto gli A/10), poste in essere da locatore soggetto passivo Iva, è contenuta nell'[articolo 10, comma 1, n. 8, D.P.R. 633/1972](#), secondo cui, salvo che nel contratto di locazione venga esercitata l'opzione per il regime di imponibilità Iva (nei limiti in cui è consentita tale facoltà), queste sono in linea generale esenti da Iva.



La locazione di fabbricati abitativi è, infatti, imponibile Iva su opzione del locatore, se (alternativamente):

- la locazione ha ad oggetto alloggi sociali, chiunque sia il locatore;
 - il locatore è l'impresa che ha costruito il fabbricato o su di esso ha eseguito (anche tramite imprese appaltatrici) gli interventi di ristrutturazione di cui all'[articolo 3, lett. c\), d\) ed f\), D.P.R. 380/2001](#).
-

Riassumendo, quindi, al di fuori delle suddette 2 ipotesi, la locazione di immobili abitativi è sempre esente da Iva.

Regime iva delle locazioni di immobili abitativi

Locatore

Impresa costruttrice o di ripristino con opzione
Impresa costruttrice o di ripristino senza opzione

Conduttore

Chiunque
Chiunque

IVA

Imponibile
Esente



Locazione di fabbricati destinati ad alloggi sociali con opzione	Chiunque	Imponibile
Locazione di fabbricati destinati ad alloggi sociali senza opzione	Chiunque	Esente
Altro soggetto IVA	Chiunque	Esente

Le locazioni di fabbricati abitativi, ove imponibili ad Iva (per opzione) è soggetta aliquota del 10%, prevista dal n. 127-duodecimorum della [Tabella A](#), Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, ove si tratti di locazioni di immobili abitativi operate dalle imprese di costruzione o ristrutturazione o di locazioni di alloggi sociali ex D.M. 22.4.2008.

Tabella di sintesi: Locazioni di fabbricati abitativi ed imposte d'atto

Tipologia	Locatore	Iva	Registro
Abitativi	Impresa costruttrice o di ripristino con opzione	Imponibile per opzione (IVA al 10%)	Fissa
	Diverso dall'impresa di costruzione o di ripristino	Esente (senza opzione)	Euro 67,00
	Soggetto non Iva	Esente	Proporzionale 2%
	Chiunque	Fuori campo	2%
Alloggi sociali DM 22.04.2008	Imponibile per opzione (IVA al 10%)	Fissa	Euro 67
	Esente (senza opzione)	2%	
	Fuori campo	2%	

Locazione fabbricati strumentali: disciplina Iva

A norma dell'[articolo 10, comma 1, n. 8\), D.P.R. 633/1972](#), tutte le locazioni aventi ad oggetto immobili strumentali sono assoggettate alla regola generale dell'esenzione da Iva, con la possibilità per ciascun locatore (soggetto passivo Iva):

- di optare per l'applicazione dell'imposta nel relativo contratto di locazione;
- con l'obbligo di mantenere il regime di imponibilità Iva per tutta la durata del contratto.

LOCAZIONE FABBRICATI STRUMENTALI



locatore	tipologia di conduttore	Regime Iva
Qualsiasi soggetto passivo Iva	Chiunque	Regime naturale Iva: ESENZIONE IMPONIBILI IVA SU OPZIONE (aliquota Iva 22%)

Per la nozione di strumentalità nell'ambito dell'Iva, rileva esclusivamente il criterio oggettivo fondato sulle caratteristiche urbanistiche del fabbricato (c.d. "strumentalità per natura") e non la specifica utilizzazione del fabbricato da parte dell'impresa che lo utilizza (c.d. "strumentalità per destinazione").



Nota bene

In altre parole, ai fini Iva, non importa che il fabbricato costituisca (o meno) un bene alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa, ma solo ed esclusivamente la classificazione catastale che è stata assegnata allo stesso. Pertanto, se un fabbricato di categoria catastale "A/3" è utilizzato effettivamente per lo svolgimento di un'attività d'impresa (es. sede legale o amministrativa di una società) o attività professionale (es. studio legale o studio commerciale), tale immobile sarà sempre e comunque considerato di tipo abitativo ai fini Iva.

Le locazioni di fabbricati strumentali imponibili ad Iva su opzione sono sempre soggette all'aliquota ordinaria, attualmente vigente nella misura del 22%, senza alcuna possibilità di poter invocare l'aliquota Iva ridotta del 10%, contemplata dal n. 127-duodecimies della [Tabella A](#), Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972 ed applicabile alle sole locazioni di immobili abitativi e di alloggi sociali, imponibili ad Iva per opzione.

Locazione immobili strumentali: tabella di sintesi

Locatore	Iva
Soggetto Iva	Imponibile per opzione Iva (aliquota IVA 22%)
Soggetto No Iva	Esente iva in assenza di opzione Fuoricampo

Canoni di locazione attivi

I canoni di locazione attivi sono iscritti nel conto economico (valore della produzione) e più



precisamente all'interno:

- della voce “A.1 – *Ricavi delle vendite e delle prestazioni*”, se la locazione rappresenta l'oggetto tipico dell'attività dell'impresa come nel caso delle immobiliari di gestione, oppure;
- della voce “A.5 – *Ricavi delle vendite e delle prestazioni*”, se la locazione rientra nella gestione accessoria dell'impresa.

Scritture contabili

La scrittura contabile per la registrazione dei canoni di locazione attivi esenti Iva, ai sensi dell'[articolo 10, comma 1, n. 8, D.P.R. 633/1972](#), risulta essere la seguente:

Crediti verso clienti (C.II.1 SP) a Proventi immobiliari (A.1/A.5 CE)

Se la locazione è imponibile Iva, all'atto dell'emissione della fattura si renderà necessario, invece, rilevare anche il corrispondente importo addebitato al locatario a titolo di Iva:

Crediti verso clienti (C.II.1 SP) a Diversi
Proventi immobiliari (A.1/A.5 CE)
IVA a debito

In sede di chiusura dell'esercizio devono essere rilevati:

- i risconti passivi relativi alle quote di canone incassate, ma non di competenza (in caso di incasso anticipato dei canoni di locazione);
- i ratei per le quote già maturate che verranno pagate nell'esercizio successivo (in caso di incasso posticipato dei canoni di locazione).

ESEMPIO

Incasso anticipato dei canoni di locazione

Si assume il caso di un contratto di locazione che prevede il pagamento anticipato di canoni trimestrali pari a 600 euro, con decorrenza 1.2.2024.

Atteso che in data 1.11.2024 è stato percepito il canone relativo al periodo 1.11.2024 – 31.1.2025, consegue che al 31.12.2024 il locatore dovrà rilevare un risconto passivo (corrispondente al canone del periodo 1.1.2025 – 31.1.2025 non di competenza dell'esercizio solare 2024) pari a 200 euro.

Proventi immobiliari (A.1/A.5 CE) a Risconti passivi (E SP) 200 200



ESEMPIO

Incasso posticipato dei canoni di locazione

Si assume il caso di un contratto di locazione che prevede il pagamento posticipato di canoni trimestrali pari a 600 euro, con decorrenza 1.2.2024.

Atteso che in data 1.2.2025 verrà percepito il canone relativo al periodo 1.11.2024 – 31.1.2025, consegue che al 31.12.2024 il locatore sarà tenuto a rilevare la quota di canone già maturata nel periodo 1.11.2024 – 31.12.2024 (di competenza dell'esercizio solare 2024), pari a 400 euro.

Ratei attivi (D SP)	a	Proventi immobiliari (A.1/A.5 CE)	400	400
---------------------	---	-----------------------------------	-----	-----

Canoni di locazione passivi

I canoni di locazione passivi sono iscritti, invece, nel conto economico (costi della produzione) e, più precisamente, all'interno della voce “B.8 – Costi per godimento di beni di terzi” che accoglie i corrispettivi (assunti al netto delle rettifiche) che sono pagati per il godimento di beni materiali e immateriali non di proprietà, destinati all'esercizio dell'attività d'impresa.

Scritture contabili

La scrittura contabile per la registrazione dei canoni di locazione passivi esenti Iva, ai sensi dell'[articolo 10, comma 1, n. 8, D.P.R. 633/1972](#), risulta essere la seguente:

Canoni di locazione immobiliare (B.8 CE) a Debiti verso fornitori (D.7 SP)

Diversamente, se la locazione è imponibile Iva, al momento di ricezione della fattura il locatario rileverà l'onere derivante dal canone di locazione passivo e, quale contropartita, il corrispondente importo dell'Iva pagata al locatore.

Diversi	a	Debiti verso fornitori (D.7 Stato Patrimoniale)
---------	---	--

Canoni di locazione immobiliare
(B.8 Conto Economico)
IVA a credito

In sede di chiusura dell'esercizio devono essere rilevati:

- i risconti passivi relativi alle quote di canone saldate, ma non di competenza (in caso di pagamento anticipato dei canoni di locazione);
- i ratei per le quote già maturate che verranno saldate nell'esercizio successivo (in caso di pagamento posticipato dei canoni di locazione).



ESEMPIO

Pagamento anticipato dei canoni di locazione

Si riprenda il caso precedente del contratto di locazione che prevede il pagamento di canoni trimestrali pari a 600 euro, con decorrenza 1.2.2024.

Atteso che in data 1.11.2024 è stato pagato il canone relativo al periodo 1.11.2024 – 31.1.2025, consegue che al 31.12.2024, si dovrà riscontare la quota di canone di competenza dell'esercizio solare 2025, pari a 200 euro:

Diversi Risconti attivi (D Stato Patrimoniale)	a	Canoni di locazione immobiliare (B.8 Conto Economico)	200	200
---	---	--	-----	-----

ESEMPIO

Pagamento posticipato dei canoni di locazione

Si assuma il caso di un contratto di locazione che prevede il pagamento posticipato di canoni trimestrali pari a 600 euro, con decorrenza 1.2.2024.

Atteso che in data 1.2.2025 verrà pagato il canone relativo al periodo 1.11.2024 – 31.1.2025, consegue che al 31.12.2024 il locatario sarà tenuto a rilevare la quota di canone già maturata nel periodo 1.11.2024 – 31.12.2024 (di competenza dell'esercizio solare 2024), pari a 400 euro.

Canoni di locazione immobiliare (B.8 Conto economico)	a	Ratei passivi (E Stato Patrimoniale)	400	400
--	---	---	-----	-----

Deposito cauzionale

Il deposito cauzionale è spesso utilizzato nella locazione di immobili; infatti, è frequente che il conduttore versi una somma di denaro al locatore, al fine di garantire quest'ultimo verso qualsiasi inadempimento contrattuale del conduttore, relativamente:

- al regolare pagamento dei canoni e;
- al ripristino degli eventuali danni arrecati all'immobile dal locatario.



L'[articolo 1590, cod. civ.](#) prevede, infatti, che il conduttore debba restituire la cosa al locatore nello stato medesimo in cui l'ha ricevuta.

La somma depositata è produttiva di interessi legali che devono essere corrisposti al



conduttore alla fine di ogni anno o, se pattuito, alla scadenza contrattuale definitiva.



Nota bene

Al riguardo, la Giurisprudenza di legittimità ha precisato che gli interessi prodotti dalle somme versate a titolo di deposito cauzionale:

- spettano al conduttore anche se egli non li ha espressamente richiesti o pattuiti (Cassazione n. 23052/2009);
- devono essere determinati al tasso legale e non possono essere determinati convenzionalmente, in quanto l'[articolo 11, L. 392/1978](#), ha carattere imperativo, posto che persegue finalità di ordine generale, sicché un'eventuale clausola contrattuale difforme sarebbe nulla per contrarietà ad una norma imperativa (Cassazione n. 75/2010).

Versamento di una cauzione in denaro da parte del locatario

Da un punto di vista prettamente contabile, l'importo della cauzione versata a garanzia del contratto di locazione, non costituisce naturalmente un costo e, per tale ragione, tale importo dovrà essere rilevato nell'attivo dello Stato patrimoniale, in alternativa (secondo la relativa natura):

- tra l'attivo circolante, nella voce “C.II.5-quater – Crediti verso altri”;
- tra le immobilizzazioni finanziarie, nella voce “B.III.2. d-bis – Crediti verso altri”.

La scrittura contabile che evidenzia la corresponsione della cauzione è la seguente:

Deposito cauzionale per locazione immobili (C.II.5-quater Stato Patrimoniale)	a	Banca c/c
--	---	-----------

Il ricevimento della cauzione in denaro da parte del locatore

Allo stesso modo, l'importo della cauzione, che verrà restituito al termine del contratto di locazione, non costituisce un provento per chi la incassa, bensì una passività che deve essere rilevata alla voce “D.14 – Altri debiti” del passivo dello Stato patrimoniale.

La scrittura contabile che evidenzia il ricevimento della cauzione è la seguente:

Banca c/c	a	Deposito cauzionale per locazione immobili (D.14 SP)
-----------	---	--



Maturazione degli eventuali interessi

Al termine di ogni esercizio, occorre quantificare gli eventuali interessi di competenza del periodo, anche se saranno incassati o pagati alla scadenza del contratto.

Scritture contabili locatario

Nell'ipotesi in cui il locatario versi al locatore una somma a titolo di deposito cauzionale, il locatario dovrà rilevare gli interessi attivi sulle somme depositate a titolo di cauzione come segue:

Crediti diversi per interessi attivi deposito a cauzionale (C.II.5-quater Stato Patrimoniale)	Interessi attivi maturati su deposito cauzionale (C.16 Conto Economico)
--	--

Scritture contabili locatore

Il locatore che incassa un deposito cauzionale dovrà rilevare gli interessi passivi che maturano nelle more della locazione nel seguente modo:

Interessi passivi maturati su deposito cauzionale a (C.17 Conto Economico)	Debiti diversi per interessi passivi deposito cauzionale (D.14 Stato Patrimoniale)
---	---

Restituzione della cauzione

Al termine del contratto, la cauzione dovrà essere restituita al locatario.

Scritture contabili locatario

Quando il locatore provvederà a restituire il deposito cauzionale, il locatario dovrà rilevare:

- l'incasso della cauzione restituitagli dal locatore e;
- l'ammontare degli interessi attivi non liquidati in precedenza.

Banca c/c

a Diversi
Deposito cauzionale per locazione immobili
(C.II.5-quater Stato Patrimoniale)
Crediti diversi per interessi attivi deposito cauzionale
(C.II.5-quater Stato Patrimoniale)



È ammessa la possibilità di compensare il deposito cauzionale (comprensivo di interessi) con eventuali debiti che il locatario ha maturato verso il locatore. La scrittura contabile sarà la seguente:

Debiti verso fornitori (D.7 Stato Patrimoniale)	a Diversi	Deposito cauzionale per locazione immobili (C.II.5-quater Stato Patrimoniale)
		Crediti diversi per interessi attivi deposito cauzionale (C.II.5-quater Stato Patrimoniale)

Scritture contabili locatore

Quando restituisce la cauzione, il locatore dovrà rilevare:

- il pagamento della cauzione restituita al locatario e;
- l'ammontare degli interessi passivi non liquidati in precedenza.

Diversi	a Banca c/c
Deposito cauzionale per locazione immobili (D.14 Stato Patrimoniale)	
Debiti diversi per interessi passivi deposito cauzionale (D.14 Stato Patrimoniale)	

È ammessa la possibilità di compensare il deposito cauzionale (comprensivo di interessi) con eventuali crediti che il locatore ha maturato verso il locatario.

Diversi	a Crediti verso clienti (C.II.1 SP)
Deposito cauzionale per locazione immobili (D.14 Stato Patrimoniale)	
Debiti diversi per interessi passivi deposito cauzionale (D.14 Stato Patrimoniale)	

ESEMPIO

Si assuma il caso di un contratto di locazione che prevede il versamento di una cauzione, pari a euro 8.000 (pari a tre mensilità), produttiva di interessi al saggio legale, che verranno liquidati al termine del contratto di locazione.

Le scritture contabili utilizzate dalle parti per registrare il ricevimento della cauzione sono le seguenti:

- per il locatore:



Banca c/c	a	Deposito cauzionale per locazione immobili (D.148.000 Stato Patrimoniale)	8.000
-----------	---	--	-------

- per il locatario:

Deposito cauzionale per locazione immobili (C.II.5-quatera Stato Patrimoniale)	Barca c/c	8.000	8.000
---	-----------	-------	-------

Al termine della prima annualità, le parti dovranno contabilizzare gli interessi maturati al tasso legale che, per semplicità, si assumono in euro 200. In tal caso:

- il locatario (che ha versato il deposito cauzionale) dovrà registrare gli interessi attivi maturati sul deposito cauzionale versato al locatore, utilizzando la seguente scrittura contabile:

Crediti diversi (C.II.5-quater SP)	a	Interessi attivi (C.16 CE)	200	200
------------------------------------	---	----------------------------	-----	-----

- il locatore (che ha incassato il deposito cauzionale) dovrà registrare gli interessi passivi maturati su detto deposito, nel seguente modo:

Debiti diversi (D.14 SP)	a	Interessi passivi (C.17 CE)	200	200
--------------------------	---	-----------------------------	-----	-----

Al termine del contratto di locazione, occorrerà registrare in contabilità la restituzione del deposito cauzionale, pari a euro 8.000, e la liquidazione degli interessi maturati sulle somme cauzionate, pari a euro 1.000, nel seguente modo:

- per il locatario che libera l'immobile:

Banca c/c	a	Diversi	9.000
		Deposito cauzionale per locazione immobili (C.II.5-quater Stato Patrimoniale)	8.000
		Crediti diversi per interessi attivi su deposito cauzionale (C.II.5-quater Stato Patrimoniale)	1.000



- per il locatore che rientra nella disponibilità del proprio immobile:

Diversi	a	Banca c/c	9.000
Deposito cauzionale per locazione immobili (D.14 Stato Patrimoniale)			8.000
Debiti diversi per interessi passivi su deposito cauzionale (D.14 Stato Patrimoniale)			1.000



BILANCIO

Neo residenti: aumentata a euro 200.000 l'imposta sostitutiva annua

di **Francesca Benini**

Convegno di aggiornamento

Fiscalità internazionale: novità e criticità della riforma

Scopri di più

Con l'[articolo 2, D.L. 113/2024](#) (c.d. Decreto Omnibus), convertito in L. 143/2024, il legislatore ha introdotto un **aumento dell'imposta sostitutiva** che deve essere versata, ai sensi dell'[articolo 24-bis, Tuir](#), sui redditi di fonte estera da parte dei c.d. **“neo-residenti”**, ossia da parte di quelle **persone fisiche** di qualsiasi nazionalità che trasferiscono la **propria residenza fiscale in Italia**.

Tale imposta sostitutiva, infatti, è stata **aumentata da euro 100.000 a euro 200.000** per quei soggetti che trasferiscono la propria residenza ex [articolo 43 cod. civ.](#) in Italia **successivamente al 10.8.2024** (data di entrata in vigore del decreto).

Nessun aumento, invece, è stato previsto in **relazione all'imposta sostitutiva** dovuta dai familiari dei neo-residenti che – eventualmente – decidono di **aderire al medesimo regime agevolativo** ex [articolo 24-bis, Tuir](#): per quest'ultimi, infatti, l'imposta da versare è **rimasta pari a euro 25.000**.

Ma andiamo con ordine.

Il regime agevolativo ex [articolo 24-bis, Tuir](#), è un **regime fiscale** particolarmente allettante, che è stato introdotto nel nostro ordinamento nel **tentativo di attrarre investimenti esteri in Italia** e, in particolare, di **incentivare l'interesse dei contribuenti** (e delle loro famiglie) che **detengono elevati patrimoni all'estero**.

La ratio che sta alla base di tale regime **non è quella di “fare un regalo” ai c.d. “paperoni”**, ma quella di **incoraggiare un’immigrazione nel territorio italiano** di persone con **alte capacità di spesa e di consumo** che aiutino, insieme ad altri interventi di policy economica, a **riattivare il circolo economico virtuoso** che l'aumento dei **consumi privati** porta all'interno di un qualsiasi sistema economico.

Il regime dei neo-residenti, infatti, consente, per un **periodo massimo di 15 anni**, di versare all'Erario italiano **un'imposta sostitutiva fissa annua di euro 200.000** (prima, come detto, pari a



euro 100.000) sul **totale ammontare dei redditi di fonte estera**, a prescindere dalla loro consistenza.

I **redditi di fonte italiana**, invece, **non rientrano nel computo dell'imposta sostitutiva**: tali redditi, infatti, **rimangono assoggettati alla tassazione ordinaria**, incentrata sull'imposta sui redditi delle persone fisiche (Irpef) progressiva **in base alla propria aliquota marginale**.

Il regime dei neo-residenti, inoltre, può essere **esteso anche ai familiari del contribuente** mediante il **pagamento di un'imposta sostitutiva** annua pari a euro **25.000 per ciascuno dei familiari interessati** (importo che, come detto, non è stato modificato dal c.d. Decreto Omnibus).

Il regime dei neo-residenti, inoltre, presenta ulteriori aspetti premiali: **dispensa il contribuente dall'obbligo di compilazione del c.d. "Quadro RW"** e prevede una **totale esenzione dall'imposta sulle successioni** e sulle donazioni dei beni esistenti all'estero, oltre che un **esonero dal pagamento delle imposte patrimoniali** sugli immobili situati all'estero (**Ivie**) e sulle consistenze finanziarie detenute all'estero (**Ivafe**).

Il regime dei neo-residenti, che **si esercita su opzione del contribuente** (e dei propri familiari), è applicabile solamente se il contribuente, nei **dieci anni precedenti all'opzione, non è stato residente ai fini fiscali in Italia per più di un anno**.

La norma non **prevede vincoli in merito agli Stati di provenienza**, diversamente da quanto avviene nel contesto dell'imposizione sostitutiva per i titolari di pensione estera, subordinata al fatto che il trasferimento avvenga da Stati con i quali è possibile uno scambio di informazioni.

Il raddoppio della misura dell'imposta sostitutiva introdotto dal Decreto Omnibus (da euro 100.000 a euro 200.000), come detto, ha effetto per i contribuenti che **si trasferiscono in Italia, ai sensi dell'articolo 43, cod. civ. successivamente al 10.8.2024**.

Ciò significa che non sono interessati dalla nuova misura e, quindi, **continuano a versare un'imposta sostitutiva pari a euro 100.000**:

1. i soggetti che **hanno esercitato l'opzione in passato** (o che la eserciteranno nel Modello REDDITI 2024 a fronte di un trasferimento di residenza civilistica **avvenuto nel 2023**);
2. i soggetti che hanno **trasferito la propria residenza anagrafica nella prima metà del 2024**.

Per i trasferimenti **operanti nella seconda metà del 2024**, invece, fermo restando che le agevolazioni spetteranno solo nel 2025, coesisteranno **due regimi distinti**:

1. i soggetti che hanno trasferito la residenza anagrafica **entro il 10.8.2024**, continueranno **a pagare euro 100.000 per ogni anno**;



2. per i soggetti, invece, che hanno **trasferito la residenza anagrafica dall'11.8.2024**, l'imposta sostitutiva sarà raddoppiata.

Il quadro che emerge dall'analisi del regime dei neo-residenti, nonostante l'aumento previsto dal c.d. Decreto Omnibus dell'imposta sostitutiva, è, in ogni caso, di un'agevolazione che **presenta indubbi aspetti di interesse per quei contribuenti che vogliano trasferirsi in Italia** e, allo stesso tempo, vogliano evitare che una tale scelta possa, almeno per **i quindici anni di validità dell'opzione**, avere un inefficiente effetto tributario sulla gestione del loro patrimonio e dei redditi da essi ritratti.



ACCERTAMENTO

CPB: inibito l'accertamento anche per le poste non direttamente riconducibili al reddito d'impresa

di Gianfranco Antico

Convegno di aggiornamento

Accertamento e statuto del contribuente: novità e criticità della riforma

Scopri di più

I contribuenti **esercenti attività d'impresa, arti o professioni**, ai quali si rendono applicabili gli **Isa**, accedono al concordato preventivo biennale, in presenza di determinati requisiti.

In particolare, la proposta di CPB è ancorata all'applicazione degli Isa nel periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta. **Risultano esclusi i contribuenti che si avvalgono del regime forfetario, che non possono accedere al CPB** disciplinato al Capo II del Titolo II, D.Lgs. 13/2024. A tali soggetti, si rendono applicabili, ai fini del CPB, le **specifiche disposizioni** contenute al Capo III del Titolo II del D.Lgs. 13/2024.

La proposta di concordato, se accettata, definisce il reddito di impresa e di lavoro autonomo e (solo per i soggetti ISA) la **base imponibile Irap, per gli anni 2024 e 2025**, ad eccezione dei soggetti in regime forfettario, per i quali, in via sperimentale, **l'adesione al CPB rileva per il solo anno 2024**.

Resta esclusa, invece, dal CPB, l'Iva, che continua ad applicarsi secondo le ordinarie disposizioni e a vincolare i contribuenti a tutti i conseguenti adempimenti.

Per quanto riguarda i soggetti Isa, i redditi oggetto di concordato investono:

- il reddito di **lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni**, di cui all'[articolo 54, comma 1, Tuir](#), senza considerare i valori relativi a:
 1. **plusvalenze e minusvalenze**;
 2. redditi o quote di redditi relativi a **partecipazioni in società di persone** e associazioni di cui all'[articolo 5, Tuir](#);
 3. ai **corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela** o di elementi immateriali, riferibili all'attività artistica o professionale di cui al comma 1-quater, del citato [articolo 54, Tuir](#);
- il reddito d'impresa, di cui all'[articolo 56, Tuir](#) e, per i contribuenti soggetti ad Ires, le disposizioni di cui alla Sezione I del Capo II del Titolo II, Tuir, ovvero, per le imprese minori, [l'articolo 66, Tuir](#), senza considerare i valori relativi a:



1. plusvalenze e sopravvenienze attive;
2. minusvalenze, sopravvenienze passive e perdite su crediti;
3. gli utili o le perdite derivanti da **partecipazioni in soggetti di cui all'[articolo 5, Tuir](#)**, o in un Gruppo europeo di interesse economico, o derivanti da partecipazioni in società di capitali aderenti al regime di cui all'[articolo 115](#), ovvero all'[articolo 116, Tuir](#), o gli utili distribuiti, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione, da società ed enti di cui all'[articolo 73, comma 1, Tuir](#) (rilevando, ai fini dell'individuazione di questi ultimi, quanto disposto agli [articoli 59 e 89, Tuir](#)).

A fronte dell'accettazione della proposta e conseguente adesione al concordato preventivo biennale, per i periodi di imposta oggetto del concordato, **gli accertamenti di cui all'[articolo 39, D.P.R. 600/1973 \(analitici, analitico-induttivi e induttivi\)](#), non possono essere effettuati**, salvo che in esito all'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria **ricorrono le cause di decadenza dal concordato**, di cui agli [articoli 22 e 33, D.Lgs. 13/2024 \(articolo 34, comma 1, D.Lgs. 13/2024\)](#).

La [circolare n. 18/E/2024](#) ribadisce che **l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza o l'indeducibilità di passività dichiarate** che, in esito ad attività di accertamento riferite ai periodi di imposta oggetto del concordato o in quello precedente, **comportano la decadenza dal CPB**, devono risultare, come indicato alla lettera a) del comma 1, dell'[articolo 22, CPB](#), per un importo **superiore al 30% dei ricavi dichiarati**.

Nei confronti dei soggetti ISA che hanno aderito al concordato, l'eventuale attività di accertamento per i periodi d'imposta oggetto di CPB, **non assume a riferimento ricostruzioni analitico-induttive, stante l'esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui al citato articolo 39, comma 1, lettera d), secondo periodo, D.P.R. 600/1973**, prevista all'[articolo 19, comma 3, D.Lgs. 13/2024](#). Ad essi, infatti, sono riconosciuti tutti i benefici premiali propri di tale strumento di compliance, come elencati dall'[articolo 9-bis, comma 11, D.L. 50/2017](#).

Pertanto, per i soggetti ISA, sono esclusi comunque **gli avvisi di accertamenti analitici-induttivi, e gli accertamenti di cui all'[articolo 39, D.P.R. 600/1973](#)**, salvo le ipotesi di decadenza dal concordato.

Il legislatore delegato, quindi, **vieta l'utilizzo dell'[articolo 39, D.P.R. 600/1973 tout court](#)** nel suo complesso, inibendo, di fatto, qualsiasi accertamento ai fini reddituali per il reddito d'impresa e di lavoro autonomo. Questo **dovrebbe significare che la preclusione accertativa operi anche nei confronti delle poste non direttamente riconducibili al reddito d'impresa**, ma che ne fanno parte fiscalmente, viste sopra (per esempio, per le imprese, la **rettifica non dovrebbe poter essere effettuata sulle plusvalenze e sopravvenienze attive ovvero sulle minusvalenze, sopravvenienze passive e perdite su crediti**, in quanto elementi del reddito d'impresa), salvo naturalmente **sempre le ipotesi di decadenza**.



LA LENTE SULLA RIFORMA

Opzione per la tassazione anticipata del trust

di Ennio Vial

Seminario di specializzazione

Temi emergenti del trust a fine 2024

[Scopri di più](#)

Il prossimo 21.11.2024 è previsto un [evento formativo sui temi emergenti del trust a fine 2024](#). Ovviamente, il principale tema emergente è relativo alla **fiscalità indiretta** come contenuta nella riforma recata dal D.Lgs. 139/2024. Il legislatore ha recepito l'orientamento della Cassazione e fatto proprio dalla stessa Amministrazione finanziaria con la [circolare n. 34/E/2022](#). In sostanza, l'imposta di donazione, in ipotesi di trust, **non è dovuta nella fase iniziale del passaggio dei beni** dal disponente al trustee, bensì in quello finale dal **trustee al beneficiario**.

Il comma 3, dell'[articolo 4 bis, D.Lgs. 346/1990](#), prevede, tuttavia, per il disponente, la **possibilità di optare per la tassazione anticipata**, ovvero già in fase di disposizione dei beni nel trust, quando si verifica il passaggio dal **disponente al trustee**.

L'opzione per la corresponsione dell'imposta può avvenire in **occasione di ciascun conferimento** di beni e/o diritti.

Al riguardo, il legislatore ha previsto che *“la base imponibile nonché le franchigie e le aliquote applicabili sono determinate ai sensi delle disposizioni del presente testo unico con riferimento al valore complessivo dei beni e dei diritti e al rapporto tra disponente e beneficiario risultanti al momento del conferimento”*.

Trascuriamo, per semplicità, la casistica del **trust testamentario** perché, in tal caso, l'opzione per la **tassazione anticipata andrà esercitata dal trustee**.

Fin qui il dato normativo appare coerente con il **regime previgente**, così come interpretato dall'Agenzia delle entrate: il pagamento dell'imposta avviene nella **fase iniziale**, ma i beneficiari possono essere anche contingent, ovvero **individuati non puntualmente**, ma come classe di beneficiari, ad **esempio “i figli del disponente** se viventi al termine finale di durata del trust”.

La norma, tuttavia, contiene **ulteriori previsioni**. Si legge, infatti, che *“Nel caso in cui al momento del conferimento ... non sia possibile determinare la categoria di beneficiario, l'imposta si*



calcola sulla base dell'aliquota più elevata, senza l'applicazione delle franchigie di cui agli articoli 7 e 56".

Il problema è quello di chiarire cosa si intenda con **l'individuazione dei beneficiari**. È da ritenersi sufficiente **l'individuazione dei beneficiari** con una posizione contingent?

In caso affermativo, la previsione si allineerebbe con il passato. In caso negativo, la **tassazione anticipata perderebbe di appeal**, in quanto troverebbe applicazione **in casi oltremodo remoti**.

Riteniamo, quindi, che sarà **ragionevole attendersi** che una clausola di questo tipo legittimi la tassazione anticipata del trust su base opzionale anche in ipotesi, **ove il trust contiene una clausola che individua dei beneficiari "contingent"** come, ad esempio, la seguente:

*"I beneficiari finali del trust sono i **figli del disponente** e, in mancanza, i loro discendenti, se viventi al termine finale di durata del trust."*

La tesi liberale potrebbe discendere anche dal **seguente passaggio** contenuto nella [circolare n. 48/E/2007](#): *"Ai fini dell'applicazione sia delle aliquote ridotte sia delle franchigie, il beneficiario deve poter essere identificato, in relazione al grado di parentela con il disponente, al momento della costituzione del vincolo. Ad esempio, per poter applicare l'aliquota del 4% prevista tra parenti in linea retta, è sufficiente sapere che il beneficiario di un trust familiare sarà il primo nipote al conseguimento della maggiore età".*

Ebbene, l'esempio, ad avviso di chi scrive, è chiaramente riferito ad una posizione contingent. Ciò nonostante, l'Agenzia delle entrate riconosce la **franchigia e l'aliquota ridotta**.

Coerentemente con il passato, il comma 3, si chiude prevedendo che *"Qualora il disponente ... opti per la corresponsione dell'imposta ai sensi del presente comma, i successivi trasferimenti a favore dei beneficiari appartenenti alla medesima categoria per cui è stata corrisposta l'imposta in via anticipata non sono soggetti all'imposta. Non si dà luogo al rimborso dell'imposta assolta dal disponente o dal trustee"*.

La **tassazione anticipata** semplificherebbe, in molti casi, il **lavoro del trustee**.

Utili indicazioni potrebbero ad ogni conto giungere con il Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate previsto dal comma 4. Nonostante il comma sia relativo **all'applicazione della tassazione anticipata ai vecchi trust**, il Provvedimento prevede che *"sono stabilite le modalità attuative delle disposizioni di cui al presente articolo"*. Il riferimento, quindi, viene fatto **all'intero articolo 4 bis**, quindi anche al **tema oggetto della nostra analisi**.



PROFESSIONISTI

"Aggiorna-Mente": la gestione delle partecipazioni in società estere

di Ferruccio Bongiorni

SCOPRI LA SOLUZIONE EDITORIALE DI FISCOPRATICO!
CASI d'USO AI di EUROCONFERENCEinPRATICA
02 dicembre alle 11.00 - partecipa al [webinar gratuito >>](#)



Il percorso formativo di "Aggiorna-Mente" continua con un intervento di rilievo a cura del Dottor Ferruccio Bongiorni, fondatore e *managing director* di Studio Bongiorni. Con la sua profonda conoscenza del settore fiscale e societario, guiderà i partecipanti nell'esplorazione delle complesse dinamiche legate alla gestione delle partecipazioni in società estere.

Il Dottor Bongiorni condurrà un approfondimento strutturato, volto a fornire una visione tecnica e un'analisi critica delle principali sfide operative e normative legate alle partecipazioni societarie internazionali. Il focus sarà su tre aree chiave: il bilancio consolidato, il transfer pricing, la normativa CFC e l'integrazione degli aspetti ESG.

Durante il suo intervento, dal titolo "*La gestione delle partecipazioni in società estere*", il Dottor Bongiorni offrirà una panoramica dettagliata delle normative italiane ed europee, soffermandosi in particolare sul Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), sui trattati contro le doppie imposizioni e sulle recenti novità introdotte dalla legge delega fiscale. Verranno, inoltre, approfondite le crescenti esigenze di sostenibilità aziendale, un tema sempre più centrale per le imprese che operano a livello internazionale.

Questo incontro rappresenta non solo un'opportunità per acquisire competenze tecniche specifiche, ma anche un'occasione di crescita professionale, grazie all'offerta di strumenti pratici per gestire le sfide operative, contabili e fiscali connesse alle partecipazioni estere. Con il supporto del Dottor Bongiorni, i partecipanti potranno orientarsi tra le normative e le *best practice* internazionali, consolidando le basi per una gestione societaria efficace e in linea con gli standard globali di trasparenza e sostenibilità.

Con il suo secondo intervento per "Aggiorna-Mente", il Dottor Bongiorni invita tutti a partecipare per approfondire queste tematiche strategiche, garantendo un'esperienza formativa di grande valore per lo sviluppo professionale di ciascun partecipante.

[SCARICA LE SLIDE IN PDF >>](#)