



NEWS

# Euroconference

**Edizione di venerdì 20 Dicembre 2024**

## **CASI OPERATIVI**

**Esenzione Imu per gli immobili merce**

di **Redazione**

## **GUIDA AGLI ADEMPIMENTI**

**Compensi amministratori: guida ai controlli di fine anno**

di **Mauro Muraca**

## **LA LENTE SULLA RIFORMA**

**I conferimenti post riforma: il subentro di più eredi nella partecipazione del socio unico deceduto**

di **Luciano Sorgato, Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365**

## **IMPOSTE INDIRETTE**

**I trasferimenti di fabbricati tra obbligo e opzione Iva**

di **Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributarî**

## **PATRIMONIO E TRUST**

**Pianificazione patrimoniale delle opere d'arte: tassazione a tre vie**

di **Ennio Vial**

## **BEST IN CLASS**

**Best in class 2024 – M&W VERONESI E ASSOCIATI**

di **M&W Veronesi e Associati**

**CASI OPERATIVI**

---

***Esenzione Imu per gli immobili merce***

di Redazione

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

Alfa Srl ha costruito una palazzina di 8 appartamenti con il fine di andare a cederli dopo l'ultimazione.

Alcuni appartamenti sono stati ceduti in tempi brevi, ma, per alcuni, la ricerca di possibili acquirenti si sta dimostrando molto più complicata del previsto, per cui si è deciso di concederli temporaneamente in locazione.

Due di questi appartamenti sono stati locati a una vicina impresa (si tratta di un albergo) per l'alloggio dei dipendenti stagionali: il contratto di locazione è stato sottoscritto con decorrenza dal 1° maggio e si è concluso il 30 settembre 2024.

Si chiede se sia possibile continuare ad applicare l'esenzione Imu su tali fabbricati.

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

**FiscoPratico**

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

## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

---

### ***Compensi amministratori: guida ai controlli di fine anno***

di **Mauro Muraca**

Convegno di aggiornamento

## **Bilancio 2024 alla luce dei nuovi principi contabili**

Scopri di più

### **Normativa di riferimento**

Articolo 2364, cod. civ.

Articolo 50, comma 2, lettera c-bis, Tuir

Articolo 51 Tuir

Articolo 6, comma 3, Tuir

Articolo 81 Tuir

Articolo 95, comma 5, Tuir

Articolo 73, comma 1, Tuir

Articolo 2427, comma 1, n. 16, Cod. civ.

Norma di comportamento AIDC 182

L. 190/2014

D.L. 98/2011

### **Documenti di Prassi**

Circolare n. 67/E/2001

Circolare n. 105/E/2001

Circolare Inps n. 10/2002

Circolare n. 21/E/2003

A norma dell'[articolo 2364, cod. civ.](#), il **compenso degli amministratori** (se non è stabilito dallo statuto) deve essere **deliberato dall'assemblea dei soci all'atto della nomina** ovvero, anche in epoca successiva, con **apposita delibera assembleare**.



#### **Nota bene**

Per gli amministratori **investiti di particolari cariche statutarie** (es. amministratori delegati), la determinazione della remunerazione a favore di tali soggetti avviene ad opera del Consiglio di amministrazione, sentito il collegio sindacale, con facoltà per l'assemblea (sempreché lo statuto lo preveda) di determinare la **remunerazione di tutti gli amministratori**, ivi compresi quelli a cui sono affidati particolari incarichi.

Il compenso riconosciuto all'amministratore di società può essere **corrisposto sotto diverse forme**, nel senso che può essere elargito:

- in **misura fissa** e liquidato con cadenza periodica o "una tantum" oppure;
- in **misura percentuale** sull'utile d'esercizio da calcolarsi sugli utili netti distribuibili (dedotta, quindi, la quota di utili destinata a riserva legale, a copertura perdite ovvero ad altri usi).

#### **ESEMPIO**

Dalla prassi societaria si ricava, ad esempio, che **gli amministratori possono essere remunerati mediante:**

- **compensi in denaro in forma fissa**, liquidati in un'unica soluzione ovvero corrisposti periodicamente a scadenze predefinite;
- **"gettoni di presenza"** corrisposti in ragione della loro partecipazione alle riunioni del Consiglio di amministrazione;
- **compensi orari parametrati alla durata** delle sedute consiliari;
- compensi in **natura o fringe benefits** (es. concessione della vettura aziendale al di fuori

dell'orario di lavoro, concessione gratuita o a canone agevolato dell'alloggio, pagamento da parte della società del canone di locazione dell'appartamento abitato dall'amministratore ecc..).



### **Nota bene**

Oltre al compenso e al rimborso delle spese sostenute per l'esercizio delle loro funzioni, agli amministratori di società potrà essere attribuito **il diritto alla percezione di un'indennità di fine rapporto (TFM)**, da costituirsi mediante accantonamenti annuali, ovvero mediante sottoscrizione di apposita polizza assicurativa.

Dal punto di vista fiscale, i **compensi degli amministratori** assumono caratteristiche diverse a seconda del tipo di attività esercitata dall'amministratore, come indicato dalla [circolare n. 67/E/2001](#) e [circolare n. 105/E/2001](#). In generale, i **proventi derivanti dall'incarico di amministratori**, sindaci o revisori di società ed enti, sono considerati **redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente**, poiché **rientrano nella categoria delle "collaborazioni coordinate e continuative"**.

**Tuttavia, in casi eccezionali, i proventi in parola possono essere considerati redditi di lavoro autonomo, quando l'incarico di amministratore è strettamente legato ai compiti istituzionali propri della professione.**

### **Amministratori co.co.co: redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente**

L'inclusione dei redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, comporta l'**applicazione delle regole stabilite dall'articolo 51, Tuir**, secondo cui: *"Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono"*. In altre parole, anche agli **amministratori non professionisti** si applica il **principio di cassa "allargata"**, il quale considera percepiti nel periodo d'imposta anche le somme corrisposte **entro il 12 gennaio dell'anno successivo**. Questa regola si estende anche agli **aspetti previdenziali**, come indicato da Inps ([circolare Inps n. 10/2002](#)) e confermato dall'Agenzia delle entrate ([circolare n. 21/E/2003](#)).

**Nota bene**

Al momento dell'erogazione del compenso agli amministratori, la società dovrà, in qualità di sostituto d'imposta, **effettuare una ritenuta a titolo di acconto dell'Irpef**, calcolata sulla base delle aliquote progressive (per scaglioni di reddito) **su tutte le somme e i valori**, compresi i compensi in natura, **che l'amministratore riceve** in relazione al rapporto di collaborazione.

**Registrazione compensi**

Se un amministratore è un titolare di redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente, è tenuto ad iscriversi alla gestione separata dell'Inps e a **versare la relativa contribuzione**.

All'atto della nomina, sia gli stessi amministratori che la società possono effettuare l'iscrizione presso l'Inps territorialmente competente. Inoltre, i contributi previdenziali sono pagati dalla società tramite il modello F24, **entro il 16 del mese successivo** a quello del pagamento del compenso. Di questi contributi, **2/3 sono a carico della società**, mentre il rimanente **1/3 è a carico dell'amministratore**.

Scrittura contabile:

<i>Diversi</i>	<i>a</i>	<i>Diversi</i>
<i>Compenso amministratore</i>		
<i>Contributi Inps</i>		
		<i>Amministratore c/ competenze</i>
		<i>Erario c/ritenute</i>
		<i>Inps c/contributi (carico amm.re)</i>

Corrispondendo il compenso all'amministratore, la rilevazione contabile con cui procedere sarà la seguente:

<i>Diversi</i>	<i>a</i>	<i>Banca c/c</i>
<i>Amministratore c/competenza</i>		
<i>Erario c/ritenute</i>		
<i>Inps c/contributi (a carico amm.re)</i>		

**Amministratore professionista: reddito di lavoro autonomo**

**Se l'ordinamento professionale** esplicitamente include l'amministrazione e la gestione di aziende, tra le attività esercitabili dal soggetto amministratore (es. Dottore Commercialista), i **compensi dallo stesso percepiti rientrano nei redditi di lavoro autonomo** ([circolare n. 105/E/2001](#)).

**Nota bene**

Analogamente, rientrano nei redditi di lavoro autonomo anche gli **emolumenti di un professionista amministratore** in una società con attività **connessa alla propria professione abituale** (come un ingegnere edile amministratore di una società di ingegneria).

**Registrazione compensi amministratore professionista**

Per effetto dell'incasso del compenso, l'amministratore professionista dovrà emettere una regolare fattura alla società amministrata, la quale, in qualità di **sostituto d'imposta**, verserà la relativa **ritenuta d'imposta a titolo di acconto**.

**Nota bene**

Gli amministratori professionisti che hanno aderito al **regime forfetario** per gli autonomi (L. 190/2014) **possono evitare l'applicazione della ritenuta**, rilasciando una dichiarazione specifica che attesti che il reddito (a cui si riferiscono le somme) è **soggetto ad imposta sostitutiva**. Altrimenti, potranno **scomputare le ritenute erroneamente subite**, dall'imposta sostitutiva o dall'Irpef (mediante indicazione nel Modello Redditi PF).

Di seguito la scrittura contabile:

*Diversi  
Compensi amministratore  
Iva*

*a    Debiti Vs amministratore*

Quando la società provvederà al **pagamento del compenso**, registrerà la seguente scrittura contabile:

<i>Debiti Vs amministratore</i>	<i>a</i>	<i>Diversi</i>
		<i>Banca c/c</i>
		<i>Erario c/ritenute</i>

Di seguito, la scrittura contabile da rilevare quando la società provvederà a **versare la ritenuta operata** sul compenso pagato dall'amministratore professionista:

<i>Erario c/ritenute</i>	<i>a</i>	<i>Banca c/c</i>
--------------------------	----------	------------------

### **Società nominata amministratore: reddito d'impresa**

Il compenso percepito da una società commerciale nominata amministratore di un'altra società costituisce un **reddito d'impresa** (ricavo) **imponibile per competenza** per l'amministratore-società, in conformità agli [articoli 6, comma 3](#), e [81 Tuir](#). (norma di comportamento AIDC 182).

Il soggetto erogante **non è tenuto a effettuare alcuna ritenuta**, a condizione che l'amministratore-società sia un **soggetto residente** o una stabile organizzazione di un soggetto non residente. Diversamente, in presenza di un **amministratore-società non residente** senza stabile organizzazione, il compenso è soggetto a una **ritenuta d'imposta del 30%**, a meno che non sia prevista un'aliquota diversa nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni (se applicabili).

### **Deducibilità dei compensi degli amministratori**

L'[articolo 95, comma 5, Tuir](#) stabilisce che i compensi degli amministratori delle società e enti di cui all'[articolo 73, comma 1, Tuir](#), sono **deducibili nell'esercizio in cui vengono corrisposti**.

Per garantire la deducibilità immediata del compenso degli amministratori, senza ritardare la deduzione del costo, la società **deve saldare il debito entro il 31 dicembre**, ovvero entro l'ultimo giorno del periodo d'imposta. Altrimenti, il **costo dovrà restare imputato a bilancio**, ma non potrà essere dedotto dalla base imponibile per competenza, bensì nel **momento di effettivo pagamento**: si renderà, infatti, operare una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi, con conseguente incremento del carico fiscale del periodo e peggioramento del risultato di esercizio.

In questo contesto, è possibile **applicare il criterio della cassa "allargata"**, consentendo



l'inclusione dei compensi pagati fino al 12 gennaio dell'anno successivo, ma **solo se l'amministratore è titolare di un rapporto di collaborazione coordinata continuativa**.



### Nota bene

Ne deriva che, la società potrà **dedurre per competenza (2024)**, i compensi dell'amministratore co.co.co che verranno pagati **entro il prossimo 12.1.2025**, in deroga al generale **principio fiscale della competenza**.

In contrasto con la disposizione dell'articolo 95, comma 5, Tuir, la norma AIDC 182 stabilisce che i compensi percepiti da una **società commerciale nominata amministratore** di un'altra società:

- sono **deducibili per competenza dal reddito dell'impresa** erogante;
- sono **imponibili per competenza dal reddito d'impresa** per la società amministratrice;
- sono **oneri associati al reddito d'impresa** e non un reddito assimilato a quello di lavoro dipendente o autonomo.

Compensi anno 2024	Imputazione a bilancio	Erogazione	Imponibilità per amministratore	Deducibilità per la società
Amministratore senza partita Iva	2024	Entro il 12.01.2025	Anno 2024	Anno 2024
		Dal 13.01.2025	Anno 2025	Anno 2025
Amministratore con partita Iva	2024	Entro il 31.12.2024	Anno 2024	Anno 2024
		Dal 01.01.2025	Anno 2025	Anno 2025
Amministratore società	2024	— — —	Anno 2024	Anno 2024

### Verifiche e adempimenti di fine anno per la società erogante

Nei casi in cui l'assemblea dei soci avesse già deliberato di **assegnare agli amministratori un compenso per l'anno 2024**, la società dovrà verificare che:

- il costo previsto dall'assemblea sia stato **imputato a Conto economico**;
- l'importo del compenso sia **corrisposto entro e non oltre**:
  - **il 12.1.2025** – termine ultimo per considerare l'erogazione di pertinenza del 2024, nell'ipotesi di amministratore il cui compenso costituisce **reddito**

**assimilato a quello di lavoro dipendente -;**

- **il 31.12.2024** – termine ultimo per considerare l'erogazione di competenza del 2024, nell'ipotesi di amministratore il cui compenso **rientra tra le prestazioni professionali** –.

**Per evitare contestazioni** da parte dell'Ufficio delle entrate, si consiglia di **conservare copia della movimentazione finanziaria**, comprovante la data in cui è avvenuto il pagamento dell'emolumento all'amministratore.



#### **Nota bene**

Per i compensi regolati a **mezzo assegno bancario** o circolare, il pagamento si considera effettuato quando il destinatario **riceve gli assegni e li incassa entro il 12 gennaio**. Se il pagamento avviene a mezzo **bonifico bancario**, **non vi sono particolari problemi**, in quanto il pagamento si considera perfezionato nel momento in cui il **beneficiario riceve l'accredito sul proprio conto corrente**.

Per i **compensi erogati** all'amministratore co.co.co.:

- **entro il prossimo 31.12.2024**, la società dovrà versare, con modello F24, le **ritenute d'acconto e i contributi Inps, entro il giorno 16.01.2025**;
- **entro il prossimo 12.1.2025**, la società dovrà versare, con modello F24, le ritenute d'acconto e i contributi Inps, **entro il giorno 16.02.2025**;



#### **Nota bene**

Sui compensi erogati fino al 12.1.2025, relativi al 2024, la società deve operare **la ritenuta sulla base delle aliquote progressive** per scaglioni di reddito vigenti nel 2024 ed attribuire le detrazioni (es. carichi di famiglia) nella misura prevista per il 2024. Per compensi erogati successivamente a tale data, la società dovrà:

- **operare la ritenuta** sulla base delle aliquote progressive per **scaglioni di reddito vigenti nel 2025** e;

- determinare le **detrazioni nella misura spettante nel 2025**.

### La registrazione delle imposte anticipate

Come anticipato, il compenso accordato agli amministratori deve essere **registrato nel bilancio per competenza**, ma dal punto di vista fiscale è deducibile, ai sensi dell'[articolo 95, comma 5, Tuir](#), al momento del suo **effettivo pagamento**.

**In caso di discrepanze temporali tra il principio di cassa e quello di competenza, è necessario stanziare, nel bilancio dell'esercizio a cui si riferisce la prestazione, la quota di imposta anticipata. Questa si calcola sulla parte di compenso non ancora pagata e quindi non dedotta.**

La registrazione contabile sarà la seguente:

*Crediti per imposte anticipate (SP C.II. 4 – ter)      a      Imposte correnti, anticipate e differite (CE voce 22)*

Quando il compenso dell'amministratore verrà effettivamente pagato, sarà necessario **recuperare le quote di imposte anticipate** precedentemente stanziate, fino a quando **il credito generato da questo riversamento si annulla**. Questo processo può essere realizzato mediante l'effettuazione di **scritture contabili opposte** a quelle indicate precedentemente:

*Imposte correnti, anticipate e differite (CE voce 22)      a      Crediti per imposte anticipate (SP C.II. 4 – ter)*



#### **Nota bene**

Secondo il principio contabile OIC 25, le attività per imposte anticipate devono essere contabilizzate solo quando c'è **la ragionevole certezza del loro futuro recupero**, in conformità al principio della prudenza. In presenza di questa condizione, l'iscrizione delle imposte anticipate è **obbligatoria**.

**LA LENTE SULLA RIFORMA**

## ***I conferimenti post riforma: il subentro di più eredi nella partecipazione del socio unico deceduto***

di Luciano Sorgato, Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

### **Riforma del reddito di lavoro autonomo e novità Legge di Bilancio**

Scopri di più

Il D.Lgs. 192/2024 (Decreto lres/lrpef) – che entrerà in vigore il prossimo 31.12.2024 – **conferma**, senza l'apporto di modifiche rispetto alla versione letterale rinvenibile nel precedente Decreto legislativo dello 30.4.2024, che il **regime fiscale del cd. realizzo controllato** trova in ogni caso applicazione, se le partecipazioni conferite rappresentano una **percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20%** oppure una **partecipazione al capitale o al patrimonio superiore al 5 o al 25%.....**e se vengono conferite in una **società esistente o di nuova costituzione**, partecipata **unicamente dal conferente** o nel caso il **conferente sia una persona fisica**, dal conferente e dai familiari, di cui all'[articolo 5, comma 5, Tuir](#).

Altra fattispecie in precedenza controversa, che poteva intersecarsi con il requisito di legge della unipersonalità della società, ora risolto proprio con la modifica apportata nell'[articolo 177, comma 2bis, Tuir](#) – che consente **l'inclusione nella base sociale** anche dei familiari ex [articolo 5, comma 5, Tuir](#) – poteva derivare dal **subentro di più eredi nella quota partecipativa del socio deceduto** che, anche sulla base di prescrizioni statutarie, nel rapporto con la società, **deve rappresentarsi come unitaria**; in regime, quindi, di **comproprietà indivisa** e con la nomina di un **rappresentante comune**. Anche in tale caso, si poneva la questione problematica **se il conferimento di una partecipazione così strutturata consentisse** o meno di far **configurare la società conferitaria come unipersonale** e, quindi, **rispettosa o meno della condizione di legge** alla base della fruizione dello speciale regime fiscale.

In ordine alla questione posta la massima I.M.1 del Comitato Triveneto dei Notai del settembre 2011, disponeva testualmente: *“Nel caso in cui la partecipazione rappresentante **l'intero capitale sociale di una SRL appartenga a più soggetti in un'unica comproprietà indivisa** (ad esempio per il subentro degli eredi del socio unico defunto), si ritiene di **applicare integralmente la normativa riferita alla società unipersonale**. E' infatti da rilevare che, ai sensi dell'art 2468, comma 5 c.c., nel caso di comproprietà di una partecipazione, i diritti sociali non spettano uti singuli ai comproprietari, disgiuntamente tra loro, bensì congiuntamente al gruppo, che li può esercitare esclusivamente per il tramite di un rappresentante comune. Così, ad esempio, non ci saranno tanti diritti di intervento all'assemblea, tanti diritto di voto o tanti diritti di impugnativa quanti sono i*

*comproprietari della partecipazione, ma un unico diritto di voto, un unico diritto di intervento ed un unico diritto di impugnativa, da esercitarsi dai comproprietari congiuntamente per il tramite del rappresentante comune.” ( in senso conforme anche la Fondazione Studi dei Consulenti del lavoro nel parere n. 2 dell’ 11.1.2011).*

La condivisione a tali conclusioni, per chi scrive, deriva proprio dalla loro aderenza agli specifici paradigmi che il diritto societario incentra sulle partecipazioni, con riguardo alla loro **componente contrattualistica**. La comproprietà riguarda la **componente patrimoniale della quota**, mentre quello che conta, ai fini della configurazione di una società di capitali a socio unico, è solo la **conformazione della dinamica di interlocuzione socio – società**. Se il rapporto di interlocuzione viene ricondotto ad unitarietà, nel senso che la società non deve **raccordare il suo agire sociale per prestare osservanza a diritti individuali plurimi** e neppure subire il pregiudizio del loro frazionamento, in quanto l’espressione contrattuale della partecipazione viene compattata attraverso la **nomina di un rappresentante comune**, può ben dirsi, sul piano del diritto, che **la società riassume la natura di società unipersonale**. Ora, e al di là che in ossequio ai principi di diritto sopra esposti già prima della modifica, la fattispecie in questione poteva essere ricongiunta al **paradigma della società unipersonale**, con la modifica neo introdotta all’[articolo 177, comma 2bis, Tuir](#), anche tale incertezza **può dirsi del tutto venuta meno**.

**IMPOSTE INDIRETTE*****I trasferimenti di fabbricati tra obbligo e opzione Iva***di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributarî

Convegno di aggiornamento

**Fiscalità indiretta e patrimoniale degli immobili**

Scopri di più

Secondo quanto previsto nell'[articolo 10, D.P.R. 633/1972](#), la **cessione di fabbricati è soggetta al regime di esenzione Iva**, fatte salve numerose **deroghe** al verificarsi delle quali il **trasferimento è imponibile ad Iva**. Più nel dettaglio, le deroghe all'applicazione del **regime di esenzione** possono essere suddivise in **tre grandi gruppi**:

- il primo riguarda le **cessioni di fabbricati** (abitativi e strumentali) poste in essere dalle imprese che li hanno costruiti o ristrutturati **entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori**;
- il secondo comprende le **cessioni di fabbricati** (abitativi e strumentali) effettuate dalle imprese che li hanno costruiti o ristrutturati decorsi **oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori**;
- il terzo riguarda i **trasferimenti di fabbricati** (abitativi e strumentali) poste in essere dalle imprese che **non li hanno costruiti o ristrutturati**.

In relazione alla **qualifica di impresa** che ha costruito o ristrutturato, è bene ricordare che si deve avere riguardo al **soggetto che detiene il titolo amministrativo** (permesso di costruire, Scia, ecc., in funzione del tipo di intervento), a **nulla rilevando l'oggetto sociale** o la circostanza che i **lavori siano appaltati a terzi** ([circolare n. 27/E/2006](#) e [circolare n. 22/E/2013](#)).

Si evidenzia, inoltre, che le regole contenute nell'[articolo 10, D.P.R. 633/1972](#), si rendono applicabili solamente nel **momento successivo in cui i lavori di costruzione o di ristrutturazione sono ultimati**, dovendosi aver riguardo alla **data in cui avviene il deposito del certificato di fine lavori presso il Comune** o ad altri elementi fattuali che comprovino che i **lavori siano ultimati**.

Per quanto riguarda il **primo gruppo di cessioni**, il legislatore ha previsto un **regime di imponibilità Iva per obbligo** e con esercizio della **rivalsa dell'imposta nei confronti del cessionario**. Il motivo di tale imponibilità e rivalsa dell'imposta è intuitivo, considerando che il soggetto cedente è colui che ha sostenuto i **costi per la costruzione e la ristrutturazione esercitando il diritto di detrazione dell'Iva sugli acquisti**.

Al fine di evitare l'insorgere di posizioni creditorie verso l'Erario, l'[articolo 10 n. 8-bis\) e 8-ter\)](#),

[D.P.R. 633/1972](#), prevedono l'obbligo di **assoggettare ad Iva le cessioni**, purché le stesse avvengano **entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori**. Qualora, invece, la cessione avvenga **decorso tale termine temporale**, il **regime Iva della cessione è quello dell'esenzione**, fatta salva la possibilità di **optare per l'applicazione dell'Iva** a cura del cedente nel relativo atto notarile di compravendita (secondo gruppo di cessioni).

La scelta in merito all'esercizio dell'opzione è importante soprattutto per quanto riguarda **gli immobili abitativi**. Per tali fabbricati, infatti, il mancato esercizio dell'opzione comporta **l'applicazione dell'imposta di registro in misura proporzionale** e la possibilità per il cessionario privato di **chiedere l'applicazione del regime del cd. "prezzo-valore"**, in base al quale l'imposta è dovuta non sul corrispettivo pattuito, bensì **sul valore catastale dell'immobile**. Per contro, l'effettuazione di un'operazione esente da parte dell'impresa cedente può generare **effetti negativi sul diritto alla detrazione dell'Iva** (pro-rata generale e rettifica della detrazione).

Relativamente al **terzo gruppo di trasferimenti**, in quanto posti in essere da imprese che non hanno costruito o ristrutturato il fabbricato, il **regime di esenzione non trova alcuna eccezione** qualora oggetto del trasferimento sia **un fabbricato abitativo** (quelli iscritti nella categoria A, esclusi gli A/10), mentre è possibile **esercitare l'opzione** per l'Iva qualora oggetto del trasferimento sia un **fabbricato strumentale** (iscritti nelle categorie A/10, B, C, D ed E). Per tali ultimi beni, si ricorda che, a prescindere dal regime Iva (esenzione o imponibilità), il trasferimento **sconta l'applicazione delle imposte ipotecarie e catastali nella misura del 4% e l'imposta di registro in misura fissa**.



**PATRIMONIO E TRUST*****Pianificazione patrimoniale delle opere d'arte: tassazione a tre vie***di **Ennio Vial**

Seminario di specializzazione

**Trust dopo la riforma**

Scopri di più

La gestione del **passaggio di opere d'arte** appare questione oltremodo delicata, sia per la questione della **ottimizzazione del passaggio** in discorso, al fine di evitare dispersioni della collezione, sia sotto il **profilo della fiscalità** connessa allo strumento utilizzato. In questo intervento non affronteremo il tema, invero più importante, della **valutazione degli effetti pratici** dei vari strumenti, ma ci limiteremo a fare un **esercizio esclusivamente fiscale**. Verranno, in sostanza, comparati **3 possibili veicoli sotto il profilo meramente fiscale**.

Rappresentare esclusivamente il profilo fiscale è un **approccio che utilizziamo in questa sede**, ma che, nella prassi del soggetto che si occupa della pianificazione patrimoniale, costituisce solo **una delle variabili da considerare**.

Ogni persona fisica può sicuramente **trasferire la collezione attraverso la donazione o la successione**. La prima casistica, in sostanza, è rappresentata dalla **assenza di alcun veicolo**. Da un punto di vista fiscale, la donazione di opere d'arte **non sconta un regime particolarmente vantaggioso** in quanto, fermo restando l'applicazione delle **aliquote ridotte per i familiari stretti e delle generose franchigie** che la riforma fiscale non ha espunto, non esiste alcuna misura agevolativa, nemmeno sotto il profilo della determinazione della base imponibile che non è oggetto di alcuna forfetizzazione. **La donazione di opere d'arte**, pertanto, da un punto di vista fiscale, può essere **interessante per sfruttare la franchigia** di euro 1.000.000 nei confronti del **coniuge e dei discendenti**; franchigia che, se non utilizzata, verrebbe persa atteso che in occasione della successione si beneficerà di una **nuova ulteriore franchigia**. La donazione potrebbe essere interessante per quelle opere che non **rientrano nella norma agevolativa**, di cui all'[articolo 9, comma 2, D. Lgs. 346/1990](#), di cui diremo di seguito.

Sicuramente, dal punto di vista fiscale **la successione di opere d'arte gode di un regime di particolare interesse**, atteso che la norma appena citata prevede che: *“Si considerano compresi nell'attivo ereditario denaro, gioielli e mobili per un importo pari al dieci per cento del valore 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”*.



Senza approfondire eccessivamente, possiamo, quindi, affermare che, **aggiungendo un 10% alla base imponibile**, si riesce a **trasferire agli eredi i “De Chirico” che teniamo nel salotto di casa**.

Il limite di questa previsione è, tuttavia, rappresentato dal fatto che **l’agevolazione riguarda solo i quadri posti ad ornamento delle abitazioni**.

Molto frequentemente, invece, gli operatori preferiscono usare alcuni veicoli. Ad esempio, se le opere fossero “inscatolate” in una società semplice, **il trasferimento agli eredi** riguarderebbe **non le opere d’arte in quanto tali**, bensì le **quote della semplice**. Anche in questo caso, si beneficia di una disciplina di particolare interesse, atteso che l'[articolo 3, comma 4 ter, D.Lgs. 346/1990](#), stabilisce che, in caso di **successione o donazione di quote a favore dei discendenti o dal coniuge**, non si sconta imposta di successione donazione alcuna, ovviamente nel **rispetto di alcune condizioni**.

Oggettivamente, la previsione, sotto certi profili, è ancora più interessante rispetto a quella dell'[articolo 9, D.Lgs. 346/1990](#), atteso che l’esenzione riguarda **tutte le opere d’arte contenute nella società che**, peraltro, potrebbe **racchiudere anche altri beni quali alcuni immobili o liquidità**. Invero, nonostante questa impostazione sia stata confermata dallo studio del Notariato n. 17/2020, negli ultimi periodi l’agevolazione in discorso ha vissuto dei **momenti difficili**, visto l’approccio sostenuto dall’Agenzia delle entrate per cui la stessa sarebbe riconosciuta **solo in ipotesi di trasferimento di partecipazioni che permettono di controllare un’azienda**.

Nonostante il descritto approccio degli Uffici, siamo fiduciosi in un **cambio di rotta**, atteso che, seppur timidamente, il legislatore ha reagito nella riforma stabilendo che, nel caso di quote società di persone è **sufficiente detenere dette quote per un quinquennio**, senza porre **alcun requisito** in ordine alla **natura dei beni inseriti all’interno della società**.

Arrivati al **terzo veicolo**, non possiamo dimenticare **il trust**. In questo caso, **l’imposta di successione e donazione viene declinata nella versione della donazione**, per cui si rende inapplicabile l'[articolo 9, comma 2, D.Lgs. 346/1990](#). È stato da taluni osservato come **il trust testamentario sconterebbe l’imposta declinata nella versione imposta di successione**. Ad ogni buon conto, rimanendo nelle casistiche più classiche e statisticamente più frequenti, possiamo affermare che **il trust risente degli stessi limiti della imposta di donazione**. Tuttavia, un importante aspetto da non trascurare è il fatto che l’imposizione non avviene al momento di disposizione delle opere in trust, bensì nel **momento finale in cui queste passeranno i beneficiari momento che potrebbe essere differito nel tempo**.

**BEST IN CLASS**

---

***Best in class 2024 – M&W VERONESI E ASSOCIATI***di **M&W Veronesi e Associati**

Le origini di **M&W VERONESI E ASSOCIATI** risalgono al 1982 quando Egidio Veronesi inizia l'attività di commercialista in forma individuale. Nel corso degli anni ha vissuto in prima persona l'intera evoluzione tecnologica che ha interessato gli studi professionali, in particolare quella delle professioni giuridiche e contabili.

Nei primi anni '80 l'unica differenza nella tenuta della contabilità rispetto al passato era il supporto delle calcolatrici. Negli studi dominava la carta e le applicazioni informatiche erano riservate alle grandi aziende. Da metà anni '80 è iniziata la corsa tecnologica che ha portato i più avanzati sistemi alla portata di tutti, realizzando il sogno di Bill Gates di portare un computer in ogni casa.

Oggi abbiamo *standard* di produttività ed efficienza impensabili qualche decennio fa. Tuttavia, le attuali applicazioni dell'intelligenza artificiale sono solamente l'inizio di una rivoluzione che sarà paragonabile a quella iniziata a metà degli anni '80 con l'avvento dei personal computer. Siamo ancora in una fase pionieristica dove la distinzione tra intelligenza artificiale e *machine learning* è ancora labile.

Sono già disponibili immense banche dati e la navigazione e rielaborazione dei metadati da parte di macchine evolute risolverà tutti i problemi di interfaccia e comunicazione tra i sistemi, con il risultato finale che il 90% o forse più delle attività svolte ora dai commercialisti non serviranno più.

Come professionisti dell'area contabile, bisognerà adattarsi ai nuovi processi e tecnologie per trasformarsi in consulenti che ideano e supervisionano processi; professionisti che conoscono le aziende, ne capiscono le dinamiche economiche e finanziarie e indicano percorsi di ottimizzazione del sistema informativo per ottenere informazioni e report in tempo reale da interpretare per offrire una consulenza a reale valore aggiunto.

M&W negli ultimi anni ha intrapreso un percorso virtuoso che sta portando i professionisti verso una nuova dimensione dell'attività professionale. Professionisti in grado di dare un reale contributo alla crescita e alla sostenibilità del business delle imprese. Un percorso basato sulla



**formazione continua, sull'utilizzo di nuove tecniche e tecnologie, su un nuovo modo di strutturare l'organizzazione interna dello studio e sull'aggregazione con altri studi e professionisti.**

M&W è stata probabilmente la prima STP di commercialisti costituita in Italia.

La scelta di partecipare a questo concorso è stata dettata dal desiderio di comunicare il **percorso di evoluzione e trasformazione** di M&W verso l'era dell'innovazione digitale grazie agli strumenti tecnologici e a un'organizzazione in grado di affrontare le nuove sfide. Ci auguriamo che la nuova rivoluzione digitale porterà a sistemi realmente intelligenti in grado di trasformare la nostra professione, rendendola più gratificante per noi che la esercitiamo, ma anche più attraente per i giovani che ci vedono ancora, purtroppo, come aridi tecnici della contabilità e del diritto.

Quello che soprattutto ci auguriamo è che questa evoluzione intelligente sia in grado anche, e soprattutto, di rendere migliore il mondo che ora conosciamo.

L'evento di Cernobbio è stato un momento di reale condivisione di obiettivi e di valori e di come insieme si possa trasformare la nostra professione nel futuro.