



NEWS

Euroconference

Edizione di venerdì 10 Gennaio 2025

CASI OPERATIVI

Detrazione Iva solo al termine dei lavori di ristrutturazione
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Canone Rai ad uso privato: regole, importi ed esoneri 2025
di Mauro Muraca

LA LENTE SULLA RIFORMA

Reddito di lavoro autonomo: la deduzione del costo non ammortizzato in caso di eliminazione di cespiti
di Luciano Sorgato, Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

IVA

Assegnazioni agevolate di beni immobili anche fuori campo Iva
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

RISCOSSIONE

Il potere di sospensione degli effetti dell'atto: tra amministrativa, legale e giudiziale
di Gianfranco Antico

CASI OPERATIVI

Detrazione Iva solo al termine dei lavori di ristrutturazionedi **Euroconference Centro Studi Tributari** **FiscoPratico** La **piattaforma editoriale integrata** con l'**AI** per lo **Studio del Commercialista** [scopri di più >](#)

Alfa Srl è società che svolge attività di consulenza e ha acquistato una villa censita in categoria catastale A/7.

L'acquisto del complesso abitativo è finalizzato alla demolizione dello stesso ovvero alla completa ristrutturazione per costruire o ricavare esclusivamente unità immobiliari strumentali per natura (in particolar modo il progetto è quello di ricavare 4 uffici da censire in categoria catastale A/10); è possibile detrarre l'imposta assolta sui lavori edili? Questo considerando che un ufficio sarà utilizzato direttamente da Alfa Srl, mentre gli altri 3 saranno poi ceduti.

In caso contrario, si chiede se l'imposta non detratta durante l'intervento possa essere recuperata alla fine dei lavori e, in particolar modo, quale sia il momento a partire dal quale tale detrazione risulti ammessa.

[**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

Canone Rai ad uso privato: regole, importi ed esoneri 2025di **Mauro Muraca**

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche[Scopri di più](#)**Normativa di riferimento**

Articolo 1, R.D.L. 246/1938

Articolo 1, comma 40, L. 232/2016

Articolo 1, comma 89, L. 145/2018

Articolo 1, comma 19-20, L. 213/2023

Articolo 4, D.P.R. 223/1989

Articolo 24, comma 14, L. 449/1997

Articolo 1, comma 153, L. 208/2015

D.P.R. 445/2000

D.M. 94/2016

Articolo 38, comma 8, D.L. 78/2010

Documenti di Prassi

Nota del Ministero dello Sviluppo Economico n. 12991/2012.

Nota del Ministero dello Sviluppo Economico n. 9668/2016.

Provvedimento n. 18439/2020

Provvedimento n. 39345/2017

Circolare n. 45/E/2016

A norma dell'articolo 1, R.D.L. 246/1938, è richiesto il **pagamento del canone RAI** da parte di chiunque possieda **uno o più dispositivi idonei o adattabili** per ricevere trasmissioni radiofoniche. È importante sottolineare che il criterio per identificare tali dispositivi è la presenza di un **sintonizzatore per la ricezione del segnale radiotelevisivo** (terrestre o satellitare) proveniente dall'antenna radiotelevisiva, come indicato nella nota del Ministero dello Sviluppo Economico n. 12991/2012.

**Nota bene**

I computer, gli smartphone, i tablet e qualsiasi altro dispositivo **non sono considerati apparecchi televisivi, se non sono dotati di un sintonizzatore** per il segnale digitale terrestre o satellitare, come ribadito anche nella nota del Ministero dello Sviluppo Economico n. 9668/2016.

Nelle seguenti tabelle sono mostrati, rispettivamente:

- le **tipologie di apparecchiature atte o adattabili alla ricezione della radiodiffusione** che sono assoggettate al pagamento del canone RAI;

**Tipologie di apparecchiature
atte alla ricezione della radiodiffusione**

- Ricevitori TV fissi
- Ricevitori TV portatili
- Ricevitori TV per mezzi mobili
- Ricevitori radio fissi
- Ricevitori radio portatili
- Ricevitori radio per mezzi mobili
- Terminale d'utente per telefonia mobile dotato di ricevitore radio/TV (esempio cellulare DVB-H)
- Riproduttore multimediale dotato di ricevitore radio/TV (per esempio, lettore mp3 con radio FM integrata)

**Tipologie di apparecchiature adattabili
alla ricezione della radiodiffusione**

- Videoregistratore dotato di sintonizzatore TV
- Chiavetta USB dotata di sintonizzatore radio/TV
- Scheda per computer dotata di sintonizzatore radio/TV
- Decoder per la TV digitale terrestre
- Ricevitore radio/TV satellitare
- Riproduttore multimediale, dotato di ricevitore radio/TV, senza trasduttori (per esempio, Media Center dotato di sintonizzatore radio/TV)

- le **tipologie di apparecchiature né atte né adattabili** alla ricezione della radiodiffusione

non soggette al pagamento del canone RAI.

-

Tipologie di apparecchiature né atte né adattabili alla ricezione della radiodiffusione

- PC senza sintonizzatore TV
- monitor per computer
- casse acustiche
- videocitofoni

Ammontare del canone rai

La misura complessiva del canone di abbonamento alla televisione per uso privato è stata stabilita:

- **a partire dal 2017 e fino al 2023, in euro 90 annui**, come indicato [nell'articolo 1, comma 40, L. 232/2016](#), modificato successivamente dall'[articolo 1, comma 89, L. 145/2018](#);
- **per l'anno 2024 in euro 70 annui**, come recentemente previsto dall'[articolo 1, comma 19-20, L. 213/2023](#).
- **per l'anno 2025 in euro 90 annui**.



Nota bene

Per l'anno in corso (2025) non è stata confermata, infatti, la **riduzione a 70 euro stabilita nella Legge di Bilancio 2024**. Si ritorna dunque alla **vecchia cifra**, e sono tenuti a pagarla tutti coloro che detengono uno o più apparecchi atti o adattabili alla ricezione dei programmi televisivi, come previsto dalla norma R.D.L. 246/1938.

Il canone di abbonamento deve essere pagato **solo una volta per gli apparecchi** detenuti nella propria residenza o dimora, sia dallo stesso individuo che dai **membri della stessa famiglia anagrafica**.



Nota bene

La definizione di famiglia anagrafica è contenuta all'[articolo 4, D.P.R. 223/1989](#), secondo cui si definisce tale un **insieme di persone legate da vincoli di matrimonio**, parentela, affinità, adozione, tutela o da vincoli affettivi, che **convivono e hanno dimora abituale** nello stesso Comune.

Soggetti esenti dal pagamento

Ai sensi dell'[articolo 24, comma 14, L. 449/1997](#), sono **esentati dal pagamento del canone RAI** i detentori di **apparecchi radiofonici**, a condizione che tali apparecchi siano collocati **esclusivamente presso abitazioni private**. Altre esenzioni riguardano, invece, i **soggetti di età pari o superiore a settantacinque anni**. Nello specifico, il canone RAI **non è dovuto** per coloro che:

- hanno un'età **pari o superiore a settantacinque anni**;
- hanno un reddito proprio e del coniuge che non superi complessivamente **l'importo di euro 8.000 annui**;
- **non convivano con altri soggetti** titolari di un reddito proprio, ad eccezione di collaboratori domestici, colf e badanti.



Nota bene

Con il provvedimento n. 18439/E/2020, è stato approvato il **modello di dichiarazione sostitutiva** che deve essere presentato dai soggetti di età pari o superiore a 75 anni per accedere all'esenzione dal canone RAI **per uso privato**.

In aggiunta alle predette situazioni di esonero, sono altresì **esentati dal pagamento del canone RAI**:

- gli **agenti diplomatici**;
- funzionari o **impiegati consolari**;
- **funzionari di organizzazioni internazionali**;
- **militari di cittadinanza** non italiana e personale civile non residente in Italia di cittadinanza non italiana appartenenti alle forze NATO di stanza in Italia, in virtù di specifiche convenzioni internazionali.

Presunzione di detenzione dell'apparecchio tv e dichiarazione sostitutiva

L'[articolo 1, comma 153, L. 208/2015](#) (legge di stabilità 2016), ha apportato delle significative modifiche al **sistema di riscossione del canone RAI**. In particolare, a partire dal 2016:

- è stata introdotta la **presunzione di possesso di un apparecchio televisivo** nel caso in cui vi sia un'utenza elettrica nel luogo in cui una **persona risiede anagraficamente**;
- è stato stabilito che il pagamento del canone televisivo per uso privato, per i titolari di un'utenza elettrica di tipo residenziale, deve avvenire **mediante addebito sulla bolletta elettrica**, suddiviso in 10 rate mensili **da gennaio a ottobre di ogni anno**.

A partire dal 2016, la presunzione (utenza elettrica = possesso di apparecchio televisivo) può essere evitata solamente **presentando una dichiarazione** di non detenzione, resa ai sensi del D.P.R. 445/2000, le cui modalità e termini di presentazione sono stati **definiti con il provvedimento n. 39345/2017**.

La falsità di tale dichiarazione può comportare conseguenze anche di natura penale.

I detentori di un'utenza elettrica hanno la possibilità di presentare la dichiarazione sopra menzionata al fine di indicare, come alternativa, che:

- in nessuna delle residenze per le quali il dichiarante è titolare di utenza elettrica, è **presente un apparecchio televisivo appartenente alla stessa famiglia anagrafica** (riferito al quadro A del modello);

QUADRO A ⁽¹⁾ - DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DI NON DETENZIONE

Dichiarazione sostitutiva ai sensi dell'articolo 47 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, prevista dall'articolo 1, comma 153, della legge 28 dicembre 2015, n. 208

Dichiara alternativamente

☐ che in nessuna delle abitazioni per le quali è titolare di utenza elettrica è detenuto un apparecchio tv da parte di alcun componente della famiglia anagrafica ⁽²⁾

☐ che in nessuna delle abitazioni per le quali è titolare di utenza elettrica è detenuto un apparecchio tv, da parte di alcun componente della famiglia anagrafica ⁽²⁾, oltre a quello/i per cui è stata presentata la denuncia di cessazione dell'abbonamento radio televisivo per suggellamento

- il canone televisivo non deve essere addebitato su nessuna delle utenze elettriche intestate al dichiarante, poiché **è dovuto in relazione all'utenza elettrica intestata a un altro membro della stessa famiglia** (riferito al quadro B del modello).

QUADRO B ⁽¹⁾ - DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DI PRESENZA DI ALTRA UTENZA ELETTRICA PER L'ADDEBITO											
Dichiarazione sostitutiva ai sensi dell'articolo 47 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445											
<p>Dichiara</p> <p><input type="checkbox"/> che il canone di abbonamento alla televisione per uso privato non deve essere addebitato in alcuna delle utenze elettriche intestate al sottoscritto in quanto il canone è dovuto in relazione all'utenza elettrica intestata ad altro componente della stessa famiglia anagrafica ^{(2) (3)}</p>											
Codice fiscale										Data ⁽⁴⁾ inizio	
										giorno	mese
											anno



Nota bene

È necessario presentare la dichiarazione compilando il quadro B nel caso in cui due individui, appartenenti alla stessa famiglia anagrafica, siano titolari di utenze elettriche distinte.

Se dovessero mutare le circostanze che giustificavano una dichiarazione sostitutiva di non detenzione precedentemente presentata, come ad esempio l'acquisto successivo di un apparecchio televisivo, è necessario **presentare prontamente una dichiarazione di variazione dei presupposti**, previa compilazione del quadro C del modello.

QUADRO C ⁽¹⁾ - DICHIARAZIONE DI VARIAZIONE DEI PRESUPPOSTI											
Dichiarazione sostitutiva ai sensi dell'articolo 47 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445											
Dichiara il venir meno dei presupposti di cui alla dichiarazione sostitutiva del										giorno	
										mese	
										anno	

Validità della dichiarazione di non detenzione (quadro A)

La dichiarazione di non detenzione (quadro A) ha una **validità annuale e deve essere inviata ogni anno**, se sussistono le **condizioni necessarie**. Conseguentemente, per avere effetto a partire dal 1° gennaio di un determinato anno di riferimento, la dichiarazione deve essere presentata **tra il 1° luglio dell'anno precedente e il 31 gennaio dell'anno stesso**. In altre parole, se la dichiarazione viene **presentata tra l'1.7.2024 e il prossimo 31.1.2025**, l'esonero dal pagamento dal canone RAI avrà effetto **per l'intero canone dovuto per il 2025**.

**Nota bene**

D'altra parte, la dichiarazione sostitutiva di non detenzione presentata tra il 1° febbraio e il 30 giugno di un anno di riferimento avrà effetto per il canone dovuto **nel semestre luglio-dicembre dello stesso anno**. In altre parole, la dichiarazione sostitutiva di non detenzione presentata dall'1.2.2025 al 30.6.2025 avrà effetto per **il semestre luglio-dicembre 2025**.

Termini di presentazione della dichiarazione	Efficacia della dichiarazione
Dall'1.7.2024 al 31.1.2025	Tutto il 2025
Dall'1.2.2025 al 30.6.2025	Semestre luglio – dicembre 2025

Resta inteso che, chi attiva una **nuova utenza di fornitura di energia elettrica** per uso domestico residenziale e non è già titolare di un'altra utenza nello stesso anno, deve presentare la dichiarazione sostitutiva **entro la fine del mese successivo alla data di avvio della fornitura**.

Tale dichiarazione avrà effetto a partire dalla data di attivazione e sarà valida fino al 31 dicembre dell'anno in corso

Validità della dichiarazione di presenza di altra utenza per l'addebito (quadro B)

La dichiarazione sostitutiva riguardante la presenza di un'altra utenza elettrica per l'addebito del canone (quadro B del modello) **può essere depositata in qualsiasi periodo dell'anno**. La sua efficacia, ai fini del calcolo del canone dovuto, si basa sulla data di inizio dei presupposti attestati, indicata nel campo "data inizio".

QUADRO B ⁽¹⁾ - DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DI PRESENZA DI ALTRA UTENZA ELETTRICA PER L'ADDEBITO

Dichiarazione sostitutiva ai sensi dell'articolo 47 del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445

Dichiara
☐ che il canone di abbonamento alla televisione per uso privato non deve essere addebitato in alcuna delle utenze elettriche intestate al sottoscritto in quanto il canone è dovuto in relazione all'utenza elettrica intestata ad altro componente della stessa famiglia anagrafica ^{(2) (3)}

Codice fiscale: | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Data ⁽⁴⁾ inizio: giorno | mese | anno | | | |

Per esempio, la data di inizio potrebbe corrispondere al momento in cui l'intestatario dell'utenza elettrica è riconosciuto come **parte della stessa famiglia anagrafica**, secondo quanto registrato nell'Anagrafe Comunale di riferimento.

Nel caso di una dichiarazione presentata da un erede, la data di decesso deve essere indicata nel campo "data inizio".

La "data inizio" **non può essere successiva alla data di sottoscrizione** della dichiarazione sostitutiva. Ne consegue che, se i presupposti attestati si verificano prima del 1° gennaio dell'anno di presentazione, è possibile **indicare convenzionalmente il 1° gennaio di quell'anno** nel campo "data inizio".

Per quanto riguarda i termini di validità della dichiarazione nel quadro B, le istruzioni al modello specificano che se i presupposti si verificano al 1° giorno di ciascun semestre, **il canone non è dovuto per quel semestre.**

Quindi, se i presupposti si verificano il 1° gennaio dell'anno di presentazione, il canone non è dovuto per il primo semestre dell'anno.

In caso contrario, ovvero se i presupposti si verificano tra:

- **il 2 gennaio e il 1° luglio dell'anno di presentazione della dichiarazione sostitutiva**, il canone non è dovuto per il secondo semestre dell'anno;
- **dopo il 1° luglio**, il canone **non è dovuto fino al primo semestre** dell'anno successivo.

Modalità di presentazione della dichiarazione

La presentazione della dichiarazione sostitutiva può avvenire in due modi:

- **direttamente da parte del contribuente** (o dell'erede) attraverso un'applicazione web specifica disponibile sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate, utilizzando le proprie credenziali Fisconline o Entratel;
- con **l'assistenza di un intermediario abilitato**.

La data di presentazione della dichiarazione è **quella indicata sulla ricevuta telematica** rilasciata dall'Agenzia delle Entrate.

Nel caso in cui la **trasmissione telematica non sia possibile**, la dichiarazione sostitutiva, accompagnata da una copia di un documento di riconoscimento, **può essere inviata tramite servizio postale in plico raccomandato senza busta all'indirizzo**: Agenzia delle entrate – Ufficio Torino 1 – Sportello abbonamenti TV – Casella postale 22 – 10121 Torino.

In questo caso, la dichiarazione è considerata presentata nella data di spedizione riportata sul timbro postale.

In alternativa, **la dichiarazione**, firmata digitalmente, può essere inviata **tramite Posta Elettronica Certificata (PEC)** all'indirizzo cp22.sat@postacertificata.rai.it.

Modalità di presentazione della dichiarazione

Applicazione web disponibile sul sito Agenzia entrate
Servizio postale in plico raccomandato senza busta
Posta Elettronica Certificata (PEC)

Modalità di Pagamento del Canone RAI

Il pagamento del canone RAI, solitamente diluito in rate mensili da 10, può avvenire attraverso **diverse modalità**, offrendo flessibilità e opzioni pratiche per i contribuenti. Oltre alle classiche rate, vediamo **le diverse opzioni disponibili**.

Addebito sulla Bolletta Elettrica

Per i titolari di utenza per la fornitura di energia elettrica, il canone RAI **può essere pagato tramite addebito sulle fatture emesse dall'impresa elettrica**.

**Nota bene**

L'importo addebitato a titolo di canone RAI rappresenta una **voce distinta in bolletta e fiscalmente non imponibile** (D.M. 94/2016 e [circolare n. 45/E/2016](#)).

Il pagamento deve avvenire in **dieci rate mensili, addebitate sulle fatture dell'energia elettrica**, con scadenza successiva alla data di scadenza delle rate. Queste rate sono considerate scadute il primo giorno di ciascun mese da gennaio ad ottobre.

**Nota bene**

Le autorizzazioni all'addebito diretto sul conto corrente o su altri mezzi di pagamento, precedentemente concesse per il pagamento delle fatture dell'energia elettrica, **si estendono automaticamente al canone di abbonamento televisivo**.

Pagamento Mediante F24

L'[articolo 3, comma 7, D.M. 94/2016](#), stabilisce che in situazioni in cui nessun componente della famiglia anagrafica **sia titolare di contratto delle tipologie addebitabili** o in presenza di erogazione dell'energia elettrica **al di fuori della rete nazionale**, il pagamento del canone RAI deve essere assolto per il **tramite modello F24**, utilizzando i seguenti codici per identificare i pagamenti:

- **TVRI** (rinnovo) e;
- **TVNA** (nuovo abbonamento).

Per il rinnovo, il versamento può essere effettuato in tre modalità:

1. in **un'unica soluzione**, entro il 31 gennaio.
2. in **due pagamenti semestrali**, entro il 31 gennaio e il 31 luglio.
3. in **quattro rate trimestrali**, entro il 31 gennaio, il 30 aprile, il 31 luglio e il 31 ottobre.

In caso di nuovo abbonamento, il canone è dovuto **dal mese in cui ha inizio la detenzione dell'apparecchio TV**.

Addebito sulla Pensione

È possibile effettuare il pagamento del canone RAI **mediante addebito sulla pensione**. Questa opzione è accessibile ai pensionati che **ne abbiano fatto richiesta all'ente previdenziale** entro **il 15 novembre dell'anno precedente a quello dell'abbonamento RAI**.



Nota bene

Per poter beneficiare di tale modalità di addebito, i richiedenti devono essere titolari di un reddito complessivo da **pensione lordo inferiore o uguale a 18.000 euro**, con riferimento all'anno precedente a quello della domanda, così come previsto dall'[articolo 38, comma 8, D.L. 78/2010](#).

Regime sanzionatorio

Qualsiasi abuso comporta l'applicazione di una sanzione amministrativa, oltre al **canone dovuto e agli interessi di mora**, con un importo variabile **tra euro 500 ed euro 2.000 per ciascuna annualità evasa**.

Reddito di lavoro autonomo: la deduzione del costo non ammortizzato in caso di eliminazione di cespiti

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

L'articolo 5 (rubricato revisione della disciplina del reddito di lavoro autonomo) del D.Lgs. 192/2024 (Decreto lres/lrpef) – entrato in vigore lo scorso 31.12.2024 – ha aggiunto, all'[articolo 54 quinquies, Tuir](#) (Spese relative a beni mobili ed immobili) l'inciso: “*In caso di eliminazione dall'attività di beni non ancora completamente ammortizzati, esclusi i beni immobili e gli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione...il costo residuo è ammesso in deduzione*”.

La norma, nella sostanza, ripete la prescrizione già presente nell'[articolo 102, comma 4, Tuir](#), in regime d'impresa, ma, mentre nel reddito d'impresa il perimetro dei beni dispone di precisi parametri legislativi ([articolo 65 Tuir](#)) con la coadiuvazione di condotte contabili, **nel reddito di lavoro autonomo** la mancanza di un qualsiasi coordinamento normativo in tal senso, richiede, proprio per sopperire alla mancata ricongiunzione con regole strutturate con precisione disciplinare, di **raccordare il regime fiscale dei beni ad una visione meno analitica e più di sistema**.

Ora, e al di là della superfluità dell'indicata esclusione dei beni immobili, per i quali già a regime è escluso ogni **diritto di deduzione fiscale degli ammortamenti** (e per i quali appare decisamente poco appropriato il raccordo letterale ad eliminazione), va accertato il **significato da attribuire alla locuzione** “In caso di eliminazione dall'attività (professionale od artistica) di beni **non ancora completamente ammortizzati...**”.

Nel reddito d'impresa, il citato [articolo 102, comma 4, Tuir](#), ricongiunge la **deduzione del costo non ammortizzato all'eliminazione dei beni dal complesso produttivo** (e non dall'attività d'impresa). Di certo non devesi trattare di **mera quiescenza operativa**. Semmai va verificato se l'eliminazione dal complesso produttivo includa **anche il distacco definitivo da ogni sinergia di ruolo nel processo produttivo**, oltre a quello (certo) di **eliminazione fisica dal compendio patrimoniale** ausiliario del ciclo imprenditoriale. Eliminare, infatti, riassume il significato semantico di rimuovere, escludere, ricongiungibile non solo ad una cessazione di scopo fisica, ma anche **funzionale del bene dall'aggregazione patrimoniale di appartenenza**. Ordinariamente, la pubblicistica (si cfr tra gli altri G. Andreani e G. Ferranti, “Testo Unico imposte sui redditi” Ipsoa Ed.) raccorda la disposizione alla plenarietà delle ipotesi di

dismissione dal processo produttivo, di distruzione o demolizione in ricongiunzione con il **principio contabile OIC 16**. La dismissione correla il proprio significato ad una generica cessazione definitiva, causalmente molto varia, del ruolo e delle funzioni tipiche del cespite, senza che si **debba necessariamente verificare la sua rimozione fisica**. Una sfumatura letterale relativa all'inciso "*eliminazione dal complesso produttivo*" (presente nel testo di legge) in luogo di "*eliminazione dal processo produttivo*", cui **viene fatto ricorso nella citata pubblicistica**, potrebbe forse far propendere a circoscrivere la portata della norma alla sola **eliminazione fisica del bene**, dal momento che il **complesso produttivo riassume un'accezione statica** rispetto a quella dinamica di processo produttivo. Il complesso produttivo è un **aggregato di beni**, mentre il processo produttivo è l'esercizio dinamico dell'impresa che per la dottrina commercialistica si rappresenta come una **coesione di atti rivolti al mercato**. In ogni caso, in regime d'impresa, il bene solo dismesso da ogni connessione con il processo produttivo, che continua a sostare fisicamente nel compendio aziendale, rimane **connotabile come un "bene d'impresa"**, in virtù del rilievo attribuito alla condotta contabile dall'[articolo 65 Tuir](#) (il quale assume a beni d'impresa i beni appartenenti all'imprenditore che risultano **indicati tra le attività relative all'impresa nell'inventario** tenuto a norma dell'[articolo 2217 cod. civ.](#)).

Nel reddito di lavoro autonomo, come già sopra rappresentato, manca, invece, una **norma che agevoli l'individuazione del perimetro dei beni costituenti il compendio patrimoniale** del professionista e soprattutto manca una norma che consenta di assumere con connotazione stabile il bene come bene da includere nel regime fiscale del reddito di lavoro autonomo. In altri termini, se un bene strumentale impiegato nell'attività professionale/artistica è un **bene attratto al regime del reddito di lavoro autonomo**, fiscalmente ammortizzabile, quando viene a cessare la sua peculiare sinergia di contributo all'attività, qual è la condizione fiscale in cui **il bene viene a vertere?** Come noto, la "strumentalità di un bene" deriva da una **condotta attiva di impiego del bene** a supporto dello scopo imprenditoriale, professionale, artistico. Nel momento in cui s'interrompe tale coadiuvazione d'uso viene meno la **sua prerogativa di bene strumentale**, per cui o rimane attratto all'originaria **categoria di reddito in virtù di un alternativo criterio di appartenenza**, che non può che essere definito legislativamente (come per i beni d'impresa), oppure cessa la sua inclusione nel relativo reddito. Un manifesto esempio di repentina volturazione reddituale si ha proprio con i beni immobili i quali, ai sensi dell'[articolo 43, comma 1, Tuir](#), **non si considerano produttivi di autonomo reddito fondiario**, solo se costituiscono **beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni** e tale natura la riassumono solo se esclusivamente utilizzati nell'attività artistica/professionale. Se, quindi, viene meno tale condizione d'uso, l'immobile **torna a essere produttivo di un autonomo reddito fondiario** e tale avvicendamento di effetti fiscali appare anche sintomatico di una **destinazione ad usi diversi da quello di lavoro autonomo**, con prospettive di realizzo della relativa plusvalenza raccordata al valore normale dell'immobile **non più strumentale**.

Ora, tornando alla novella legislativa in commento che testualmente prevede il **diritto a dedurre fiscalmente l'intero costo non ammortizzato** nel caso di "eliminazione del bene dall'attività", tale locuzione potrebbe essere intesa alla base della questione se, anche nel reddito di lavoro autonomo, l'inscasso del diritto fiscale possa essere raccordato alla **sola definitiva quiescenza operativa del bene**, oppure occorre la più tranciante **rottamazione fisica**.

del medesimo. Eliminare un'attività, sul piano del versante letterale, si rende correlabile sia ad una **cessazione di funzione del bene** (di sinergia d'uso con l'attività) e sia del più lato fenomeno di rimozione fisica del bene. Tuttavia, nel caso di bene solo disattivato dall'attività e, quindi, non più strumentale, come già sopra rappresentato, si pone la questione dell'individuazione della **condizione fiscale del medesimo**, dal momento che, in mancanza di una **condotta attiva d'impiego**, che crea i presupposti per la correlazione di fatto con il regime fiscale del reddito di lavoro autonomo, in unione con la mancanza di un criterio alternativamente indicativo della permanenza del bene nel regime fiscale d'origine, similmente agli immobili, si pone la **prospettiva di una fuoriuscita del bene dal regime del reddito di lavoro autonomo**, con l'insorgenza della relativa **plusvalenza per una destinazione non più affine con l'attività professionale/artistica**. Solo l'eliminazione fisica del bene interdice la segnalata **prospettiva di una sua fuoriuscita dal compendio patrimoniale professionale** ed il travaso in una diversa sfera personale del professionista, dal momento che la rottamazione esclude ogni prospettiva di perduranza d'uso del bene e, quindi, ogni sua ulteriore **forma di esistenza fisico-giuridica**, con la conseguente impossibilità di potervi **intravedere un qualche ulteriore residuo effetto fiscale**.

In conclusione, si ritiene di dover segnalare che in un diritto tributario che aspira ad essere concepito come un **sistema coeso di regole volto a disciplinare con razionale linearità i fenomeni impositivi**, non dovrebbero rendersi necessarie simili articolazioni concettuali. In ordine alla questione trattata, sarebbe sufficiente venisse legiferato un **criterio d'individuazione dell'appartenenza dei beni al regime del reddito di lavoro autonomo**, fondandolo su condotte contabili di tipo concludente, similmente al criterio adottato per i beni d'impresa e raccordare il diritto di deduzione fiscale del **costo non ammortizzato ad una precisa scelta legislativa** correlata o ad una condizione di definitiva quiescenza operativa dei cespiti o alla loro più tranciante **eliminazione fisica dal compendio patrimoniale**.

Assegnazioni agevolate di beni immobili anche fuori campo Iva

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributarî



Forum web Fisco

Novità 2025 e punto sulla riforma fiscale

Scopri di più

La recente Legge di Bilancio 2025 ripropone la possibilità di **assegnare o cedere ai soci in via agevolata** i beni immobili **entro il prossimo 30.9.2025**. Uno degli aspetti più importanti da considerare riguarda **l'impatto Iva**, poiché per tale tributo **non sono previste agevolazioni**. In particolare, le assegnazioni di immobili **esulano dal campo di applicazione dell'Iva** se la società li ha acquistati senza Iva (da privato, prima del 1.1.1973 o senza aver detratto per intero l'Iva), mentre le cessioni rientrano in ogni caso **nel campo di applicazione dell'Iva (esenti o imponibili)**.

Relativamente alle **assegnazioni**, la [circolare n. 26/E/2016](#) (emanata a commento di precedenti opportunità agevolativa ed i cui chiarimenti tornano utili ed applicabili anche per la "nuova" assegnazione agevolata), richiamando la [circolare n. 40/E/2002](#), precisa che, in aderenza alle disposizioni della Direttiva 2006/112/CE (articolo 16) ed all'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia UE (causa C-322/99 e C-323/99), l'assegnazione realizza una **fattispecie di destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio d'impresa**, rendendosi, quindi, applicabili **le disposizioni sull'autoconsumo di beni** contenute nell'[articolo 2, comma 2, n. 5, D.P.R. 633/1972](#).

Secondo tale disposizione, costituiscono operazioni **fuori campo Iva le assegnazioni dei beni** (tra cui gli immobili) per i quali **non è stata operata all'atto dell'acquisto la detrazione dell'imposta**. In buona sostanza, si tratta di una deroga all'ordinario principio, secondo cui le assegnazioni dei beni ai soci sono **operazioni assimilate alle cessioni di beni ai fini Iva**.

Rientrano nell'ambito di esclusione le seguenti fattispecie: **acquisti effettuati presso soggetti privati**, ovvero prima dell'introduzione dell'Iva (ante 1.1.1973), oppure **acquistati o importati senza diritto alla detrazione dell'imposta** (indetraibilità totale del tributo). Si osserva che la citata [circolare n. 26/E/2016](#), ha precisato che l'assegnazione rimane **fuori campo Iva anche nell'ipotesi in cui**, dopo l'acquisto senza Iva, la società abbia eseguito sul bene degli **interventi di riparazione e di recupero edilizio** (migliorativi dell'immobile), ferma restando la **necessità di operare la rettifica della detrazione dell'Iva detratta su tali migliorie**, se non sono **trascorsi dieci anni dall'ultimazione dei lavori**.

Va evidenziato che la **qualificazione di operazione fuori campo Iva** è limitata alle assegnazioni di beni, poiché se la società intende procedere con la **cessione agevolata, l'operazione rientra, in ogni caso, nel campo di applicazione dell'imposta**, potendosi qualificare come **esente o imponibile** in ragione del soggetto cedente (impresa che ha costruito o meno l'immobile) o della presenza di **eventuali opzioni per l'applicazione dell'imposta nell'atto di compravendita**. Per tali operazioni, infatti, la qualifica di soggetto Iva in capo alla società cedente determina in **ogni caso la qualifica di operazione rilevante ai fini Iva**.

L'esclusione da Iva dell'assegnazione ai soci porta con sé importanti conseguenze ai fini dell'applicazione degli **altri tributi indiretti** sull'operazione stessa. In particolare:

- l'assegnazione agevolata **fuori campo Iva comporta l'applicazione in ogni caso dell'imposta di registro proporzionale nella misura del 4,5% (o dell'1% se in capo all'assegnatario di immobile abitativo sussistono i requisiti "prima casa") e le imposte ipotecarie e catastali nella misura di euro 50 ciascuna, anche se l'immobile è strumentale;**
- se **l'assegnazione esente da Iva** (ad esempio perché l'acquisto a suo tempo è stato effettuato con Iva detratta e la società assegnante non rientra tra quelle che hanno costruito o ristrutturato l'immobile) è **necessario operare la seguente distinzione:**
 - se l'immobile è abitativo si rende dovuta **l'imposta di registro nella misura del 4,5% o dell'1%** (rispettivamente **metà dell'aliquota ordinaria e di quella applicabile in presenza dei requisiti "prima casa"** in capo al socio assegnatario), e le imposte ipotecarie e catastali di sono dovute in misura pari ad euro 50 ciascuna;
 - se **l'immobile è strumentale** le imposte in questione (registro, ipotecaria e catastale) sono dovute nella **misura fissa di euro 200 ciascuna**.

RISCOSSIONE

Il potere di sospensione degli effetti dell'atto: tra amministrativa, legale e giudiziale

di Gianfranco Antico

OneDay Master

Nuovo contenzioso tributario: le impugnazioni

Scopri di più

Dallo scorso 18.1.2024 (data di entrata in vigore del D.Lgs. 219/2023) è stato abrogato integralmente l'[articolo 2-quater, D.L. 564/1994](#); norma che riconosceva – al comma 1 bis – anche il potere di disporre la sospensione degli effetti dell'atto che appariva illegittimo o infondato. In caso di pendenza del giudizio, la sospensione degli effetti dell'atto cessava con la pubblicazione della sentenza. La sospensione degli effetti dell'atto, disposta anteriormente alla proposizione del ricorso giurisdizionale, aveva termine con la **notificazione, da parte dello stesso organo, di un nuovo atto**, modificativo o confermativo di quello sospeso. Nonostante l'avvenuta abrogazione, il **medesimo potere di sospensione, espressamente fatto salvo dalla Relazione illustrativa al D.Lgs. 219/2023, per l'autotutela facoltativa, per le entrate** ([circolare n.21/E/2024](#)), deve considerarsi, ovviamente, esercitabile **anche nelle ipotesi di autotutela obbligatoria**. In ogni caso, la **sospensione disposta in sede di autotutela non comporta la sospensione dei termini processuali** e l'atto eventualmente sospeso si **continua a considerare legittimo e fondato** fino all'eventuale accoglimento **totale o parziale dell'autotutela**.

Inoltre, continuano ad essere utilizzabili sia la **sospensione giudiziaria**, ex [articolo 47, D.Lgs. 546/1992](#), che la **sospensione amministrativa**, ex [articolo 39, D.P.R. 602/1972](#), se ne **ricorrono i presupposti**. **Nel primo caso**, il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un **danno grave ed irreparabile**, può chiedere alla **corte di giustizia tributaria** di primo o di secondo grado, presso la quale è pendente il giudizio, la **sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso**, con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato. **Nel secondo caso**, se il ricorso contro il ruolo di cui all'[articolo 19, D.Lgs. 546/1992](#), non sospende la **riscossione**, tuttavia, **l'Ufficio ha facoltà di disporla**, in tutto o in parte, fino alla data di pubblicazione della sentenza di primo grado, **con provvedimento motivato**, che può essere revocato ove sopravvenga **fondato pericolo per la riscossione**.

Così come è pienamente in vigore la **sospensione legale**, di cui al [comma 537, dell'articolo 1, L. 228/2012](#), secondo cui gli enti e le società incaricate per la riscossione dei tributi “*sono tenuti a sospendere immediatamente ogni ulteriore iniziativa finalizzata alla riscossione delle somme iscritte a ruolo o affidate, su presentazione di una dichiarazione da parte del debitore, limitatamente alle partite relative agli atti espressamente indicati dal debitore, effettuata ai sensi*

del comma 538". In pratica, **a differenza dalla sospensione amministrativa e giudiziale**, la **sospensione legale opera automaticamente**, a prescindere dalla **valutazione del fumus boni iuris e del periculum in mora**. A pena di decadenza, **entro 60 giorni dalla notifica**, da parte del concessionario per la riscossione, del primo atto di riscossione utile o di un atto della **procedura cautelare o esecutiva eventualmente intrapresa dal concessionario**, il contribuente **può presentare al concessionario per la riscossione una dichiarazione**, anche con modalità telematiche, con la quale venga documentato che **gli atti emessi dall'ente creditore** prima della formazione del ruolo, ovvero la successiva cartella di pagamento o l'avviso per i quali si procede, **sono stati interessati**:

- a) da **prescrizione o decadenza** del diritto di credito sotteso, intervenuta in data antecedente a quella in cui il ruolo è reso esecutivo;
- b) da un **provvedimento di sgravio** emesso dall'ente creditore;
- c) da una **sospensione amministrativa** comunque concessa dall'ente creditore;
- d) da una **sospensione giudiziale**, oppure da una **sentenza** che abbia annullato in tutto o in parte la pretesa dell'ente creditore, emesse in un giudizio al quale il concessionario per la riscossione non ha preso parte;
- e) da un **pagamento effettuato**, riconducibile al ruolo in oggetto, in data antecedente alla formazione del ruolo stesso, in favore dell'ente creditore.

Entro **il termine di 10 giorni successivi** alla data di presentazione della dichiarazione, il concessionario per la riscossione **trasmette all'ente creditore** la dichiarazione presentata dal debitore e la documentazione allegata, al fine di avere conferma dell'esistenza delle ragioni del debitore ed ottenere, in caso affermativo, la **sollecita trasmissione della sospensione** o dello sgravio direttamente sui propri sistemi informativi. **In caso di mancato risposta, da parte dell'ente creditore, trascorso inutilmente il termine di 220 giorni** dalla data di presentazione della dichiarazione del debitore allo stesso concessionario della riscossione, le **partite sono annullate**. Sulla tematica annotiamo **due pronunciamenti della Corte di Cassazione**:

- **sentenza n. 28354/2019**, che esamina preliminarmente, in quanto pregiudiziale, l'eccezione sollevata dalla società controricorrente di **sopravvenuta cessazione della materia del contendere**, ai sensi della L. 228/2012 (articolo 1, comma 540, come modificato dall'[articolo 1, D.Lgs. 159/2015](#)), norma che ha "*l'obiettivo di migliorare la relazione con i debitori, che hanno subito, iscrizioni a ruolo, e quindi con l'esigenza di attivare la riscossione solo in presenza di un valido titolo esecutivo*". Tuttavia, "*l'annullamento non opera in presenza di motivi diversi da quelli elencati al comma 538, ovvero nei casi di sospensione giudiziale o amministrativa o di sentenza non definitiva di annullamento del credito*". Per la Corte, qualora il contribuente presenti domanda di sospensione ex articolo 1, comma 538, L. 228/2012, senza ottenere risposta dall'Agenzia delle entrate entro il **termine di 220 giorni previsto**, "*il ruolo è annullato di*

diritto solo qualora i motivi posti a fondamento dell'istanza costituiscano cause potenzialmente estintive della pretesa tributaria";

- **ordinanza n.30841/2024**, secondo cui, in tema di riscossione delle imposte, quando sia presentata **domanda di sospensione**, ai sensi dell'[articolo 1, comma 538, L. 228/2012](#), senza ottenere risposta dall'Agenzia delle entrate entro il termine di 220 giorni, ***“l'annullamento di diritto del ruolo non opera nei casi in cui il credito erariale è oggetto di sospensione giudiziale o amministrativa oppure è sub iudice, ovvero se i motivi posti a fondamento dell'istanza non costituiscono cause potenzialmente estintive della pretesa tributaria ai sensi delle lettere a) – f) del comma 538 e, a tal fine, va valutata anche una risposta tardiva da parte dell'Amministrazione finanziaria.»*** La Corte prende le mosse dal citato [articolo 1, comma 538, L. 228/2012](#), che definisce, in modo rigoroso, il **perimetro delle ipotesi** in cui il debitore ha **diritto ad ottenere la sospensione della riscossione**. Gli Ermellini, nel condividere la sentenza della Corte di cassazione n. 28354/2019, ulteriormente precisano che, non solo a tal fine va considerata anche una risposta tardiva, ma **l'effetto di annullamento non può che dipendere dal contenuto delle istanze, ossia dalla concreta riconducibilità della fattispecie concreta**, oggetto di richiesta di sospensione, ad una delle ipotesi normativamente delineate. *“Infatti, in tema di riscossione mediante ruolo non pare dubbio (cfr. Cass. Sez. 5, ordinanza n. 10939 del 23/04/2024) che al contribuente sia riconosciuta la facoltà di presentare istanza di sospensione finalizzata ad ottenere l'annullamento d'ufficio della pretesa creditoria, se azionata in difetto di un valido titolo esecutivo, con l'obiettivo di salvaguardare il principio di economicità dell'azione impositiva e rimediare ai difetti di comunicazione tra l'ente creditore e l'agente della riscossione”*. Ne deriva che sono idonee a tale scopo soltanto le **ipotesi di sospensione tipizzate, in quanto riferibili all'ente impositore o al suo credito**, non già ad attività dell'agente della riscossione, al quale resta comunque demandata una delibazione sommaria delle istanze al fine di rigettare quelle **apertamente dilatorie**.