

La circolare tributaria

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

Normativa e prassi in sintesi	3
Il focus giurisprudenziale	
Le fattispecie processuali delle domande nuove in appello, delle nuove prove in appello e dei nuovi documenti: qualche distinguo in vista delle limitazioni alle produzioni documentali	
<i>Mara Pilla</i>	6
PTT difensori in cerca di nuovi principi generali	
Cortocircuito dei principi in materia di elezione domicilio, nel transito dal fisico al digitale?	
<i>Mara Pilla</i>	12
Focus	
Le regole per il saldo Imu 2024	
<i>Fabio Garrini</i>	17
Operazioni straordinarie	
Interpello n. 169/2024: non è elusiva la cessione di partecipazioni rivalutate a società costituite dagli altri soci	
<i>Fabio Giommoni</i>	31
Iva	
Soggetto a Iva il distacco di personale dal 2025	
<i>Marco Peirola</i>	42
Accertamento	
Il ravvedimento per il CPB si intreccia con gli ordinari termini di decadenza	
<i>Gianfranco Antico</i>	50

Controllo di gestione

UNI/PdR 167-2024: i principi per gli adeguati assetti nelle pmi

Giulio Bassi 60

Scheda di sintesi

Gli omaggi per il professionista

70

Il caso risolto

Per gli immobili disposti in *trust*, l'Imu è dovuta dal *trustee*, con applicazione delle sole agevolazioni "oggettive"

Centro studi tributari 71

Scadenzario

Principali scadenze dal 1° al 15 dicembre 2024

74

La circolare tributaria n. 46/2024

Aggiornamento software

Aggiornamento software

Sono disponibili sul sito *web* dell’Agenzia delle entrate:

- contratto di locazione o affitto di beni immobili - RLI: aggiornamento software ([versione 3.2.0 del 26/11/2024](#)).

Bollo

Comunicazione versamento bollo sulle fatture elettroniche

L’Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 21 novembre 2024, protocollo n. 422344, ha proceduto a dare attuazione alle disposizioni in materia di rafforzamento dei servizi digitali, ai sensi dell’articolo 22, D.Lgs. 1/2024, in particolare, in riferimento alle comunicazioni bollo fatture elettroniche per l’assistenza sulle comunicazioni relative al ritardato, omesso o insufficiente versamento dell’imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche, previste dall’articolo 12-*novies*, D.L. 34/2019.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 21/11/2024, prot. n. 422344](#)

Nessun nuovo bollo agli atti della procedura nel caso di affidamenti *in house*

L’Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 230/E del 27 novembre 2024, ha confermato che nel caso dell’affidamento “*in house*”, previsto dall’articolo 7, comma 2, D.Lgs. 36/2023, relativamente agli atti della procedura non sia dovuta ulteriore imposta di bollo rispetto a quella da assolvere al momento della stipula del contratto.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 230/E/2024](#)

Codici tributo

Disponibili il codice tributo per il credito *bonus* Mezzogiorno in agricoltura

L’Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 56/E del 26 novembre 2024, ha proceduto all’istituzione del codice tributo per l’utilizzo in compensazione, mediante il modello F24, del credito d’imposta di cui all’articolo 1, commi da 98 a 108, L. 208/2015, per gli investimenti nel Mezzogiorno effettuati dalle imprese del settore agricolo e di quello della pesca e dell’acquacoltura. Nello specifico, il codice tributo è:

7036 denominato “*Credito d’imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno effettuati nell’anno 2023 dalle imprese del settore agricolo e di quello della pesca e dell’acquacoltura - Articolo 1, commi 98-108, legge 28 dicembre 2015, n. 208 e articolo 1, comma 8, del decreto-legge 15 maggio 2024, n. 63*”.

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 56/E/2024](#)

Codici tributo per la ripartizione di *superbonus*, *sismabonus* e *bonus* barriere architettoniche

L’Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 55/E del 26 novembre 2024, ha proceduto all’istituzione dei codici tributo per l’utilizzo in compensazione, tramite modello F24, dei crediti relativi ai c.d. *superbonus*, *sismabonus* e *bonus* barriere architettoniche, risultanti dall’ulteriore ripartizione prevista dall’articolo 121, comma 3-*ter*, D.L. 34/2020. Nello specifico, i codici tributo sono:

- 7774 denominato "SUPERBONUS art. 119 DL n. 34/2020 - ULTERIORE RIPARTIZIONE IN SEI RATE – art. 121, comma 3-ter, DL n. 34/2020";
- 7775 denominato "SISMABONUS art. 16 DL n. 63/2013 - ULTERIORE RIPARTIZIONE IN SEI RATE – art. 121, comma 3-ter, DL n. 34/2020"; e
- 7776" denominato "BONUS BARRIERE ARCHITETTONICHE art. 119-ter DL n. 34/2020 - ULTERIORE RIPARTIZIONE IN SEI RATE – art. 121, comma 3-ter, DL n. 34/2020".

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 55/E/2024](#)

Crediti di imposta

Comunicazione per evitare la ripartizione di *superbonus*, *sismabonus* e *bonus* barriere architettoniche

L’Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 21 novembre 2024, protocollo n. 422331 del 21 novembre 2024, ha proceduto a individuare il contenuto e le modalità di presentazione all’Agenzia delle entrate della comunicazione per evitare l’ulteriore ripartizione delle rate annuali dei crediti d’imposta c.d. *superbonus*, *sismabonus* e *bonus* barriere architettoniche, utilizzabili a partire dall’anno 2025.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 21/11/2204, prot. n. 422331](#)

Irpef

Tassazione ordinaria per gli incentivi erogati in periodi successivi

L’Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 227/E del 25 novembre 2024, ha ritenuto applicabile la tassazione ordinaria per gli incentivi erogati in riferimento ad attività svolte in periodi di imposta antecedenti quando tale erogazione sia in linea con il complesso *iter* definitorio nonché con il relativo contratto collettivo.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 227/E/2024](#)

Detassazione del TFS

L’Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 225/E del 21 novembre 2024, ha offerto alcuni chiarimenti in riferimento al regime di parziale detassazione dell’indennità relativa al trattamento di fine servizio previsto dall’articolo 24, D.L. 4/2019. In particolare, in ragione della lettera dell’articolo 24, D.L. 4/2019 che, in base al comma 2, fa riferimento all’imponibile del TFS, l’importo di 50.000 euro costituisce il limite massimo entro il quale applicare la riduzione dell’aliquota determinata ai sensi dell’articolo 19, comma 2-*bis*, Tuir, indipendentemente dall’importo complessivo del TFS erogato. Ciò posto, il limite massimo di detassazione di 50.000 euro è riferibile all’imponibile fiscale complessivo determinato ai sensi dell’articolo 19, comma 2-*bis*, Tuir, indipendentemente dalla circostanza che il pagamento avvenga in un unico importo annuale o in più rate ai sensi dell’articolo 12, D.L. 78/2010. Infine, la parziale detassazione non può essere applicata anche alle ipotesi di erogazione del TFR.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 225/E/2024](#)

Iva

Via libera all'interpello probatorio sul Gruppo Iva

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 228/E del 26 novembre 2024, ha chiarito che non trova applicazione la previsione di cui all'articolo 11, comma 2, L. 212/2000, come modificato dal D.Lgs. 219/2203, in tema di limitazione all'utilizzo degli interpelli probatori nel caso abbiano a oggetto la disciplina del Gruppo Iva.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 228/E/2024](#)

Regimi agevolati

Forfettari con aliquota ridotta solo in costanza di quinquennio

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 226/E del 22 novembre 2024, ha chiarito che la previsione di un'aliquota di imposta sostitutiva pari al 5% prevista dall'articolo 1, comma 65, L. 190/2014, è tesa a favorire esclusivamente coloro che iniziano una nuova attività applicando ab origine il regime forfetario (e la relativa imposta sostitutiva). Di conseguenza, coloro che iniziano una nuova attività anche per effetto della presenza di una causa di esclusione in regime ordinario e solo successivamente "entrano" nel regime forfetario continuando a svolgere la medesima attività non possono beneficiare dell'aliquota agevolata.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 226/E/2024](#)

Successione e donazione

Tassazione della liquidazione di un fondo pensione

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 229/E del 27 novembre 2024, ha chiarito che nel caso la percezione in unica soluzione da parte dell'erede di un importo quale liquidazione e chiusura di un fondo pensione contratto dal *de cuius*, tale somma è riconducibile tra le "pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati" di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), Tuir per il quale, ai sensi dell'articolo 7, comma 3, Tuir, in luogo del regime di tassazione ordinaria, trova applicazione, sull'intero importo percepito, il regime di tassazione separata previsto dall'articolo 17, Tuir, trattandosi di somme percepite in qualità di erede.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 229/E/2024](#)

Versamenti

Slitta il II acconto

Il Mef, con il comunicato stampa n. 1236 del 27 novembre 2024, ha reso noto che nel quadro dei lavori per la conversione del D.L. 155/2024, è stato approvato un emendamento che prevede, per i titolari di partita Iva che nell'anno precedente hanno dichiarato ricavi o compensi di ammontare non superiore a 170 mila euro, la proroga al 16 gennaio 2025 del termine per il versamento del II acconto delle imposte sui redditi, in scadenza il prossimo 2 dicembre. La proroga non riguarda il versamento dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurativi dovuti all'Inail. I contribuenti potranno effettuare il versamento del II acconto in unica soluzione oppure in 5 rate mensili di pari importo, da gennaio a maggio 2025.

[Mef, comunicato stampa, 27/11/2024, n. 136](#)

La circolare tributaria n. 46/2024

Le fattispecie processuali delle domande nuove in appello, delle nuove prove in appello e dei nuovi documenti: qualche distinguo in vista delle limitazioni alle produzioni documentali

Mara Pilla – dottore commercialista e revisore legale

Le preclusioni documentali nel grado d'appello, veicolate nel processo tributario dalla recente Riforma, suscitano dibattito sia sul piano della decorrenza della novella sia sul piano, più strategico, dei distinguo da approfondire per discernere tra prova effettivamente nuova e prova non effettivamente nuova. Riconsiderare i principi generali in materia, anche in relazione al perimetro del concetto di domanda nuova in appello, aiuterà a non confondere casistiche ontologicamente difformi.

Le notizie dalla nomofilachia e dai giudici di merito

Una delle più rilevanti novità, introdotte dalla Riforma per il II grado del giudizio, consiste nella modifica, a opera dell'[articolo 1](#), comma 1, lettera bb), D.Lgs. 220/2023, dell'[articolo 58](#), D.Lgs. 546/1992, in materia di nuove prove in appello. L'[articolo 57](#), D.Lgs. 546/1992, rubricato "Domande ed eccezioni nuove", stabilisce che nel giudizio d'appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio (possono essere, invece, chiesti gli interessi maturati dopo la sentenza impugnata). La disposizione in materia di domande si applica anche alle eccezioni, che non possono essere innovative rispetto a quelle già sollevate in I grado, a meno che non siano rilevabili d'ufficio. A tale disposizione faceva da corollario, l'articolo 58, D.Lgs. 546/1992, rubricato "Nuove prove in appello", che nella formulazione previgente disponeva che il giudice d'appello non potesse disporre nuove prove, salvo che non le ritenesse necessarie ai fini della decisione o che la parte dimostrasse di non averle potute fornire nel precedente grado di giudizio per causa a essa non imputabile. La previgente versione dell'articolo 58, D.Lgs. 546/1992, inoltre, faceva salva la facoltà delle parti di produrre nuovi documenti. Ora, invece, vige un generale

divieto di produzione di nuovi documenti in appello, attenuato dalle sole evenienze di non disponibilità per causa non imputabile o di necessità dichiarata dal giudice. La novella si appalesa conforme ai dettami della L. 111/2023 (c.d. Delega fiscale), con cui all'[articolo 19](#), comma 1, lettera d), il Legislatore delegante indicava di "rafforzare il divieto di produrre nuovi documenti nei gradi processuali successivi al primo". Il giudizio di II grado, in questo modo, rimane introdotto da un gravame a critica libera, a differenza di quanto accade per il grado di legittimità, nel quale la critica è vincolata alla ricorrenza delle ipotesi di cui all'[articolo 360](#), c.p.c. ma si caratterizza per un'istruttoria chiusa, in armonia con le regole di funzionamento dell'appello civile ([articolo 345](#), c.p.c. secondo cui, nel giudizio d'appello non possono proporsi domande nuove e, se proposte, debbono essere dichiarate inammissibili d'ufficio).

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 28615/2024](#), insegna quando ricorre l'ipotesi di nuova prova in appello, a fronte del motivo d'impugnazione promosso da parte privata soccombente in II grado, per dolersi della violazione dell'[articolo 116](#), c.p.c. nel parametro della nullità della sentenza o del procedimento (articolo 360, comma 1, n. 4, c.p.c.). Secondo il ricorrente, infatti, il giudice di *secondae curae* non aveva valutato la documentazione giustificativa depositata contestualmente alla memoria in appello.

Risponde picche la Corte:

"sebbene in effetti emerga che la parte ebbe a produrre documentazione in allegato ad una relazione tecnico finanziaria, va osservato come in ogni caso tale documentazione non poteva essere esaminata in quanto collegata ad una domanda del tutto nuova. Invero in primo grado, come emerge dal riportato testo del ricorso introduttivo, vennero proposte diverse difese ma nessuna nel merito. Anche il motivo che si riferisce ad un'asserita violazione dell'onere probatorio (secondo motivo) attiene in realtà alla ritenuta inapplicabilità delle disposizioni in tema di presunzione derivante dalle risultanze delle indagini bancarie in caso di contribuente che non sia né professionista né imprenditore. Pertanto, anche se l'art. 58, comma 2, D.Lgs. n. 546/1992, nel testo ratione temporis applicabile, consente di produrre documenti anche in appello, il precedente art. 57 vieta alle parti di introdurre in secondo grado domande od eccezioni nuove. Invero, si ha domanda nuova - inammissibile in appello - per modificazione della causa petendi quando il diverso titolo giuridico della pretesa, dedotto innanzi al giudice di secondo grado, essendo impostato su presupposti di fatto e su situazioni giuridiche non prospettate in primo grado, comporti il mutamento dei fatti costitutivi del diritto azionato e, introducendo nel processo un nuovo tema di indagine e di decisione, alteri l'oggetto sostanziale dell'azione e i termini della controversia, in modo da porre in essere una pretesa diversa, per la sua intrinseca essenza, da quella fatta valere in primo grado e sulla quale non si è svolto in quella sede il contraddittorio (Cass. 15730/2020). Nella specie il tema d'indagine (cioè le prove circa la

giustificazione della movimentazione bancaria) risulta del tutto avulso rispetto a quello proposto in primo grado (motivazione dell'atto per relationem; sussistenza dell'autorizzazione alle indagini; inapplicabilità dell'art. 32 D.P.R. n. 602/73 a contribuenti che non siano né imprenditori né professionisti; eccesso di potere per avere l'amministrazione irrogato le sanzioni nello stesso avviso di accertamento anziché in separato ed apposito atto)".

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 28692/2024](#), insegna quando ricorre l'ipotesi di domanda nuova in appello, a fronte del motivo d'impugnazione promosso da parte privata soccombente in II grado, per dolersi della violazione dell'[articolo 112](#), c.p.c. nonché dell'[articolo 57](#), D.Lgs. 546/1992 nel parametro della violazione di legge ([articolo 360](#), comma 1, n. 3, c.p.c.). Secondo il ricorrente, infatti, il giudice di *secondae curae* aveva assecondato l'introduzione da parte dell'Agenzia delle entrate del riferimento all'[articolo 173](#), Tuir, in precedenza (pvc, atto impositivo etc.), mai addotto da parte pubblica. Ciò avrebbe integrato la fattispecie del nuovo *thema decidendum* e dell'introduzione di domande nuove in appello.

Rispondono, anche in questo caso, picche i giudici di piazza Cavour:

"il giudice tributario, nell'ambito di un processo a cognizione piena diretto ad una decisione sostitutiva tendente all'accertamento sostanziale del rapporto controverso, quando ravvisi l'infondatezza parziale della pretesa dell'Amministrazione, non deve, né può, limitarsi ad annullare in toto l'atto impositivo, ma deve accertare e quantificare entro i limiti posti dal petitum delle parti l'entità della pretesa fiscale, dandone un contenuto quantitativo diverso da quello sostenuto dai contendenti, avvalendosi degli ordinari poteri di indagine e di valutazione dei fatti e delle prove consentiti dagli artt. 115 e 116 c.p.c. in tal modo determinando l'ammontare effettivo delle imposte e delle sanzioni dovute dal contribuente, senza che ciò violi il principio di corrispondenza tra chiesto e pronunciato e senza che ciò costituisca attività amministrativa di nuovo accertamento, rappresentando invece soltanto l'esercizio dei poteri di controllo, di valutazione e di determinazione del "quantum" della pretesa tributaria (cfr. Cass. V, n. 3080/2021). Né può parlarsi di domanda nuova, introdotta mediante la rilevanza dell'art. 173 D.P.R. n. 917/1986. Per insegnamento costante di questa Corte, secondo categorie risalenti, può esserci domanda nuova solo con l'introduzione di un petitum sostanziale o processuale ulteriore diverso dall'originario, ovvero di una nuova causa petendi (cfr. Cass. III, n. 13982/2005; L. n. 23481/2014)".

Gli essenziali

La novella in punto di preclusioni documentali nel grado d'appello, alla stregua del disposto dell'[articolo 4](#), comma 2, D.Lgs. 220/2023, che disciplina la decorrenza di ciascuna novità della

Riforma, riguarda i giudizi instaurati a decorrere dal 5 gennaio 2024. Uno dei dubbi, pertanto, ha riguardato l'individuazione della decorrenza, da operarsi vuoi con riferimento all'instaurazione del giudizio di I grado vuoi con riguardo all'instaurazione del giudizio d'appello. Recentemente, peraltro, la Corte di Giustizia di II grado della Campania, con la sentenza n. 5476/2024, ha criticato l'ambiguità della formulazione prescelta dal Legislatore della Riforma:

"la formulazione della disposizione transitoria è ambigua, in quanto non specifica quali tra le norme menzionate "si applicano ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal giorno successivo all'entrata in vigore del presente decreto"; in altri termini non è possibile desumere dalla mera formulazione letterale della stessa che le norme che riguardano l'appello o il giudizio di legittimità si applicano tout court ai giudizi introdotti in appello o in cassazione a partire dal 4/1/2024, anche qualora tale soluzione dovesse determinare una violazione dei principi generali dell'ordinamento ovvero fosse in contrasto con la stessa ratio della riforma. E non vi è dubbio che l'applicazione dell'art. 58 novellato agli appelli introdotti a partire dall'entrata in vigore della riforma - dopo che il primo grado si è svolto con applicazione della disciplina previgente - sia incompatibile con i predetti principi e conduca a conseguenze che mettono in crisi la stessa coerenza interna della nuova disciplina".

Di qui, la Corte campana evidenzia una serie di ragioni per le quali è opportuno riferire la novella ai soli giudizi instaurati in I grado nel vigore della nuova norma:

- "sebbene rientri nella discrezionalità del legislatore la possibilità di stabilire l'efficacia retroattiva delle norme - o, il che è lo stesso, la modifica delle regole fondamentali del processo che operi anche su quelli in corso - anche quando queste pregiudichino diritti soggettivi perfetti, la tutela del valore del legittimo affidamento, il quale trova copertura costituzionale nell'articolo 3 della Costituzione gli impone, tuttavia, di non creare un regolamento irrazionale degli interessi e perciò suscettibile di frustrare l'affidamento dei cittadini nella sicurezza giuridica, che, invece, è elemento fondamentale dello Stato di diritto (Corte Cost. 216/2015)";

- "senza considerare che potrebbe configurarsi anche la violazione dell'art. 6 CEDU - e quindi dell'art. 117 della Costituzione, non producendo le norme della Convenzione effetti diretti nell'ordinamento interno, né costituendo autonomi parametri di legittimità costituzionale (cfr. in tal senso C. Cost. 348/2007; C. Cost. 349/2007; Cass. SS.UU. 6891/2016) - qualora la legge retroattiva segni l'ingerenza del legislatore nell'amministrazione della giustizia allo scopo di influenzare la risoluzione di una controversia (Corte eur. diritti dell'uomo 11 dicembre 2012, De Rosa c. Italia; 14 febbraio 2012, Arras e altri c. Italia, id., Rep. 2012, voce Diritti politici e civili, nn. 166, 186; 7 giugno 2011, Agrati e altri c. Italia, id., 2013, IV, 1; 31 maggio 2011, Maggio e altri c.

Italia, id., Rep. 2011, voce cit., n. 177; 10 giugno 2008, Bortesi e altri c. Italia; 29 marzo 2006, Scordino e altri c. Italia, id., Rep. 2006, voce cit., n. 133)”;

- *“non è un caso, del resto, che l’art. 79 del d.lgs. 546/1992 prevedesse, nel testo originario, che le disposizioni di cui agli articoli 57, comma 2, e 58, comma 1, non si applicano ai giudizi già pendenti in grado d’appello davanti alla commissione tributaria di secondo grado e a quelli iniziati davanti alla commissione tributaria regionale se il primo grado si è svolto sotto la disciplina della legge anteriore. Tale norma appare significativa perché – con riferimento proprio alla disciplina in esame - dimostra che, quando si introducono modifiche rilevanti alla disciplina delle prove in grado di appello, le stesse vanno applicate ai giudizi che iniziano in primo grado dopo la loro entrata in vigore, giacché diversamente si violerebbe la tutela dell’affidamento delle parti processuali e, conseguentemente, il principio di ragionevolezza, nonché il diritto ad un equo processo riconosciuto dall’art. 6 CEDU. Inoltre, se è vero che la disposizione de qua è stata introdotta con il d.lgs. 546/1992, è pur vero che il legislatore del 2023 non ha ritenuto di modificarla (se non aggiornando la denominazione degli organi di giustizia tributaria), dimostrando così di considerare ancora valido il principio che da essa si può trarre”.*

- *“il terzo comma dell’art. 58 esclude in ogni caso la possibilità di depositare in appello, per la prima volta, quei documenti relativi a contestazioni formali sollevate in ordine agli atti impositivi (deleghe, notifiche, procure, atti di conferimento di poteri, ecc.) facendo riferimento, tuttavia, alla possibilità che tali documenti siano prodotti nel giudizio di primo grado anche ai sensi dell’art. 14 comma 6 bis d.lgs. 546/1992. ... il sistema delineato dal nuovo art. 58 d.lgs. 546/1992 impone limiti assai stretti alla produzione, per la prima volta in grado d’appello, di nuovi documenti che hanno contenuto probatorio (comma 1°), mentre esclude del tutto la produzione in appello di documenti volti a dimostrare la correttezza formale degli atti impositivi (comma 3°); tale ultimo divieto è tuttavia bilanciato dall’obbligo di convenire in giudizio anche il soggetto che ha notificato l’atto presupposto quando venga lamentato un vizio dell’atto impugnato derivante da tale omessa (o viziata) notifica. La ratio delle norme è evidente; è frequente nella pratica che l’ente convenuto in giudizio non sia in possesso delle notifiche degli atti presupposti eseguite da soggetti diversi e che, per tale motivo, provveda solo in appello alla produzione dei documenti nel frattempo acquisiti da altri enti; alla preclusione assoluta di tale facoltà contenuta nel nuovo testo della norma, fa da contrappeso l’obbligo per il contribuente di convenire in giudizio anche il soggetto che ha notificato l’atto presupposto e che, dunque, dovrebbe essere in possesso dei documenti attestanti la notifica, affinché possa depositarli già nel giudizio di primo grado. È chiaro però che tale meccanismo può funzionare solo ove fin dal primo grado di giudizio fosse vigente l’obbligo di convenire anche il soggetto che ha notificato l’atto presupposto. E poiché tale obbligo opera solo con riguardo ai ricorsi proposti in primo grado a*

partire dal 4/1/2024, deve concludersi che anche l'art. 58 nel nuovo testo va applicato ai soli giudizi introdotti in primo grado a partire da tale data".

Master di specializzazione di 3 mezze giornate

Revisione: corso base di 10 ore



05 dicembre 2024
12 dicembre 2024
19 dicembre 2024



Diretta Web
I Incontro 14.00 - 18.00
II e III Incontro 14.00 - 17.00

scopri di più >

 **Euroconference**
Centro Studi Tributari

La circolare tributaria n. 46/2024

Cortocircuito dei principi in materia di elezione domicilio, nel transito dal fisico al digitale?

Mara Pilla – dottore commercialista e revisore legale

Le norme in materia di domicilio digitale, muovendo dall'obiettivo del Legislatore di favorire e semplificare le comunicazioni telematiche, nascono connotate dal carattere dell'immediatezza e dell'efficacia nell'applicazione. Le eccezioni introdotte per lo specifico caso del processo tributario, anche in occasione della recente Riforma, sia pure astrattamente legittimate dalla specialità di tale processo, potrebbero finire - in concreto - per scardinare principi generali in materia di notificazioni, che la nomofilachia aveva enucleato in decenni di produzione giurisprudenziale.

Le notizie per il difensore digitale

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 23374/2024](#), affrontando un caso di variazione del domicilio fisico del difensore dottore commercialista, chiarisce che – naturalmente – il regime di pubblicità degli indirizzi fisici degli iscritti ad Albi professionali comporta l'onere della controparte, che volesse inviare al difensore una notifica, di recepire l'automatico aggiornamento del domicilio eletto dall'assistito. Di qui, la Suprema Corte statuisce per il mancato perfezionamento della notificazione:

"dell'appello all'originario indirizzo dello studio, successivamente trasferito, trattandosi di un luogo inadatto ad assicurare la conoscibilità dell'atto al destinatario; né può trovare applicazione l'art. 291 cod. proc. civ. (Contumacia del convenuto, n.d.A.), trattandosi non di notifica nulla, ma di omessa notifica".

Un principio di carattere generale che ora potrebbe rischiare di scricchiolare ove non si procedesse a un'ermeneutica illuminata della più recente (errare e perseverare, etc.) eccezione normativa, giunta nel processo tributario direttamente dalla recente Riforma e valevole per i giudizi instaurati a decorrere dal 2 settembre 2024: l'[articolo 16-bis](#), comma 1, D.Lgs. 546/1992, rubricato "Comunicazioni, notificazioni e depositi telematici", è stato innestato da una prescrizione concepita in sede di stesura del D.Lgs. 220/2023. È onere del difensore, indica l'innesto, comunicare ogni variazione dell'indirizzo di pec a quelli delle altre parti costituite e alla segreteria la quale, in difetto,

PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

non è tenuta a cercare il nuovo indirizzo del difensore né a effettuargli la comunicazione mediante deposito in segreteria. Ciò nonostante, nell'ipotesi di mancata indicazione dell'indirizzo di pec del difensore e ove lo stesso non sia reperibile da pubblici elenchi le comunicazioni devono essere eseguite esclusivamente mediante deposito in segreteria. Due pesi e due misure, insomma. Un peso per la variazione dell'indirizzo pec, ancorché regolarmente comunicato all'ordine di appartenenza. Un altro peso, nettamente mitigato, nell'ipotesi di mancata comunicazione *ab origine*, fattispecie in cui, peraltro, la segreteria è tenuta alla consultazione dei pubblici elenchi. La *ratio*? Misteriosa. Eppure, non è nemmeno questo l'aspetto più asistematico. Come *ictu oculi* si nota, il Legislatore continua ad accomunare le parti costituite e la segreteria, come si trattasse di 2 entità dotate di una qualche omogeneità, così ingenerando una nebulosa nella quale potrebbe correre il rischio di sfumare l'insegnamento della Suprema Corte, ritratto dal connotato della pubblicità degli indirizzi dei professionisti e applicato dalla Corte anche al processo tributario:

"il difensore domiciliatario non ha a sua volta l'onere di comunicare il cambiamento di indirizzo del proprio studio o del domicilio in parola, ed è, invece, onere del notificante (nel presente caso l'Agenzia delle Entrate) effettuare apposite ricerche per individuare il nuovo luogo di notificazione, ove quello a sua conoscenza sia mutato, dovendo la notificazione essere effettuata al domicilio reale del procuratore anche se non vi sia stata rituale comunicazione del trasferimento alla controparte (in termini: Cass., Sez. 5°, 7 settembre 2010, n. 19134; Cass., Sez. 6°-5, 29 maggio 2013, n. 13366; Cass., Sez. 5°, 30 novembre 2017, n. 28712; Cass., Sez. 5°, 24 dicembre 2020, n. 29507; Cass., Sez. 6°-5, 26 ottobre 2021, n. 30119; Cass., Sez. 5°, 20 giugno 2022, n. 19747; Cass., Sez. 5°, 21 dicembre 2022, n. 37372)".

Giusta la generalità del principio, inoltre, i giudici di piazza Cavour escludono applicazioni restrittive che discriminino la categoria dei commercialisti:

"tale regola risulta essere riferita all'elezione di domicilio presso qualsiasi difensore di cui all'art. 12 del D.Lgs. n. 546 del 1992 (compreso il difensore che eserciti, come in questo caso, la professione di dottore commercialista) atteso che relativamente a tutte le categorie ivi contemplate sono soddisfatte le esigenze di pubblicità dei relativi studi (Cass., Sez. 5°, 5 febbraio 2009, n. 2776)".

Quando nel 2012 furono introdotte le comunicazioni e le notificazioni telematiche, l'[articolo 16](#), D.L. 179/2012, convertito con modificazioni dalla L. 228/2012, inserito nella Sezione dedicata alla giustizia digitale, disciplinò l'ambito del procedimento civile, demandando al Ministero della giustizia le conseguenti adozioni regolamentari. Per il processo tributario, intervenne il competente Mef, che con il D.M. 26 aprile 2012 (Regole tecniche per l'utilizzo, nell'ambito del processo tributario, della posta elettronica certificata – pec -, per le comunicazioni di cui all'[articolo 16](#), comma 1-bis, D.Lgs.

PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

546/1992), ufficializzò l'utilizzo della pec da parte degli uffici di segreteria delle Corti (allora Commissioni). In quella sede (cfr. articolo 5, Decreto Mef 26 aprile 2012) si optò per richiedere la coincidenza tra l'indirizzo pec indicato dal difensore negli atti e quello risultante negli elenchi tenuti dagli ordini, ai sensi del D.L. 185/2008, convertito con modificazioni dalla L. 2/2009, consultabili in caso di omessa o errata indicazione dell'indirizzo pec da parte del difensore. La prima eccezione, rinvenibile esclusivamente nell'ambito del processo tributario, si legge proprio in quel Decreto: *“la variazione dell'indirizzo di P.E.C. produce effetti dal decimo giorno successivo a quello in cui sia stata notificata all'Ufficio di segreteria della Commissione tributaria”* (cfr. articolo 6, Decreto Mef 26 aprile 2012). Evidentemente, Reg.Ind.E, INI-PEC e INAD nel processo tributario non bastano. La seconda eccezione normativa, come si diceva, è giunta nel processo tributario per effetto della recente Riforma.

Tuttavia, un conto è il domicilio eletto dalla parte, un altro conto è il domicilio del difensore che, tanto più nell'era digitale, costituisce domicilio esclusivo, d'elezione, soggetto a pubblicità. Ecco il motivo per cui anche il richiamo all'[articolo 17](#), D.Lgs. 546/1992, in materia di efficacia temporale delle variazioni di domicilio non sarebbe pertinente nella fattispecie della modifica dell'indirizzo pec, in corso di causa o nella pendenza del termine d'impugnazione:

“secondo la giurisprudenza di questa Corte, nel processo tributario, le variazioni del domicilio eletto o della residenza o della sede, a norma dell'art. 17, comma 1, del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, sono efficaci nei confronti delle controparti costituite dal decimo giorno successivo a quello in cui sia stata loro notificata la denuncia di variazione; tale onere è previsto per il domicilio autonomamente eletto dalla parte, mentre l'elezione del domicilio dalla medesima operata presso lo studio di qualsiasi difensore, ex art 12 del citato d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, ha la mera funzione di indicare la sede dello studio del procuratore medesimo; in tale caso, il difensore domiciliatario non ha a sua volta l'onere di comunicare il cambiamento di indirizzo del proprio studio ed è, invece, onere del notificante di effettuare apposite ricerche per individuare il nuovo luogo di notificazione, ove quello a sua conoscenza sia mutato, dovendo la notificazione essere effettuata al domicilio reale del procuratore anche se non vi sia stata rituale comunicazione del trasferimento alla controparte (in termini: Cass., Sez. 5^a, 7 settembre 2010, n. 19134; Cass., Sez. 6^a-5, 29 maggio 2013, n. 13366; Cass., Sez. 5^a, 30 novembre 2017, n. 28712; Cass., Sez. 5^a, 24 dicembre 2020, n. 29507; Cass., Sez. 6^a-5, 26 ottobre 2021, n. 30119; Cass., Sez. 5^a, 20 giugno 2022, n. 19747; Cass., Sez. 5^a, 21 dicembre 2022, n. 37372). Tale regola risulta essere riferita all'elezione di domicilio presso qualsiasi difensore di cui all'art. 12 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, atteso che relativamente a tutte le categorie ivi contemplate sono soddisfatte le esigenze di pubblicità dei relativi studi (Cass., Sez. 5^a, 5 febbraio 2009, n. 2776)” (Corte di Cassazione, ordinanza n. 10985/2024).”

Gli essenziali

L'[articolo 48](#), D.Lgs. 82/2005 (c.d. Codice dell'amministrazione digitale – CAD), rubricato *“Posta elettronica certificata”*, stabilisce che la trasmissione telematica di comunicazioni, che necessitano di una ricevuta di invio e di una ricevuta di consegna, avvenga mediante la pec, ai sensi del D.P.R. 68/2005 (Regolamento recante disposizioni per l'utilizzo della posta elettronica certificata, a norma dell'[articolo 27](#), L. 3/2003), o mediante altre soluzioni tecnologiche individuate con le Linee guida adottate in sostituzione delle regole tecniche ([articolo 71](#), D.Lgs. 82/2005 - CAD). La trasmissione del documento informatico per via telematica, in tal modo effettuata, prosegue la norma, equivale alla notificazione per mezzo della posta, con data e ora di trasmissione e di ricezione opponibili ai terzi, purché conformi alle disposizioni citate, salvo che la legge disponga diversamente. La norma, a evidenza, presuppone la previa adozione, da parte di notificante e notificatario della comunicazione per la trasmissione del documento informatico, di un indirizzo pec. Correlativamente, infatti, l'[articolo 6-bis](#), D.Lgs. 82/2005 (c.d. Codice dell'amministrazione digitale – CAD), rubricato *“Indice nazionale dei domicili digitali delle imprese e dei professionisti”*, prevedeva l'istituzione di INI-PEC, indice dei domicili digitali, la cui tenuta è affidata all'AgID, realizzato (e successivamente assoggettato ad aggiornamenti), per quanto ci interessa, a partire dagli elenchi di indirizzi pec costituiti presso gli ordini e i collegi professionali, in conformità alle disposizioni del D.L. 185/2008, convertito con modificazioni dalla L. 2/2009, e successive modificazioni e integrazioni, di disciplina della pubblicità del domicilio digitale a cura degli Ordini professionali.

L'[articolo 6-quater](#), D.Lgs. 82/2005 (c.d. Codice dell'amministrazione digitale – CAD), rubricato *“Indice nazionale dei domicili digitali delle persone fisiche, dei professionisti e degli altri enti di diritto privato, non tenuti all'iscrizione in albi, elenchi o registri professionali o nel registro delle imprese”*, ha previsto la confluenza di INI-PEC nel registro INAD. Le Linee guida dell'indice nazionale dei domicili digitali delle persone fisiche, dei professionisti e degli altri enti di diritto privato non tenuti all'iscrizione in Albi, elenchi o registri professionali o nel Registro Imprese, pubblicate dall'AgID, Agenzia per l'Italia digitale, nella più recente formulazione (Versione 2.1 dell'8 agosto 2023), conseguentemente, stabiliscono l'acquisizione in INAD dell'INI-PEC, in modo da rendere disponibili i domicili digitali dei relativi professionisti:

“il Ministero per lo Sviluppo Economico, avvalendosi del Gestore di INIPEC, rende disponibili al Gestore dell'INAD gli indirizzi e i nominativi dei professionisti presenti nell'INI-PEC, tramite servizi informatici le cui specifiche tecniche sono definite in fase di sviluppo dell'INAD. L'inserimento nell'INAD degli indirizzi elettronici presenti nell'INI-PEC consta delle seguenti fasi:

- 1. recupero, tramite i suddetti servizi, dei domicili digitali e dei nominativi dei professionisti inseriti nell'INI-PEC, messi a disposizione dal Gestore dell'INIPEC al Gestore dell'INAD;*

PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

2. inserimento provvisorio nell'INAD per 30 giorni, senza pubblicazione, dei domicili digitali e dei relativi nominativi. Nel caso di professionisti iscritti a più ordini o collegi professionali è inserito nell'INAD l'ultimo domicilio digitale cronologicamente dichiarato nell'INI-PEC”.

Al professionista rimaneva la possibilità di modificare il domicilio digitale così acquisito, per eleggerne:

“uno personale in INAD diverso da quello presente in INI-PEC, il Gestore INAD procede alla cancellazione del domicilio digitale inizialmente trasmesso dall'INI-PEC e alla pubblicazione del domicilio scelto. Successivamente alla pubblicazione, qualora il professionista opti per la cessazione del domicilio digitale in INAD, il Gestore procede alla cessazione del domicilio digitale inizialmente trasmesso dall'INI-PEC o di quello modificato...”.

Secondo la previsione delle Linee guida, il gestore INAD avrebbe dovuto provvedere

“a fornire ai professionisti iscritti in INI-PEC le istruzioni utili al completamento della procedura di registrazione all'INAD, necessaria all'abilitazione delle funzioni di gestione del proprio domicilio... Il Gestore INAD, con le stesse modalità, rende altresì l'informativa sul trattamento dei dati personali”.

Non abbiamo notizia di tali istruzioni. Comunque sia,

“il recupero dei domicili digitali e dei relativi nominativi dall'INI-PEC avviene al momento della costituzione dell'INAD e, successivamente, con cadenza quotidiana in riferimento alle sole nuove iscrizioni nell'INI-PEC, al fine di garantire la corrispondenza tra gli indirizzi elettronici dei professionisti iscritti nell'INI-PEC e gli indirizzi dell'INAD, diversi da quelli modificati”.

Non è chiaro, sulla base del tenore letterale dell'indicazione, se le nuove iscrizioni in INI-PEC siano le sole iscrizioni di nuovi soggetti, mai iscritti prima, o anche le iscrizioni di nuovi indirizzi, in sostituzione di indirizzi pregressi, in relazione a soggetti già iscritti, ancorché lo spirito generale della disciplina, che si propone di realizzare l'obiettivo di favorire le comunicazioni telematiche, farebbe propendere per la seconda opzione.

La circolare tributaria n. 46/2024

Le regole per il saldo Imu 2024

Fabio Garrini – dottore commercialista, revisore legale e pubblicista

Nel presente contributo si riepilogano le modalità di liquidazione e versamento del tributo in vista della prossima scadenza, facendo riferimento alle fattispecie di più diffusa applicazione; il 16 dicembre è, infatti, in scadenza il versamento del saldo Imu per l'anno 2024.

Le regole per il saldo

Ai sensi dell'articolo 1, [comma 762](#), L. 160/2019, i soggetti passivi effettuano il versamento dell'imposta dovuta per l'anno in corso in 2 rate:

– entro il 17 giugno 2024 (il 16 cadeva di domenica) occorre effettuare il versamento in acconto, facendo riferimento all'imposta dovuta per il I semestre, applicando l'aliquota e la detrazione dei 12 mesi dell'anno precedente;

– entro il 16 dicembre 2024 i contribuenti sono, invece, chiamati al versamento del saldo per l'anno in corso. Il versamento della seconda rata è eseguito a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno, con eventuale conguaglio sulla prima rata versata, sulla base degli atti pubblicati sul sito *internet* del Mef alla data del 28 ottobre di ciascun anno d'imposta. In caso di mancata pubblicazione delle delibere entro tale data, ai sensi dell'articolo 1, [comma 767](#), L. 160/2019, si applicano le aliquote e le detrazioni Imu vigenti nel Comune per l'anno precedente.

I contribuenti che entro lo scorso 17 giugno 2024 hanno provveduto al versamento in unica soluzione dell'intera imposta dovuta per l'annualità, applicando, quindi, già da subito le aliquote dell'anno in corso, non debbono versare in occasione del saldo.

	Scadenza	Parametri di calcolo
Acconto 2024	17 giugno 2024	Aliquote anno precedente
Saldo 2024	16 dicembre 2024	Aliquote anno in corso (se pubblicate entro il 28 ottobre)

Il comma 767 prevede che i Comuni dovranno utilizzare per la fissazione delle aliquote uno specifico schema, la cui mancata pubblicazione comporterà l'utilizzo delle aliquote di base; il Decreto attuativo del Mef (del 7 luglio 2023) ha stabilito che tale previsione avrebbe dovuto esplicare efficacia a decorrere dal 2024. Successivamente, l'[articolo 6-ter](#), comma 1, D.L. 132/2023, ne ha differito l'applicazione al 2025; pertanto, dal prossimo anno sarà limitata la potestà regolamentare del singolo ente, ma tale scelta ha l'indubbio pregio di semplificare molto i calcoli a carico dei

contribuenti. Per quest'anno è, invece, ancora prevista ampia libertà ai Comuni per la fissazione delle aliquote.

Come di consueto, per eseguire il versamento è possibile utilizzare gli appositi bollettini postali, ovvero, in alternativa il modello F24 nella sezione "Imu e altre imposte locali", ricordando che gli importi da indicare sul modello F24 devono essere arrotondati all'unità di euro e occorre verificare sul regolamento comunale quale sia la soglia per il minimo di versamento.

Il c.d. Decreto Rilancio ha introdotto una (ipotetica) riduzione del 20%, se si sceglie di versare con addebito, rilasciando una autorizzazione permanente all'addebito diretto del pagamento su conto corrente bancario o postale ([articolo 118-ter](#), D.L. 34/2020). Va, però, evidenziato che tale soluzione è praticabile solo nel caso in cui il Comune abbia deliberato in tal senso.

Il modello F24 offre la possibilità di utilizzare in compensazione eventuali crediti d'imposta vantati dal contribuente (anche qualora sia stato presentato il modello 730, se il contribuente ha indicato nel quadro "I" l'ammontare del credito che si è tenuto a disposizione).

Sotto il profilo della gestione dei versamenti occorre tenere in considerazione quanto disposto dal D.L. 124/2019, che impone l'utilizzo dei servizi telematici dell'Agenzia delle entrate per le compensazioni (totali o parziali) anche nel caso in cui il contribuente non sia titolare di partita Iva.

Il medesimo provvedimento ha esteso ai crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'Irap (in precedenza tale obbligo riguardava solo il credito Iva) l'obbligo di previa presentazione del modello dichiarativo per il loro utilizzo in compensazione, per l'importo che eccede 5.000 euro (più precisamente, la compensazione è ammessa dal 10° giorno successivo la presentazione del modello dal quale detto credito scaturisce).

Visto il gran numero di modelli che occorrerà gestire, è bene memorizzare i vincoli che interessano il canale di presentazione del modello F24.

	Titolare partita Iva	"Privato"
Compensazione totale	Servizi telematici Agenzia delle entrate	Servizi telematici Agenzia delle entrate
Compensazione parziale	Servizi telematici Agenzia delle entrate	Servizi telematici Agenzia delle entrate
Versamento senza compensazione	Servizi telematici Agenzia Remote banking	Servizi telematici Agenzia Remote banking Cartaceo

L'imposta è versata a favore del Comune d'ubicazione dell'immobile, a eccezione dei fabbricati di categoria catastale D, per i quali una frazione dell'imposta viene versata a favore dell'Erario (la distinzione tra le 2 quote va operata utilizzando opportunamente i diversi codici tributo, 3925 e 3930). Per gli immobili a uso produttivo, classificati nel gruppo catastale D, l'aliquota di base è pari

allo 0,86%, di cui la quota pari allo 0,76% è riservata allo Stato; i Comuni possono aumentare l'aliquota di prelievo per tali immobili sino all'1,06% o diminuirla fino al limite dello 0,76% (quindi, per tali immobili, l'imposta non può mai essere azzerata, proprio per salvaguardare la quota di spettanza dell'Erario).

Ai sensi dell'articolo 1, [comma 767](#), L. 160/2019, l'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso. A tal fine, occorre ricordare che:

- il mese durante il quale il possesso si è protratto per più della metà dei giorni di cui il mese stesso è composto è computato per intero;
- il giorno di trasferimento del possesso si computa in capo all'acquirente;



ESEMPIO 1

Mario Rossi ha ceduto a Luca Bianchi l'immobile il 16 gennaio 2024; il giorno 16 risulta a carico dell'acquirente che ha, quindi, posseduto l'immobile per 16 giorni (dal 16 al 31), a fronte dei 15 del cedente. L'imposta di gennaio è a carico dell'acquirente Luca Bianchi

- l'imposta del mese del trasferimento resta interamente a carico dell'acquirente nel caso in cui i giorni di possesso risultino uguali a quelli del cedente.



ESEMPIO 2

Mario Rossi ha ceduto a Luca Bianchi l'immobile il 16 aprile 2024; il giorno 16 risulta a carico dell'acquirente. Entrambi i soggetti hanno possesso per 15 giorni. L'imposta del mese di aprile è interamente dovuta dall'acquirente Luca Bianchi.

Enti non commerciali

L'articolo 1, [comma 763](#), L. 160/2019, stabilisce una specifica modalità di versamento dell'imposta dovuta da parte degli enti non commerciali. Tali soggetti devono, infatti, versare l'imposta in 3 rate:

- le prime 2, ciascuna d'importo pari al 50% dell'Imu dovuta per l'anno precedente, devono essere versate nei termini del 16 giugno e del 16 dicembre dell'anno di riferimento;
- inoltre, dev'essere versata una terza rata, a conguaglio dell'imposta annua effettivamente dovuta, entro il 16 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento del versamento, in applicazione delle aliquote deliberate dal Comune.

Si ricorda che la Legge di Bilancio 2024 (L. 213/2023) ha previsto che l'esenzione per gli immobili impiegati in attività meritevoli debba trovare applicazione anche nel caso in cui siano oggetto di comodato tra enti non commerciali funzionalmente collegati.

Le aliquote applicabili e i relativi vincoli

Ai fini Imu, abitazioni principali e pertinenze, così come i fabbricati assimilati, sono esenti, mentre il tributo è dovuto su tutti gli altri fabbricati, sui terreni agricoli e sulle aree edificabili.

Tipologie di immobili	Imponibili	Aliquota	
		Min	Max
Fabbricati in genere	Sì	0,00%	1,06% (1,14%, se già deliberato)
Abitazioni principali (e relative pertinenze)	No		
Abitazioni principali A/1-A/8-A/9 (e relative pertinenze)	Sì	0,00%	0,60%
Fabbricati categoria D	Sì	0,76%	1,06%
Fabbricati rurali strumentali	Sì	0,00%	0,10%
Terreni agricoli	Sì	0,00%	1,06%
Aree fabbricabili	Sì	0,00%	1,06% (1,14%, se già deliberato)
Fabbricati invenduti e non locati	No		

L'accorpamento tra Imu e Tasi ha comportato l'incremento dell'aliquota base Imu, che sale dallo 0,76% allo 0,86%. Tale aliquota può essere incrementata sino al 1,06%; viene concesso, ai Comuni che hanno già esercitato in passato la facoltà d'aumentare l'aliquota Tasi dello 0,8 per mille, di incrementare l'aliquota Imu fino al 1,14%.

In tema di applicazione della maggiorazione "ex TASI" è intervenuto il Mef con la [risoluzione n. 8/DF/2021](#), secondo la quale detta maggiorazione:

"diventa a tutti gli effetti un'aliquota IMU con il medesimo regime giuridico delle altre aliquote, cui si applicano dunque le stesse regole generali stabilite per queste ultime".

Pertanto, se nel 2020 il Comune non ha espressamente deliberato in tema di maggiorazione, questa non risulterà più applicabile; al contrario, se nel 2020 ha confermato la maggiorazione e negli anni successivi non delibera in tema di aliquote, saranno applicabili le aliquote decise in relazione al periodo d'imposta 2020, compresa la maggiorazione.

L'aliquota di base per i fabbricati rurali a uso strumentale è pari allo 0,1% e i Comuni possono solo ridurla fino all'azzeramento (per i fabbricati rurali abitativi non è previsto alcun specifico trattamento, se non l'ordinaria esenzione, qualora siano destinati ad abitazione principale del contribuente).



Occorre proporre una riflessione relativa ai fabbricati rurali strumentali.

La circostanza per cui il comma 3-bis dell'[articolo 9](#), D.L. 557/1993, con riferimento ai fabbricati strumentali all'esercizio dell'attività agricola, non subordina – diversamente dal precedente comma 3 in materia di immobili rurali destinati ad abitazione – il riconoscimento del carattere di ruralità al ricorrere di requisiti soggettivi è stata confermata dall'Agenzia delle entrate nella [risposta a interpello n. 369/E/2019](#), in cui è stato chiarito che *“A differenza di quanto previsto per gli immobili destinati ad abitazione, il comma appena citato non prevede esplicitamente alcun requisito soggettivo e si limita ad elencare, come requisito oggettivo, le destinazioni degli immobili che possono essere riconosciuti rurali, dopo aver richiamato il concetto di strumentalità all'esercizio dell'attività agricola di cui all'art. 2135 del codice civile”*. L'Agenzia delle entrate, pertanto, nella risposta in questione, ha condiviso la soluzione prospettata dall'interpellante, secondo la quale, ai fini del riconoscimento di ruralità, *“con riferimento alle costruzioni agricole, non deve ritenersi rilevante e necessaria la sussistenza di una superficie posseduta maggiore di 10.000 mq (in relazione al terreno cui il fabbricato è asservito), né di un reddito derivante dall'attività agricola del soggetto che conduce il fondo che sia maggiore del 50 per cento del suo reddito complessivo”*.

Sulla stessa linea interpretativa si segnala anche la [sentenza n. 1409/4/2022](#) emessa dalla CGT II grado della Toscana, del 1° dicembre 2022, con la quale è stata confermata la possibilità di fruire delle agevolazioni per i fabbricati rurali quando questi sono oggetto di comodato a favore di un soggetto che li impiega nell'attività agricola. Tale posizione è altresì confermata dal Mef nella [risoluzione n. 4/DF/2023](#), dove si afferma l'illiceità dell'introduzione di ulteriori requisiti soggettivi da parte dei Comuni al fine della fruizione della predetta agevolazione. La sussistenza di detto carattere di ruralità è attestata, in particolare, dal classamento nella categoria catastale D/10 o dall'apposizione della relativa specifica annotazione.

Dal 2022, i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, finché permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, sono esenti dall'Imu (su tale punto occorre rammentare che l'interpretazione del Mef impone la presentazione della dichiarazione quale condizione per poter fruire di tale esenzione).

L'aliquota di base per i terreni agricoli è pari allo 0,76% e i Comuni possono aumentarla sino all'1,06% o diminuirla fino all'azzeramento.

Per gli immobili a uso produttivo, classificati nel gruppo catastale D, l'aliquota di base è pari allo 0,86%, di cui la quota pari allo 0,76% è riservata allo Stato, e i Comuni possono aumentarla sino

all'1,06% o diminuirla fino al limite dello 0,76% (quindi, per tali immobili, l'imposta non può mai essere azzerata, proprio per salvaguardare la quota di spettanza dell'Erario).

Quindi, a parte i fabbricati di categoria D, il Comune potrà generalmente provvedere alla riduzione di tali aliquote sino all'azzeramento.

Per le abitazioni locate a canone concordato di cui alla L. 431/1998, l'imposta, determinata applicando l'aliquota stabilita dal Comune, è ridotta al 75%.

I fabbricati

Le fattispecie impositive Imu sono 3 (anche se poi, al loro interno, sono previste diverse specificazioni e trattamenti particolari): fabbricati, aree edificabili e terreni agricoli.

Per i fabbricati iscritti in Catasto, il valore è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare delle rendite risultanti in Catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno d'imposizione, rivalutate del 5%, i seguenti moltiplicatori:

Categorie catastali	Moltiplicatori
Fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, con esclusione della categoria catastale A/10 (uffici e studi privati)	160
Fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5	140
Fabbricati classificati nelle categorie catastali A/10 e D/5 (istituto di credito, cambio e assicurazione – con fine di lucro)	80
Fabbricati classificati nel gruppo catastale D, a eccezione dei fabbricati classificati nella categoria catastale D/5	65
Fabbricati classificati nella categoria catastale C/1 (negozi e botteghe)	55

Quando l'immobile è privo di rendita catastale occorrerà utilizzare:

- il metodo dei costi contabili nel caso di fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in Catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in Catasto con attribuzione di rendita; i coefficienti di rivalutazione, da utilizzare per la determinazione del valore contabile, sono aggiornati annualmente con Decreto del Mef (il Decreto approvato per l'anno in corso è stato quello dell'8 maggio 2024);
- in tutti gli altri casi occorre considerare una rendita presunta, determinata con riferimento alla rendita attribuita a fabbricati similari.

L'articolo 1, [comma 747](#), L. 160/2019, prevede alcune riduzioni della base imponibile, al 50%, a favore dei seguenti immobili:

- i fabbricati d'interesse storico o artistico di cui all'[articolo 10](#), D.Lgs. 42/2004 (ossia i fabbricati a cui è stato riconosciuto un vincolo diretto);

– i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni.

Va, poi, evidenziato come esistano numerose fattispecie d'esenzione; tra queste, si ricordano i fabbricati di categoria catastale "E", i fabbricati nei quali viene svolto il culto, i fabbricati utilizzati dagli enti non commerciali per le proprie attività, i fabbricati degli enti pubblici, etc.. Ciascuno di questi esoneri richiede la verifica di determinati requisiti.

Per i fabbricati iscritti in catasto, come in passato, la base imponibile è parametrata alle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno d'imposizione. L'ultimo periodo dell'articolo 1, [comma 745](#), L. 160/2019, afferma che:

"le variazioni di rendita catastale intervenute in corso d'anno, a seguito di interventi edilizi sul fabbricato, producono effetti dalla data di ultimazione dei lavori o, se antecedente, dalla data di utilizzo".

È, inoltre, prevista una specifica disposizione per i pensionati esteri che prevede la riduzione dell'imposta al 50%.

Il caso dei collabenti

Un fabbricato collabente è un immobile che, nello stato in cui si trova, a causa dell'accentuato livello di degrado, non è in grado di produrre reddito; in particolare, in detta categoria ricadono unità immobiliari fatiscenti, ruderi, unità immobiliari demolite parzialmente, con il tetto crollato, etc..

Detti immobili possono, infatti, essere iscritti in Catasto ai soli fini dell'identificazione, nella categoria F/2, senza attribuzione di rendita catastale, ma con descrizione dei caratteri specifici e della destinazione d'uso. Tra le unità di scarsa rilevanza cartografica o censuaria ricadono le costruzioni non abitabili o agibili e, comunque, di fatto non utilizzabili, a causa di dissesti statici, di fatiscenza o inesistenza di elementi strutturali e impiantistici, ovvero delle principali finiture ordinariamente presenti nella categoria catastale cui l'immobile è censito o censibile, e in tutti i casi nei quali la concreta utilizzabilità non è conseguibile con soli interventi edilizi di manutenzione ordinaria o straordinaria.

Il trattamento fiscale è stato inquadrato dalla Cassazione con diversi interventi (in tema Ici, ma le considerazioni valgono anche per l'Imu): tali immobili vanno, infatti, considerati fabbricati (e, quindi, non aree fabbricabili), ma privi di rendita. Ciò comporta che essi risultano di fatto esentati dal prelievo del tributo comunale. Il fabbricato collabente iscritto in conforme categoria catastale F/2 si sottrae a imposizione in quanto manca la base imponibile, visto che non è presente la rendita catastale: *"la mancata imposizione si giustifica, nella specie, non già per assenza di "presupposto" ... ma per assenza di "base imponibile" (valore economico pari a zero)".*

Sul punto, si innesta l'attuale definizione di fabbricato: il [comma 741](#) dell'articolo 1, L. 160/2019, precisa che *“per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita catastale”*.

Al riguardo l'Ifel osserva che, essendo il fabbricato collabente iscritto o iscrivibile in Catasto in categoria F/2, senza attribuzione di rendita catastale, lo stesso non possiede più le caratteristiche per rientrare nella nozione di *“fabbricato”*. Questo potrebbe essere letto nel senso che il fabbricato collabente non potrebbe più considerarsi un fabbricato senza rendita.

Occorrerebbe, però, chiedersi come tale manufatto dovrebbe essere inquadrato a seguito di tale evoluzione normativa; secondo taluni (tra questi l'Ifel), qualora esso fosse ubicato in una zona che conferisce potenzialità edificatorie, esso dovrebbe essere equiparato a un'area edificabile, con la conseguenza che dovrebbe scontare imposta sulla base del valore venale in comune commercio.

Evidentemente, si tratterebbe di un'evoluzione assolutamente significativa riguardante il trattamento di tale immobile, che meriterebbe una presa di posizione ufficiale in via interpretativa che consenta di sgombrare il campo da ogni dubbio.

Nella [risoluzione n. 4/DF/2023](#) si afferma che i fabbricati collabenti sono a tutti gli effetti *“Fabbricati”* e la circostanza che siano *“privi di rendita”* li porta a essere esclusi dal novero dei fabbricati imponibili ai fini Imu, che sono esclusivamente quelli *“con attribuzione di rendita”*; i fabbricati collabenti sono e restano *“Fabbricati”*, motivo per il quale non possono essere qualificati diversamente, quindi, non possono essere qualificati come *“terreni edificabili”*, a meno che il fabbricato collabente non venga demolito.

In altre parole, viene rigettata la tesi Ifel, confermando la mancata tassazione dei fabbricati collabenti, come avveniva nella disciplina Imu vigente sino al 2019.

Abitazione principale

Un fabbricato viene qualificato *“abitazione principale”* quando soddisfa contemporaneamente 2 requisiti:

- congiunto accatastamento: l'immobile dev'essere iscritto o iscrivibile nel Catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare. Conseguentemente, il contribuente che deciderà di utilizzare, come unica abitazione, immobili che catastalmente sono separati, non potrà considerarli entrambi abitazione principale ma, al contrario, solo per uno potrà invocare l'esenzione, mentre l'altro dovrà scontare l'imposta sulla base dell'aliquota ordinaria stabilita dal Comune (sotto tale profilo, la differenza con l'Ici è stata marcata anche dalla Cassazione nell'[ordinanza n. 20368/2018](#));
- dimora e residenza coincidenti: viene richiesto il duplice requisito della dimora abituale e della residenza anagrafica nell'immobile per il quale si invocano le agevolazioni. Può considerarsi

abitazione principale solo l'immobile nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente.

Il tema dei familiari

L'esenzione per abitazione principale inizialmente era subordinata alla verifica della dimora e residenza del nucleo familiare; in base alla [circolare n. 3/DF/2012](#), tale vincolo doveva trovare applicazione solo nel caso di immobili ubicati nello stesso Comune, mentre, se gli immobili erano ubicati sul territorio di diversi Comuni, tale previsione non risultava operativa, con la conseguenza che ciascun coniuge per la verifica della spettanza delle agevolazioni avrebbe dovuto valutare solo la propria posizione (verificando la coincidenza di dimora abituale e residenza).

La Corte di Cassazione (tra le molte, si ricordano le ordinanze [n. 20130/2020](#), [n. 2194/2021](#) e [n. 17408/2021](#)), però, non si era dimostrata del medesimo avviso, preferendo una interpretazione più letterale della disposizione. Secondo i giudici della Suprema Corte, quando i coniugi dimorano e risiedono in immobili diversi, si sarebbe dovuta considerare non applicabile l'esenzione; il fatto che le 2 abitazioni fossero ubicate nel medesimo Comune risultava una deroga che permetteva, almeno a una delle 2 abitazioni, di ottenere l'esenzione.

Il D.L. 146/2021 aveva tentato di trovare soluzione alla controversia, innovando la disciplina, portando una nuova definizione di abitazione principale, che avrebbe consentito di agevolare un immobile per ciascun nucleo familiare, anche se gli immobili destinati ad abitazione principale dai 2 coniugi sono ubicati in Comuni diversi.

Sul tema è intervenuta la celebre [sentenza n. 209/2022](#) della Corte Costituzionale; l'intervento della Consulta oggi impone la verifica della dimora e della residenza in capo al solo contribuente, essendo, invece, irrilevante il requisito anagrafico del coniuge. Questo significa che un medesimo nucleo familiare potrebbe avere anche 2 abitazioni esenti quali abitazione principale, a patto, ovviamente, che i coniugi abbiano dimora e residenza nei 2 diversi immobili, di proprietà di ciascuno di questi.

Pertinenze

Il trattamento previsto per l'abitazione principale è esteso alle relative pertinenze: ai fini Imu sono tali esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate. La norma si riferisce anche alle pertinenze iscritte in Catasto, unitamente all'unità a uso abitativo: questo significa che nella verifica delle pertinenze occorre controllare che non ve ne sia alcuna inglobata nell'abitazione principale, nel senso che abitazione e pertinenza risultano accatastate congiuntamente e sono rappresentate da un unico identificativo catastale e un'unica rendita, perché, in tal caso, occorre

L'uso gratuito

È prevista una specifica agevolazione a favore dei contribuenti che concedono un'abitazione in uso gratuito a propri familiari: ai sensi dell'articolo 1, [comma 747](#), lettera c), L. 160/2019, a favore di tale fabbricato si applica la riduzione al 50% dell'imposta dovuta. Per fruire dell'agevolazione sono previsti numerosi requisiti, da rispettare tutti congiuntamente: il mancato rispetto di uno solo di questi fa perdere il diritto all'agevolazione. Su tale previsione è intervenuto il Mef con la [risoluzione n. 1/DF/2016](#) per chiarire numerosi aspetti:

- il contratto di comodato dev'essere registrato;
- l'immobile oggetto del comodato gratuito dev'essere destinato dal comodatario ad abitazione principale e dev'essere non di lusso (quindi, categoria catastale abitativa diversa da A/1, A/8 e A/9). L'agevolazione si applica anche alle pertinenze dell'abitazione in comodato, nei limiti di una per ciascuna categoria catastale C/2, C/6 e C/7;
- comodante e comodatario devono essere in rapporto di parentela diretta entro il I grado (quindi, la concessione deve avvenire dal genitore al figlio, ovvero dal figlio al genitore). Nel caso in cui l'immobile in comproprietà fra i coniugi sia concesso in comodato ai genitori di uno di essi, l'agevolazione spetta al solo comproprietario per il quale è rispettato il vincolo di parentela richiesto dalla norma (se, ad esempio, marito e moglie concedono in uso l'immobile alla madre della moglie, solo la moglie potrà applicare l'agevolazione, in ragione della propria quota di possesso, mentre l'altro comproprietario pagherà l'imposta in misura integrale);
- il comodante deve risiedere e avere dimora nello stesso Comune in cui vi è l'immobile dato in comodato;
- il comodante non deve possedere alcun altro immobile in Italia, a eccezione di un solo altro immobile (anche questo non di lusso, quindi diverso da A/1, A/8 e A/9) adibito ad abitazione principale da lui stesso. Il possesso di un altro immobile che non sia destinato a uso abitativo (ad esempio, un terreno, un'area fabbricabile, un ufficio, un negozio, ovvero un magazzino) non impedisce il riconoscimento dell'agevolazione in commento. Tale verifica dev'essere condotta sul singolo comproprietario: nel caso in cui, ad esempio, 2 coniugi possiedano in comproprietà al 50% un immobile che viene concesso in comodato al figlio e il marito possieda un altro immobile a uso abitativo, in un Comune diverso da quello del primo immobile (ad esempio, una casa al mare), l'agevolazione in esame si applica solo con riferimento alla quota di possesso della moglie. Il vincolo sul possesso degli altri immobili opera anche nel caso di possesso di una sola quota di questo: tale preclusione avviene indipendentemente dalla quota vantata. L'Ifel osserva, poi, che la nuda proprietà su di un immobile non è ostativa a beneficiare della riduzione sull'immobile in piena proprietà da dare in uso al figlio. Del tutto irrilevante è, invece, l'immobile di cui il contribuente è inquilino.

In tema di comodato, è intervenuta la Corte di Cassazione con l'[ordinanza n. 37346/2022](#), affermando che non sussiste il comodato gratuito al parente in linea diretta di I grado in caso di comproprietà dell'immobile; conseguentemente, il comproprietario non residente è tenuto al pagamento dell'Imu senza riduzione d'imponibile e con applicazione dell'aliquota ordinaria.

I terreni agricoli

La base imponibile dei terreni agricoli è costituita dal valore ottenuto applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in Catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno d'imposizione, rivalutato del 25%, un moltiplicatore pari a 135.

I terreni posseduti e coltivati dai coltivatori diretti e dagli Iap sono esenti, indipendentemente dalla loro ubicazione.

Sono, inoltre, esenti in ogni caso (quindi, indipendentemente dal possessore e dall'utilizzo) i terreni ubicati nei Comuni montani, secondo la classificazione contenuta nella [circolare n. 9/1993](#) del Mef.

Va comunque precisato che i Comuni elencati in detta circolare sono diversamente trattati:

- ove accanto all'indicazione del Comune non sia riportata alcuna annotazione, l'esenzione opera sull'intero territorio comunale;
- ove sia riportata l'annotazione "*parzialmente delimitato*", con la sigla "PD", l'esenzione opera limitatamente a una parte del territorio comunale.

Sono, inoltre, esentati i terreni ubicati nei Comuni delle isole minori (di cui all'[Allegato A](#), L. 448/2001) indipendentemente, dunque, dal possesso e dalla conduzione da parte di specifici soggetti.

Inoltre, non scontano alcun prelievo Imu i terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile, indipendentemente da ubicazione e possesso.

Agevolazioni per i terreni posseduti e condotti da cd e Iap	
Terreni agricoli	Esenzione
Aree fabbricabili	Finzione di non edificabilità

Aree edificabili

La base imponibile dei terreni edificabili non è determinata su base catastale, ma è costituita dal valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno d'imposizione (ovvero a far data dall'adozione degli strumenti urbanistici), avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche.

Per la determinazione della base imponibile delle aree fabbricabili, il Comune potrebbe aver deliberato dei valori per zone omogenee del territorio. Questi possono essere, quantomeno, un utile punto di riferimento per individuare un valore da utilizzare al fine della determinazione della base imponibile dell'immobile.

In caso di utilizzazione edificatoria dell'area, di demolizione di fabbricato, ovvero di interventi di recupero, la base imponibile è costituita dal valore dell'area, la quale è considerata fabbricabile, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato, è comunque utilizzato.

In tema di tassazione dei terreni edificabili, viene concessa un'importante agevolazione a favore dei coltivatori diretti (cd) e degli imprenditori agricoli (Iap), definita "*finzione di non edificabilità delle aree*" (prevista all'articolo 1, [comma 741](#), lettera d), secondo periodo, L. 160/2019): in base a tale disposizione, non sono considerati fabbricabili i terreni posseduti e condotti da tali soggetti iscritti nella previdenza agricola, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali.

Al fine di garantire il rispetto della *ratio* della norma, per accedere a tale rilevante beneficio è necessario che in capo al soggetto passivo siano contemporaneamente soddisfatti i seguenti 2 requisiti:

- possesso: è necessario che il possessore, a norma dell'articolo 1, [comma 743](#), L. 160/2019 (proprietario o titolare di altro diritto reale), quindi il soggetto passivo e, perciò, colui che è tenuto al versamento dell'imposta, risulti essere lo stesso coltivatore diretto;

- utilizzazione agricola: il fondo dev'essere coltivato, ossia, su questo devono essere esercitate attività di coltivazione del fondo, silvicoltura, funghicoltura e allevamento, da parte del possessore.

Sul tema, l'[articolo 78-bis](#), D.L. 104/2020, è intervenuto per meglio caratterizzare le agevolazioni spettanti; vengono, in particolare, interpretati questi 3 punti:

- i familiari coadiuvanti del coltivatore diretto, appartenenti al medesimo nucleo familiare, che risultano iscritti nella gestione assistenziale e previdenziale agricola quali coltivatori diretti, beneficiano della disciplina fiscale propria dei titolari dell'impresa agricola al cui esercizio i predetti familiari partecipano attivamente;

- si applica anche ai tributi locali la disposizione contenuta nell'[articolo 9](#), comma 1, L. 228/2001, secondo cui le agevolazioni tributarie e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso delle qualifiche di coltivatore diretto o Iap si applicano anche ai soci di società di persone esercenti attività agricole;

– si considerano coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali anche i pensionati che, continuando a svolgere attività in agricoltura, mantengono l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale e assistenziale agricola.

Terreni pertinenziali

Nel [comma 741](#) dell'articolo 1, L. 160/2019, si legge:

“per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita catastale, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza esclusivamente ai fini urbanistici, purché accatastata unitariamente”.

A decorrere dal 2020, non è quindi più possibile invocare l'esonero da tassazione per terreni che sono solo di fatto utilizzati in via pertinenziale, ma che, dal punto di vista urbanistico, sono invece autonomi: è il dato catastale a guidare l'idoneità o meno del bene a essere oggetto di prelievo ai fini Imu (aspetto confermato anche dalla [circolare n. 1/DF/2020](#) del Mef).

Evidentemente, il problema si pone quando queste aree sono ubicate in zone per le quali lo strumento urbanistico riconosce vocazione edificatoria e, quindi, sono suscettibili di essere tassate sulla base del valore venale, base imponibile per i terreni edificabili.

Visto il cambio di rotta, occorre procedere a verificare quale sia la situazione catastale degli immobili; per continuare a beneficiare dell'esonero dal prelievo da Imu, per tali aree sarà, quindi, necessario modificare la situazione catastale, procedendo a congiungerle al fabbricato al quale sono asserviti.

La circolare tributaria n. 46/2024

Interpello n. 169/2024: non è elusiva la cessione di partecipazioni rivalutate a società costituite dagli altri soci

Fabio Giommoni – dottore commercialista e revisore legale

Con la [risposta a interpello n. 169/E/2024](#), l'Agenzia delle entrate ha giudicato non abusivo il recesso "atipico" da società di capitali, da parte di un socio persona fisica, attuato mediante cessione delle proprie quote, dopo averle rivalutate con pagamento dell'imposta sostitutiva del 16%, a società holding unipersonali costituite dagli altri soci, con conseguente definitiva fuoriuscita del socio receduto dalla compagine societaria.

Premessa: recesso del socio e rivalutazione delle partecipazioni

Tassazione del "recesso tipico" e del "recesso atipico"

Come è noto, a livello di trattamento fiscale vi sono significative differenze tra il recesso "tipico" e il recesso "atipico" da società di capitali attuato, da parte di un socio persona fisica non imprenditore. Infatti, l'[articolo 47](#), comma 7, Tuir stabilisce che, in caso di recesso da società di capitali, la somma ricevuta a titolo di rimborso della quota costituisce un "utile da partecipazione" (ovvero reddito assimilato a un dividendo), il quale è tassato secondo la disciplina dei redditi di capitale, per l'importo corrispondente alla somma percepita che eccede il costo fiscale della partecipazione.

In base alla normativa attualmente vigente, detto reddito differenziale viene tassato, per le persone fisiche non imprenditori, con ritenuta a titolo di imposta del 26% ex [articolo 27](#), comma 1, D.P.R. 600/1973, a prescindere dalla circostanza che si tratti di una partecipazione qualificata o non qualificata¹.

Al riguardo, si deve ritenere che l'articolo 47, comma 7, Tuir faccia unicamente riferimento al c.d. recesso "tipico", ovvero quello che comporta l'annullamento delle azioni o quote detenute dal socio, con restituzione delle somme rappresentanti il controvalore delle partecipazioni annullate da parte della società stessa.

¹ Tale disciplina si è resa applicabile a partire dal 1° gennaio 2018, a seguito delle modifiche apportate dall'articolo 1, commi 999 e ss., L. 205/2017.

In tale ipotesi è dunque la società, con proprie risorse, che liquida il socio, mediante riduzione della quota di capitale da esso detenuto, nonché di quota parte delle riserve necessarie a coprire la somma liquidata. I soci superstiti accrescono la loro percentuale di partecipazione alla società.

Ma il recesso del socio da società di capitali non comporta sempre un annullamento delle azioni o quote detenute, in quanto per le Srl l'[articolo 2473](#), comma 4, cod. civ., prevede che le quote del socio receduto possono essere acquisite anche *“da parte degli altri soci proporzionalmente alle loro partecipazioni oppure da parte di un terzo concordemente individuato dai soci medesimi”*; in maniera del tutto simile, per le Spa l'[articolo 2437-quater](#), comma 1 e 4, cod. civ., prevede che le azioni possono essere acquisite dai soci superstiti esercitando il diritto loro concesso.

Laddove la liquidazione del socio venga attuata mediante cessione a titolo oneroso delle partecipazioni agli altri soci, oppure a un terzo da questi designato, tale recesso (c.d. *“atipico”*) deve essere considerato ai fini fiscali alla stregua di una cessione di partecipazioni; per cui le somme attribuite al socio receduto, al netto del costo fiscale della partecipazione ceduta, non costituiscono *“redditi di capitale”*, ma sono assoggettate alla normativa sui *“redditi diversi”* ex [articolo 67](#), Tuir (c.d. *“capital gain”*), come ben chiarito dalle circolari [n. 26/E/2004](#) e [n. 52/E/2004](#).

Sui predetti *capital gain* si applica l'imposta sostitutiva ex [articolo 5](#), comma 2, D.Lgs. 461/1997 nella misura del 26%, a prescindere dalla circostanza che si tratti di partecipazioni qualificate o non qualificate².

La rivalutazione delle partecipazioni non rileva ai fini del *“recesso atipico”*

Detta differente tassazione delle 2 forme di recesso del socio di società di capitali ha importanti riflessi sulla rivalutazione delle partecipazioni prevista dall'[articolo 5](#), comma 1, L. 488/2001, la quale è stata sistematicamente riproposta nel ventennio successivo, fino alla più recente riapertura a opera dell'articolo 1, commi [52](#) e [53](#), L. 213/2023 (c.d. Legge di Bilancio 2024)³.

Come è noto, detta disciplina prevede che il valore fiscale delle partecipazioni non quotate possa essere rideterminato assumendo, in luogo del costo di acquisto della partecipazione stessa, il valore effettivo della frazione del patrimonio netto della società partecipata sulla base di un'apposita relazione di stima, riferita all'intero patrimonio sociale, redatta e asseverata, da iscritti nell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, da iscritti nell'elenco dei revisori contabili o da periti iscritti alle CCIAA.

² Tale disciplina si è resa applicabile a partire a partire dal 1° gennaio 2019, a seguito delle modifiche apportate dall'articolo 1, commi 999 e ss., L. 205/2017.

³ Detta norma prevedeva la possibilità di rideterminare il valore delle partecipazioni e terreni posseduti dal 1° gennaio 2024, con scadenza del versamento dell'imposta sostitutiva (o della prima rata di essa), nonché per la redazione dell'apposita relazione giurata di stima, entro il 30 giugno 2024. Tale termine è stato poi prorogato al 30 novembre 2024 dal D.L. 113/2024 (c.d. Decreto *Omnibus*) convertito dalla L. 143/2024.

Per le partecipazioni quotate in mercati regolamentati l'opzione consente, invece, di assumere come nuovo costo fiscale il "valore normale", il quale deve essere determinato in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nel mese di dicembre dell'anno precedente ex [articolo 9](#), comma 4, lettera a), Tuir (media aritmetica dei prezzi rilevati nei giorni di borsa aperta)⁴.

Sull'intero costo rideterminato delle partecipazioni quotate e non quotate si applica l'imposta sostitutiva nella misura del 16%, la quale può essere versata in un'unica soluzione o in un massimo di 3 rate annuali di pari importo, con applicazione di interessi in ragione del 3% su base annua sulla seconda e terza rata.

La rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni esplica i propri effetti esclusivamente nell'ambito della disciplina dei *capital gain*, vale a dire soltanto ai fini della determinazione delle plusvalenze da cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate e non qualificate, di cui all'[articolo 67](#), comma 1, lettere c) e *c-bis*), Tuir. Al riguardo, la [circolare n. 12/E/2002](#) ha ribadito che il valore rideterminato non può essere utilizzato ai fini della determinazione dei redditi di capitale.

Quindi, in caso di recesso c.d. "tipico" il socio non potrà avvalersi del valore rivalutato, in quanto le somme ricevute dai soci, per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate, costituiscono utili da partecipazione e non plusvalenze.

Invece, il valore rivalutato assume rilevanza in caso di recesso c.d. "atipico", quando il socio recedente realizza la propria partecipazione mediante vendita agli altri soci proporzionalmente alle loro partecipazioni, oppure a un terzo concordemente individuato dai soci medesimi.

In conclusione, nei casi previsti dall'[articolo 47](#), comma 7, Tuir, di somme derivanti dalla liquidazione della partecipazione a seguito di recesso del socio dalla società (c.d. recesso "tipico"), di esclusione del socio o di liquidazione dell'intera società, non è possibile far valere il valore affrancato delle partecipazioni ma per determinare il reddito di capitale tassato in capo al socio occorrerà considerare il costo "storico" ante rivalutazione.

Utilizzo elusivo della rivalutazione delle partecipazioni

Alla luce della distinzione tra recesso tipico e recesso atipico, è emerso un filone accertativo da parte dell'Amministrazione finanziaria rivolto a considerare abusive, ex [articolo 10-bis](#), L. 212/2000, quelle operazioni che, previa rivalutazione delle partecipazioni, addiventano a un apparente recesso atipico ma che nella sostanza rappresentano un recesso tipico, per il quale, come detto, la rivalutazione non avrebbe alcun effetto.

⁴ La possibilità di rideterminare anche il valore delle partecipazioni in società quotate in mercati regolamentati è stata introdotta dall'articolo 1, commi da 107 a 109, L. 197/2022 (c.d. Legge di Bilancio 2023), mentre in precedenza potevano beneficiare della rivalutazione soltanto le partecipazioni non quotate.

La distinzione tra le 2 fattispecie, in termini sostanziali, è in sintesi la seguente:

1. è recesso *“atipico”* quando le somme attribuite al socio receduto provengono dal patrimonio degli altri soci che acquistano le partecipazioni;
2. è recesso *“tipico”* quando le somme attribuite al socio receduto provengono dal patrimonio della stessa società da cui il socio fuoriesce.

Ciò posto, negli ultimi anni l'attenzione dell'Amministrazione finanziaria si è rivolta alle operazioni con le quali i soci superstiti della società (*“target”*) liquidano attraverso una società neocostituita (*“newco”*), partecipata dai medesimi soci superstiti, il socio receduto, mediante l'acquisto delle partecipazioni di quest'ultimo, previa rivalutazione delle stesse e con posticipazione del pagamento. La *newco* viene successivamente fusa nella società *target*, in modo che il debito per il pagamento delle partecipazioni al socio receduto venga poi estinto utilizzando le somme di denaro provenienti dal patrimonio della stessa società *target*.

È evidente che con tale operazione si realizza, di fatto, un recesso tipico in quanto il rimborso della partecipazione del socio receduto alla fine dell'operazione è effettuato con le risorse della stessa società da cui si recede, come avviene, appunto, nel recesso tipico.

Altra tipologia di operazione oggetto di contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria è quella definita *“leverage cash out”*, attraverso la quale vengono trasformati i dividendi (tassati al 26%) in plusvalenze, le quali sono tuttavia azzerate mediante rivalutazione con pagamento dell'imposta sostitutiva.

In tale operazione le persone fisiche di una società di capitali (*target*) cedono a una *newco*, partecipata dai medesimi soci, le loro partecipazioni, previa rivalutazione e con dilazione di pagamento.

La *newco* viene poi fusa nella *target* e successivamente sono saldati i debiti verso i soci per la cessione delle partecipazioni, utilizzando le disponibilità liquide della stessa società *target*.

È evidente che con tale operazione si realizza, di fatto, una distribuzione di dividendi ai soci, la quale però sconta l'imposta sostitutiva sulla rivalutazione e non la ritenuta del 26% e quindi un prelievo inferiore.

Dette operazioni devono essere tuttavia vagliate alla luce della disciplina dell'abuso del diritto di cui all'[articolo 10-bis](#), L. 212/2000 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente), in base alla quale *“configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti”*.

Secondo la predetta normativa sono considerate operazioni prive di sostanza economica i fatti, gli atti e i contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali.

Sono indici di mancanza di sostanza economica la non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme e la non conformità dell'utilizzo degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato.

I vantaggi fiscali indebiti sono invece rappresentati dai benefici realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

Non si considerano in ogni caso abusive le operazioni giustificate da valide ragioni *extra* fiscali non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa o dell'attività professionale del contribuente.

Infine, il comma 4, [articolo 10-bis](#), L. 212/2000, introduce il fondamentale principio in base al quale resta ferma la libertà di scelta del contribuente tra regimi opzionali diversi offerti dalla legge e tra operazioni comportanti un diverso carico fiscale.

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate (risoluzioni [n. 93/E/2016](#) e [n. 101/E/2016](#)), occorre procedere prioritariamente alla verifica dell'indebito vantaggio fiscale, in assenza del quale l'analisi anti-abusiva si deve intendere terminata.

Invece, in presenza di un possibile indebito vantaggio fiscale si dovrà proseguire nell'analisi della sussistenza degli ulteriori elementi costitutivi dell'abuso del diritto, ovvero l'assenza della sostanza economica e l'essenzialità del vantaggio indebito.

Solo qualora si dovesse riscontrare l'esistenza di tutti i suddetti elementi, allora si potrà procedere all'analisi della fondatezza e della non marginalità delle ragioni *extra* fiscali.

Nelle operazioni descritte in precedenza è ravvisabile un vantaggio fiscale, rappresentato dalla minore tassazione derivante dalla rivalutazione di partecipazioni, il quale è considerato indebito dall'Amministrazione finanziaria in quanto la *ratio* della disciplina di rivalutazione delle partecipazioni sarebbe quella di favorire l'effettivo disinvestimento di tali titoli nei confronti di soggetti terzi, per cui non sarebbero degne di agevolazione quelle operazioni "*circolari*", nelle quali non si procede a un effettivo disinvestimento delle partecipazioni, perché gli assetti partecipativi, *pre* e *post* operazione, rimangono sostanzialmente immutati.

Non sarebbero inoltre agevolabili quelle operazioni che non rappresentano una effettiva cessione di partecipazioni agli altri soci (recesso atipico), ma una sostanziale liquidazione della partecipazione del socio da parte della società stessa (recesso tipico).

Pertanto, alla luce della predetta disciplina dell'abuso del diritto, l'elemento che può condurre a escludere l'elusività di simili operazioni è la presenza di valide ragioni *extra* fiscali che nei casi in esame sono generalmente rappresentate da un mutamento organizzativo che risponde a finalità di miglioramento strutturale del gruppo di imprese.

L'orientamento dell'Agenzia delle entrate

Sulle questione dell'utilizzo elusivo della rivalutazione delle partecipazioni si è espressa l'Agenzia delle entrate con diversi interpelli pubblicati negli ultimi anni.

La [risposta a interpello n. 341/E/2019](#) ha trattato il caso di una complessa operazione avente a oggetto la costituzione di una *newco*, seguita dalla cessione alla stessa delle partecipazioni previamente rivalutate di una società e dalla successiva fusione inversa tra le 2 società. Alcuni dei soci cedenti erano anche soci della *newco* mentre per altri si realizzava la definitiva fuoriuscita dalla compagine sociale. Tale operazione era giustificata alla luce del passaggio generazionale in quanto i soci uscenti erano quelli della "prima generazione", mentre quelli della *newco* rappresentavano la "seconda generazione". Nonostante dette finalità l'Agenzia delle entrate ha considerato elusiva l'operazione in quanto si sarebbe potuto raggiungere il medesimo risultato tramite il recesso tipico da parte dei soci di prima generazione (con conseguente acquisizione del controllo della società da parte dei soci superstiti, rappresentanti la "seconda generazione").

Il recesso tipico risultava un'operazione fiscalmente più onerosa, in quanto non influenzata dalla rivalutazione del costo delle partecipazioni, per cui il vantaggio ottenuto mediante l'operazione prospettata doveva considerarsi indebito.

La posizione assunta dall'Agenzia delle entrate risulta in linea con quanto affermato con il [principio di diritto n. 20/E/2019](#), il quale ha affrontato il caso di una operazione di *merger leveraged cash out* in cui i soci persone fisiche di una società ("target") rivalutano le partecipazioni ai fini fiscali e le cedevano a un'altra società ("veicolo") – partecipata da uno dei 4 soci cedenti e dai suoi 2 figli – che successivamente veniva incorporata dalla società *target*.

Nell'occasione l'Agenzia delle entrate ha ritenuto il vantaggio fiscale derivante dall'azzeramento della plusvalenza, grazie alla rivalutazione della quota, come indebito e le operazioni poste in essere prive di sostanza economica ed essenzialmente finalizzate al conseguimento del predetto vantaggio fiscale (specialmente con riferimento al cedente, che risultava anche socio della società veicolo).

Anche in tale occasione, secondo l'Agenzia delle entrate, il citato vantaggio fiscale conseguito si pone in contrasto con la *ratio* delle disposizioni normative che disciplinano la rivalutazione ai fini fiscali delle partecipazioni consistente nel favorire la circolazione delle stesse. In particolare, il vantaggio consiste nella possibilità di incassare gli utili della società *target* nonostante non si ponga in essere un effettivo disinvestimento delle partecipazioni detenute.

La successiva [risposta a interpello n. 242/E/2020](#) ha riguardato una riorganizzazione volta a pervenire a un diverso assetto partecipativo di una società operativa, attuata a mezzo della cessione, da parte di tutti i soci, delle partecipazioni rivalutate da questi possedute nella società operativa a favore di una *newco* partecipata solo da alcuni dei cedenti, con successiva incorporazione della stessa da parte della prima.

Nell'occasione l'Agenzia delle entrate ha operato un distinguo tra:

- i soci superstiti, i quali grazie all'articolata serie di operazioni prospettata, si precostituiscono le condizioni per porre in essere un *cash out* (sostanziale trasformazione di dividendi in plusvalenze) idoneo a conseguire un indebito vantaggio fiscale;
- i soci uscenti, per i quali, invece, la cessione delle partecipazioni, previamente rivalutate, è da considerarsi un'operazione fisiologica per la fuoriuscita definitiva dalla compagine sociale della società operativa, non integrando perciò alcun vantaggio fiscale indebito.

Tale ultima posizione è particolarmente interessante perché l'Agenzia delle entrate afferma che è nella libera scelta dei soci uscenti recedere dalla società mediante il recesso atipico.

La [risposta a interpello n. 4/E/2021](#) ha affrontato il caso di una cessione di partecipazioni rivalutate da alcuni soci a un'altra società, già socia della società ceduta, la quale provvedeva al pagamento del prezzo di cessione anche attingendo ai flussi dei dividendi della società ceduta.

In tale occasione l'Agenzia delle entrate ha escluso che tale operazione costituisca una fattispecie di abuso del diritto in quanto fisiologica e funzionale alla fuoriuscita definitiva di alcuni soci dalla compagine sociale di cui facevano parte, *"non integrando in tal modo alcun vantaggio fiscale indebito"* e non ricoprendo i soci uscenti *"alcun ruolo formale o de facto nella gestione o nelle decisioni"* della società acquirente né della società ceduta.

La posizione della giurisprudenza

Sul tema si rinvencono anche numerosi i pronunciamenti della giurisprudenza.

La CTP Vicenza, con sentenza n. 201/2017, ha accolto il ricorso di un contribuente che aveva posto in essere un recesso atipico, ritenendo integrato nel caso di specie il requisito della sostanza economica e la presenza di ragioni *extra* fiscali non marginali.

Ciò sia perché l'operazione consentiva un effettivo passaggio generazionale sia perché se si fosse provveduto a un recesso tipico si sarebbero potute verificare ripercussioni negative sull'attività commerciale svolta dalla società, dato che tale operazione (a differenza del recesso atipico) comporta la riduzione del capitale sociale della società.

La CTP Treviso, con sentenza n. 144/2018, ha affermato che nei casi in esame non è possibile fare delle *"generalizzazioni"*, ma occorre valutare adeguatamente nel concreto la fattispecie allo scopo di comprendere se le operazioni poste in essere abbiano effettivamente mirato a perseguire obiettivi *extra* fiscali, ulteriori rispetto a quello di conseguire un mero vantaggio fiscale. In particolare, potrà trattarsi non soltanto di valide ragioni economiche, in senso stretto, ma anche di esigenze di diversa natura, come, finanziaria, strategica, commerciale, etica e forse persino personale. Importante è pure il riferimento all'ottimizzazione dell'assetto organizzativo strutturale e funzionale dell'impresa.

La CTP Padova, con la sentenza n. 48/2019, trattando una fattispecie analoga a quelle in esame, ha sostenuto che se attraverso operazioni legittime il contribuente si pone nelle condizioni per fruire di un vantaggio previsto dalla legge, questo non può configurare ipotesi di abuso del diritto ma, appunto, legittimo risparmio d'imposta.

La CTP Savona, con sentenza n. 73/2021, ha confermato la legittimità dell'operazione trattata in quanto veniva dimostrata la presenza di ragioni realmente imprenditoriali di razionalizzazione e ripartizione degli assetti patrimoniali tra i soci della incorporante; finalità legittime che ben potevano essere perseguite avvalendosi di meccanismi di risparmio fiscale favoriti dalla L. 448/2001.

Infine, la CTR Lombardia, con sentenza n. 2599/2021, ha negato il contenuto abusivo della complessa operazione analizzata, evidenziando che:

“gli obiettivi extra fiscali dell'operazione attuata mediante uno strumento consentito dall'ordinamento (quale è, appunto, il recesso atipico) sono, dunque, sostanziali e, con tutta evidenza, tutt'altro che marginali; il che rende l'intera operazione non ascrivibile nell'alveo dell'abuso del diritto, sussistendone sia una finalità concreta di carattere riorganizzativo e gestionale sia una valida sostanza 'economica”.

Anche la giurisprudenza di legittimità si è espressa sul tema e, in particolare, la Cassazione, con [sentenza n. 7359/2020](#), ha negato la natura elusiva di un'operazione di cessione di partecipazioni rivalutate a società legate da rapporti di commistione con i cedenti, sul rilievo della presenza di un'apprezzabile sostanza economica.

Nel contempo, i giudici evidenziavano che l'operazione aveva beneficiato della normativa speciale sulla rivalutazione delle partecipazioni caratterizzata da finalità agevolative.

Più significativa è la sentenza della Cassazione [n. 25131/2021](#), ove la Suprema Corte ha affrontato un caso che si connotava per la *“coincidenza tra soggetto economico venditore e soggetto economico acquirente”*, per la presenza di un anomalo prestito concesso dai venditori alla neocostituita *holding* per finanziare l'acquisto delle proprie partecipazioni e per la coincidenza temporale tra la distribuzione dei dividendi e il rimborso del finanziamento ai soci.

L'ufficio aveva sostenuto che rispetto a tale serie concatenata di atti societari e negozi giuridici, il medesimo fine di riorganizzazione del gruppo poteva essere realizzato attraverso il *“fisiologico”* schema del conferimento delle azioni da parte dei soci nella *newco*, invece che attraverso una cessione preceduta da rivalutazione delle partecipazioni.

Nella sentenza la Cassazione ha confermato che il carattere abusivo di un'operazione va escluso quando sia individuabile una compresenza, non marginale, di ragioni *extra* fiscali, che possono consistere in esigenze di natura organizzativa e in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda.

Inoltre, il divieto di comportamenti abusivi, fondati sull'assenza di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale, non vale ove le operazioni contestate possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di risparmi d'imposta, poiché va sempre garantita la libertà di scelta del contribuente tra diverse operazioni comportanti anche un differente carico fiscale.

Nel caso trattato, la Cassazione ha ravvisato la presenza di un'apprezzabile ragione *extra* fiscale, idonea a escludere il contenuto abusivo del comportamento. Si trattava, in particolare, dell'esigenza:

"di regolamentare, attraverso una più razionale e confacente riorganizzazione dell'assetto societario, la liquidazione delle quote sociali dei soci che non fossero più interessati alle sorti del gruppo".

La risposta a interpello n. 169/E/2024

Con la recente [risposta a interpello n. 169/E/2024](#), l'Agenzia delle entrate è tornata a occuparsi della rilevanza della rivalutazione di partecipazioni nell'ambito del recesso da società di capitali, affrontando il caso della riorganizzazione di una società Alfa partecipata da 3 soci, tutti figli del fondatore dell'azienda.

I primi 2 soci costituivano 2 società unipersonali mediante conferimento delle rispettive partecipazioni possedute nella società Alfa⁵, mentre il terzo socio cedeva alle 2 *newco*, previa rivalutazione, le proprie partecipazioni della società Alfa.

In sostanza, mediante questa complessa riorganizzazione si realizzava il recesso del terzo socio, il quale, cedendo le proprie partecipazioni, usciva completamente dalla compagine sociale della società Alfa, che rimaneva controllata dai soli primi 2 soci, attraverso le rispettive *holding* unipersonali.

L'acquisto delle partecipazioni del terzo socio da parte delle 2 *newco* avveniva mediante il ricorso a finanziamenti bancari per un importo pari al prezzo di acquisto delle stesse, per la restituzione dei quali le 2 *newco* avrebbero fatto affidamento sui dividendi distribuiti dalla società Alfa negli anni successivi.

Prima della cessione delle partecipazioni il terzo socio le rivalutava ai sensi della riapertura dei termini disposta dalla L. 213/2023, mediante pagamento dell'imposta sostitutiva del 16%, in modo da azzerare la plusvalenza sulla vendita.

In relazione ai quesiti antiabuso formulati dalla società istante, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che l'operazione rappresentata non costituisce una fattispecie di abuso del diritto, sia nel suo complesso, sia nei singoli atti/negozi attraverso i quali verrà attuata, in quanto, in particolare,

⁵ Il conferimento avveniva in base al regime del "*realizzo controllato*" delle partecipazioni "*qualificate*" ai sensi dell'articolo 177, comma 2-bis, Tuir.

l'attuazione della predetta operazione non integra, in capo ai soggetti coinvolti, alcun vantaggio fiscale qualificabile come indebito e, di conseguenza, non occorre procedere all'esame degli ulteriori requisiti previsti dall'[articolo 10-bis](#), L. 212/2000 per individuare una condotta abusiva.

Tale conclusione da parte dell'Agenzia delle entrate deriva soprattutto dalla considerazione che la cessione delle partecipazioni di Alfa, previamente rivalutate, da parte del terzo socio alle 2 *newco* costituite dai primi 2 soci, appare un'operazione fisiologica funzionale alla fuoriuscita definitiva del socio cedente dalla compagine sociale, non integrandosi in tal modo alcun vantaggio fiscale indebito.

Infatti, con la cessione in oggetto, si assiste al *"totale e definitivo"* disinvestimento del socio cedente, sia con revoca della carica di amministratore della società Alfa sia con *"totale e definitiva"* fuoriuscita dalla proprietà della stessa.

In tal caso costituisce libera scelta del socio uscente recedere dalla società mediante la cessione delle sue partecipazioni previamente rivalutate agli altri soci superstiti, ovvero alle loro *holding* unipersonali.

Né può essere considerata portatrice di alcun vantaggio fiscale indebito la scelta da parte delle *newco* unipersonali di ottenere finanziamenti bancari al fine di acquisire le partecipazioni del socio recedente e di rimborsare tale debito (per la quota capitale e quella interessi) tramite i flussi di cassa provenienti dai dividendi che la stessa società Alfa distribuirà nel tempo.

In particolare, come già rilevato dall'Agenzia delle entrate con la [risposta a interpello n. 4/E/2023](#), non assume rilievo, a fini della valutazione della sussistenza di un indebito vantaggio fiscale, la circostanza che il corrispettivo della cessione delle partecipazioni sia pagato mediante le somme provenienti dai dividendi distribuiti dalle società *"ceduta"*.

Conclusioni

Con l'interpello in commento l'Agenzia delle entrate conferma che, secondo il suo consolidato orientamento, le condizioni affinché la cessione di partecipazioni rivalutate agli altri soci (o a loro società) non possa essere considerata elusiva, in quanto produttiva di redditi di capitale anziché di redditi diversi, potendo quindi effettivamente beneficiare della rivalutazione, sono i seguenti:

- il soggetto cedente che ha rivalutato la partecipazione deve effettivamente uscire dalla compagine sociale della società le cui partecipazioni sono oggetto di cessione, e non rientrarvi *"indirettamente"* tramite altre società;
- il pagamento del corrispettivo da parte degli altri soci deve avvenire con risorse proprie e non con risorse della società le cui partecipazioni sono oggetto di cessione. Tali risorse possono tuttavia derivare dai dividendi futuri che la società oggetto di cessione erogherà ai soci.

L'importanza di detta ultima condizione, secondo l'orientamento dell'Agenzia delle entrate, risulta confermata dalla successiva [risposta a interpello n. 195/E/2024](#) con la quale è stato ritenuto elusivo il recesso di alcuni soci da società di capitali attuato mediante acquisto delle loro partecipazioni dalla società stessa (azioni proprie), previa rivalutazione delle partecipazioni mediante pagamento dell'imposta sostitutiva del 16%.

Tale operazione, infatti, nella sostanza non rappresenta un vero e proprio recesso "atipico", ancorché realizzata con cessione di partecipazioni, bensì un recesso "tipico" perché le somme versate ai soci derivano dallo stesso patrimonio della società, esattamente come nel caso del recesso tipico, che avviene con liquidazione della partecipazione da parte della società⁶.



Scopri la soluzione editoriale
di FiscoPratico con il
webinar gratuito

**CASI d'USO AI di
EUROCONFERENCEinPRATICA**

02 dicembre | ore 11.00

iscriviti >

The advertisement features a vibrant background with orange and red geometric shapes and a pattern of small dots. On the right side, there is an image of a person's hands typing on a laptop. The text is arranged in a clear, hierarchical manner, with the main title in white on a dark background and the date and time in white on a red background.

⁶ Ciò anche se la società istante precisava che le azioni proprie non sarebbero state annullate, ma conservate nel suo patrimonio per successive alienazioni a terzi.

La circolare tributaria n. 46/2024

Soggetto a Iva il distacco di personale dal 2025

Marco Peirola – dottore commercialista e componente della Commissione Iva e altre imposte indirette presso il Cndcec

L'[articolo 16-ter](#), D.L. 131/2024 (c.d. Decreto "Salva-infrazioni"), introdotto, in sede di conversione, dalla L. 166/2024, in recepimento del principio espresso dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza di cui alla [causa C-94/19](#) (San Domenico Vetraria), ha abrogato l'[articolo 8](#), comma 35, L. 67/1988, secondo cui non sono rilevanti ai fini Iva i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo.

Di conseguenza, i distacchi di personale, in presenza di un "nesso diretto" tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto, sono da assoggettare a Iva a prescindere dall'importo del corrispettivo stesso, sia esso pari, superiore o inferiore ai costi sostenuti dal distaccante.

La novità si applica ai prestiti e ai distacchi di personale stipulati o rinnovati a decorrere dal 1° gennaio 2025 e, inoltre, sono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti anteriormente a tale data in conformità alla sentenza della Corte di Giustizia UE o all'[articolo 8](#), comma 35, L. 67/1988, per i quali non siano intervenuti accertamenti definitivi.

La controversia risolta dalla Corte di Giustizia UE

La controversia, relativa all'anno 2004, si riferisce al dirigente di una società, distaccato presso la controllata.

I costi sostenuti per il dirigente distaccato sono stati fatturati dalla società distaccante con applicazione dell'Iva, successivamente portata in detrazione dalla società distaccataria.

L'ufficio ha contestato l'esercizio della detrazione, sostenendo che i rimborsi, non discendendo da prestazioni di servizi rese dalla controllante alla controllata, sono esclusi da imposta, con il conseguente recupero a tassazione della detrazione operata dalla distaccataria.

La pretesa erariale è stata confermata in entrambi i giudizi di merito in considerazione della previsione dell'[articolo 8](#), comma 35, L. 67/1988, che esclude da Iva i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo.

In particolare, l'[articolo 30](#), comma 1, D.Lgs. 276/2003, prevede che l'ipotesi del distacco si configura quando un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più

lavoratori a disposizione di un altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa, aggiungendo, all'[articolo 30](#), comma 2, D.Lgs. 276/2003, che, in caso di distacco, il datore di lavoro rimane responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore.

Come anticipato, l'[articolo 8](#), comma 35, L. 67/1988, dispone che non sono rilevanti ai fini dell'Iva i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo.

Orientamento della prassi amministrativa

L'Amministrazione finanziaria ha chiarito che tale disposizione è applicabile nella sola ipotesi in cui l'impresa fornitrice si limiti a porre nella disponibilità dell'impresa utilizzatrice proprio personale dipendente per lo svolgimento dell'attività lavorativa organizzata da quest'ultima nell'ambito della propria struttura. Per l'applicazione della disciplina agevolativa è necessario che il personale impiegato dall'impresa utilizzatrice sia legato da un rapporto di lavoro dipendente con l'impresa fornitrice. In assenza di quest'ultimo presupposto, le somme corrisposte sono soggette a Iva, ai sensi del richiamato [articolo 3](#), D.P.R. 633/1972, dovendosi ritenere esistente il requisito della corrispettività, anche se l'importo pagato dall'impresa utilizzatrice è pari al costo complessivo del personale sopportato dall'impresa fornitrice¹.

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate, la "messa a disposizione di personale" di cui all'[articolo 7](#), comma 4, lettera d), D.P.R. 633/1972, all'epoca vigente, ricorre quando il personale prestatore garantisce, all'impresa che se ne avvale, le proprie prestazioni in posizione di effettiva subordinazione. In sostanza, i lavoratori, pur restando fisicamente dislocati presso le strutture dell'impresa d'appartenenza, svolgono i compiti loro assegnati sotto la direzione e il potere gerarchico e disciplinare esercitati dall'impresa che fruisce del "prestito".

Si configura, pertanto, una diversa fattispecie (appalto di servizi), non riconducibile all'articolo 7, comma 4, lettera d), D.P.R. 633/1972, se i poteri di direzione, gerarchico e disciplinare, sono stati costantemente esercitati dall'impresa fornitrice, impedendo un'effettiva disponibilità della forza lavoro da parte dell'impresa che si avvale del prestito².



L'Agenzia delle entrate ha, inoltre, precisato che l'esclusione da Iva presuppone che sia rimborsato esclusivamente il costo del personale prestatore (retribuzione, oneri previdenziali e contrattuali), in quanto l'intero importo è imponibile se le somme rimborsate sono superiori o inferiori al costo³.

¹ Cfr. [risoluzione Mef n. 152/E/1995](#).

² Cfr. [risoluzione n. 262/E/2002](#).

³ Cfr. [risoluzione n. 346/E/2002](#).

Orientamento della giurisprudenza italiana



Secondo un primo orientamento della giurisprudenza di legittimità, la somma eccedente il rimborso del costo del personale distaccato è soggetta a Iva, in quanto il regime di esclusione da imposta, previsto dall'[articolo 8](#), comma 35, L. 67/1988, riguarda solo il costo del personale, che è sostenuto dall'impresa distaccante e che l'impresa distaccataria si limita a rimborsare⁴.

In un secondo tempo è stato, invece, affermato che la norma in questione deve essere intesa nel senso che il distacco di personale è irrilevante ai fini Iva soltanto se la controprestazione del distaccatario consiste nel rimborso di una somma esattamente pari alle retribuzioni e agli altri oneri previdenziali e contrattuali gravanti sul distaccante, dovendosi pertanto escludere che il prestito di personale, a fronte del quale venga rimborsata una somma superiore al costo del personale, sia soggetto a Iva limitatamente alla parte che eccede il costo del personale prestato⁵.

Il medesimo orientamento è stato confermato dalla Suprema Corte, nel presupposto che, per restare fuori dal campo di applicazione dell'Iva, occorre che il distaccatario riversi al distaccante una somma esattamente pari al costo retributivo e previdenziale dei dipendenti utilizzati, dato che il riconoscimento di un corrispettivo maggiore o minore comporta l'inapplicabilità dell'agevolazione, con la conseguente applicazione dell'Iva all'intero importo pattuito⁶.



Successivamente, con [ordinanza interlocutoria n. 2385/2019](#), la Corte di Cassazione ha sollevato 2 questioni dirette a stabilire, rispettivamente, se il mero rimborso del costo del personale abbia natura corrispettiva e se l'articolo 8, comma 35, L. 67/1988, non determini un'ingiustificata disparità di trattamento, ai fini dell'Iva, tra i diversi strumenti mediante i quali si attua la messa a disposizione di personale.

Riguardo al primo profilo, il dubbio sollevato dai giudici di legittimità è se la norma nazionale sia compatibile con la disciplina comunitaria laddove esclude da Iva le ipotesi di distacco di personale quando il distaccante riceve il mero rimborso dei costi sostenuti per il personale distaccato, in considerazione del fatto che un diverso trattamento impositivo pare evincersi dal diritto comunitario, come interpretato dalla Corte di Giustizia UE, dovendosi, cioè, ritenere irrilevante la circostanza che il controvalore della prestazione sia uguale, superiore o inferiore al costo sostenuto dal prestatore. Nell'ordinanza interlocutoria viene sottolineato come una prestazione di servizi è effettuata a titolo oneroso soltanto se esiste tra il prestatore e il beneficiario un rapporto giuridico nel corso del quale

⁴ Cfr. Cassazione n. 19129/2010.

⁵ Cfr. Cassazione, SS.UU. n. 23021/2011.

⁶ Cfr. Cassazione sentenza n. 14053/2012.

vengono scambiate prestazioni reciproche. A tal fine, il compenso percepito dal prestatore deve costituire l'effettivo controvalore del servizio reso al beneficiario e questo si verifica quando sussiste un nesso diretto tra il servizio reso e il controvalore ricevuto, vale a dire quando le somme versate costituiscono l'effettivo corrispettivo di un servizio individualizzabile fornito nell'ambito del rapporto giuridico⁷.



Non è necessario, invece, in merito della rilevanza ai fini Iva, che lo scambio sia lucrativo. Il risultato dell'operazione economica è, infatti, indifferente⁸, anche perché la circostanza che un'operazione economica sia svolta a un prezzo uguale, superiore o inferiore al prezzo di costo è di per sé ininfluente ai fini della qualificazione di tale operazione come "*negozio a titolo oneroso*", a meno che lo scarto tra i costi sostenuti e la somma ricevuta come corrispettivo sia particolarmente rilevante⁹.

Orientamento della giurisprudenza comunitaria

Nell'esaminare i dubbi sollevati dal giudice italiano, la Corte di Giustizia UE ha, anzitutto, osservato che, secondo una giurisprudenza costante, nell'ambito del sistema dell'Iva, le operazioni imponibili presuppongono l'esistenza di un negozio giuridico tra le parti che implica la previsione di un prezzo o di un controvalore. Pertanto, quando l'attività del prestatore consiste nel fornire esclusivamente servizi senza corrispettivo, non vi è base imponibile e tali prestazioni non sono, quindi, soggette a Iva.



Ne risulta che una prestazione di servizi è effettuata "*a titolo oneroso*", ai sensi dell'articolo 2, punto 1), VI Direttiva CEE (ora articolo 2, § 1, lettere a) e c), Direttiva 2006/112/CE), e configura pertanto un'operazione imponibile, soltanto quando tra il prestatore e il committente intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al committente.

Ciò si verifica quando sussiste un "*nesso diretto*" tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto.

Nel caso oggetto della [causa C-94/19](#), è emerso che il distacco è stato effettuato sulla base di un rapporto giuridico di natura contrattuale tra l'impresa distaccante e quella distaccataria e risulta, inoltre, che, nell'ambito di tale rapporto giuridico, sono state scambiate prestazioni reciproche, vale a dire il distacco di un dirigente dell'impresa distaccante presso l'impresa distaccataria, da un lato,

⁷ Cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza del 18 gennaio 2017, causa C-37/16.

⁸ Cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza del 22 giugno 2016, causa C-267/15.

⁹ Cfr. Corte di Giustizia UE, sentenza del 12 maggio 2016, causa C-520/14.

e il pagamento da parte di quest'ultima degli importi che le sono stati fatturati dall'impresa distaccante, dall'altro.

L'aspetto da chiarire è relativo all'esistenza di un "nesso diretto" tra queste 2 prestazioni se, come nella fattispecie, non è stato pattuito un compenso superiore agli oneri sostenuti dall'impresa distaccante, cosicché il distacco non è stato effettuato allo scopo di ricevere un corrispettivo.

La Corte di Giustizia UE ha, tuttavia, escluso l'insussistenza del "nesso diretto", rilevando che, secondo la giurisprudenza sopra richiamata, tale nesso sussiste quando 2 prestazioni si condizionano reciprocamente, vale a dire che l'una è effettuata a condizione che lo sia anche l'altra e viceversa.



Se, quindi, dovesse essere dimostrato – circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare – che il pagamento da parte dell'impresa distaccataria degli importi addebitati dall'impresa distaccante costituisce una condizione affinché quest'ultima presti il proprio dirigente, e che l'impresa distaccataria ha pagato tali importi solo come corrispettivo del distacco, si dovrebbe concludere per l'esistenza di un "nesso diretto" tra le 2 prestazioni.

In questa situazione, si dovrebbe, pertanto, ritenere che l'operazione sia stata effettuata a titolo oneroso ed essa sarebbe soggetta a Iva.

È irrilevante, al riguardo, l'importo del corrispettivo, in particolare la circostanza che esso sia pari, superiore o inferiore ai costi che il soggetto passivo ha sostenuto nell'ambito della propria prestazione.

Infatti, tale circostanza non è tale da compromettere il "nesso diretto" esistente tra la prestazione resa e il corrispettivo ricevuto.



In conclusione, per la Corte di Giustizia UE, l'articolo 2, punto 1), VI Direttiva CEE (ora articolo 2, § 1, lettere a) e c), Direttiva 2006/112/CE) esclude la legittimità, sul piano comunitario, di una norma, quale l'[articolo 8](#), comma 35, L. 67/1988, in base alla quale non sono considerati rilevanti ai fini Iva i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo, a condizione che gli importi versati dall'impresa distaccataria a favore dell'impresa distaccante, da un lato, e tali prestiti o distacchi, dall'altro, si condizionino reciprocamente.

Ad avviso di Assonime, la sentenza della Corte di Giustizia UE solleva notevoli perplessità.

L'Associazione ha osservato che:

"il concetto di reciproco "condizionamento" delle due prestazioni (quella dell'impresa che presta il personale e quello dell'impresa beneficiaria che rifonde alla prima il costo degli oneri retributivi e previdenziali) – concetto che è alla base delle argomentazioni sviluppate dalla sentenza – ci

sembra che corrisponda, sostanzialmente, al nostro comune concetto di sinallagma, e cioè a quella relazione che unisce due prestazioni nelle quali l'una si rende dovuta in quanto è dovuta l'altra: caratteristica, questa, che è comune a una molteplicità di negozi aventi cause diverse.

Il nostro ordinamento conosce, tuttavia, e distingue dagli altri, i contratti a prestazioni corrispettive caratterizzati da un "quid pluris", e cioè dal fatto che l'interesse di una parte a ricevere una prestazione si coordina con l'interesse dell'altra parte a ricevere per tale prestazione un corrispettivo adeguato, un corrispettivo, cioè, che remunererà il suo impegno. Sono contratti in cui, in altri termini, le due prestazioni si pongono su un piano di equivalenza economica; situazione, questa, da cui scaturiscono una serie di importanti conseguenze giuridiche (sulla funzionalità del rapporto, sulla sua possibilità di essere risolto o rescisso) che non è il caso qui di esaminare.

Orbene, in quest'ottica, è chiaro che la rifusione alla parte che presta il personale del solo costo che questa sostiene per continuare a mantenere la sua posizione di datrice di lavoro non può costituire una remunerazione vera e propria, nel senso, cioè, di corrispettivo per il «servizio» di prestito di personale. Piuttosto essa rappresenta la richiesta della parte che presta il personale di rimanere indenne dei costi che continua a sostenere per il personale distaccato a beneficio della controparte; dunque – ripetiamo – non una vera e propria remunerazione del servizio valutato dalle parti come tale. E tutto ciò perché, evidentemente, gli interessi perseguiti da tali parti attraverso il prestito di personale sono altri, risiedono, in altri termini, in quegli scopi organizzativi di varia natura che abbiamo elencato poc'anzi¹⁰.

Adeguamento della giurisprudenza italiana a quella comunitaria

A seguito della sentenza della Corte di Giustizia UE, la giurisprudenza italiana si è uniformata all'indirizzo espresso dai giudici comunitari.

Pertanto, la Suprema Corte ha affermato che l'[articolo 8](#), comma 35, L. 67/1988, laddove prevede che non sono da intendere rilevanti ai fini dell'Iva i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo, è recessivo rispetto alla disciplina comunitaria, solo occorrendo a tal fine accertare, secondo la giurisprudenza dell'Unione Europea, che sussista un nesso diretto tra le 2 prestazioni ai fini del reciproco condizionamento, vale a dire che l'una è effettuata a condizione che lo sia anche l'altra e viceversa.



In sostanza, è irrilevante l'importo del corrispettivo, ossia che sia pari, superiore o inferiore ai costi che l'impresa distaccante ha sostenuto nell'ambito della fornitura della sua prestazione. Ad assumere rilevanza è soltanto la condizione di cui sopra,

¹⁰ Cfr. circolare Assonime n. 8/2020 (§ 2).

ponendosi, cioè, il pagamento dei costi come condizione per il distacco dei lavoratori¹¹.

Abrogazione della norma dichiarata illegittima sul piano comunitario

L'[articolo 16-ter](#), D.L. 131/2024 (c.d. Decreto "Salva-infrazioni"), introdotto, in sede di conversione, dalla L. 166/2024, in recepimento del principio espresso dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza di cui alla [causa C-94/19](#), ha abrogato l'[articolo 8](#), comma 35, L. 67/1988.

Di conseguenza, i distacchi di personale, in presenza di un "nesso diretto" tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto, sono da assoggettare a Iva a prescindere dall'importo del corrispettivo stesso, sia esso pari, superiore o inferiore ai costi sostenuti dal distaccante.



La novità, in base al citato articolo 16-ter, D.L. 131/2024, si applica ai prestiti e ai distacchi di personale stipulati o rinnovati a decorrere dal 1° gennaio 2025 e, inoltre, sono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti anteriormente a tale data in conformità alla sentenza della Corte di Giustizia UE o all'articolo 8, comma 35, L. 67/1988, per i quali non siano intervenuti accertamenti definitivi.

Tale disposizione intende tutelare il legittimo affidamento dei contribuenti e, sul punto, possono richiamarsi le osservazioni svolte da Assonime nella circolare n. 8/2020 (§ 3), secondo cui, in linea di principio, le pronunce della Corte di Giustizia UE, in considerazione della portata interpretativa della normativa comunitaria, hanno efficacia retroattiva. Tuttavia, l'esigenza di tutelare il legittimo affidamento dei contribuenti impone di ritenere che, solo a seguito della modifica o, come nella fattispecie, dell'abolizione dell'articolo 8, comma 35, L. 67/1988, la sentenza in esame possa produrre i propri effetti nell'ordinamento nazionale.



L'abrogazione della norma avrà effetto sugli addebiti relativi ai distacchi, in particolare nell'ipotesi in cui l'impresa distaccataria sia soggetta a una limitazione del diritto di detrazione dovuta al *pro rata* e, inoltre, sono necessari chiarimenti ufficiali per capire quali saranno gli effetti della pronuncia dei giudici comunitari sulle fattispecie contrattuali simili al distacco, come le prestazioni di somministrazione di lavoro di cui all'[articolo 30](#), D.Lgs. 81/2015, posto che il principio espresso dai giudici comunitari è applicabile anche ad esse.

Per tali prestazioni, infatti, l'[articolo 26-bis](#), L. 196/1997, dispone, con una previsione che si pone in contrasto con la pronuncia della Corte, che i rimborsi degli oneri retributivi e previdenziali che il soggetto utilizzatore di prestatori di lavoro

¹¹ Cfr. Cassazione, n. 5601/2021, n. 5609/2021, n. 5615/2021, n. 20589/2021 e n. 10905/2022.

temporaneo è tenuto a corrispondere all'impresa fornitrice degli stessi, da quest'ultima effettivamente sostenuti in favore del prestatore di lavoro temporaneo, non sono compresi nella base imponibile dell'Iva di cui all'[articolo 13](#), D.P.R. 633/1972.

**La professionalità
va riconosciuta**

**100
BEST IN CLASS**

2025 Edition

Euroconference | **Forbes**

sponsored by **TeamSystem**

La circolare tributaria n. 46/2024

Il ravvedimento per il CPB si intreccia con gli ordinari termini di decadenza

Gianfranco Antico – pubblicista

L'articolo 2-quater, D.L. 113/2024, introdotto in sede di conversione in L. 143/2024, consente ai soggetti che hanno applicato gli Isa e che hanno aderito, entro il 31 ottobre 2024, al CPB, di accedere al regime di ravvedimento loro riservato, per i periodi d'imposta dal 2018 al 2022. Contemporaneamente, viene previsto un complesso sistema di proroghe, che naturalmente si intrecciano con gli ordinari termini di decadenza di cui all'articolo 43, D.P.R. 600/1973, e all'articolo 57, D.P.R. 633/1972, e delle altre norme sparse – a macchia di leopardo – che allungano ovvero riducono gli ordinari termini. Si fornisce, quindi, al lettore un puntuale quadro di riferimento, per districarsi agevolmente nel ginepraio normativo.

Il ravvedimento per il CPB

L'articolo 2-quater, D.L. 113/2024, introdotto in sede di conversione in L. 143/2024, consente ai soggetti che hanno applicato gli Isa e che hanno aderito, entro il 31 ottobre 2024, al CPB, di accedere al regime di ravvedimento loro riservato, versando un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, nonché dell'Irap (sono esclusi coloro che applicano il regime forfetario). Norma che ha trovato il provvedimento attuativo da parte del direttore dell'Agenzia delle entrate ([prot. n. 403886 del 4 novembre 2024](#))¹.

Si rileva che l'articolo 7, D.L. 155/2024, ha allargato la platea, introducendo nell'ambito dell'articolo 2-quater, D.L. 113/2024, convertito con modificazioni in L. 143/2024, il comma 6-bis, in forza del quale i contribuenti Isa, con un ammontare di ricavi di cui all'articolo 85, comma 1 (esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e)), Tuir, o compensi di cui all'articolo 54, comma 1, Tuir, fino a 5.164.569

¹ Il provvedimento ha individuato le modalità e i termini di comunicazione delle opzioni per l'applicazione dell'imposta sostitutiva per annualità ancora accertabili per i soggetti che hanno aderito al CPB. Al fine di facilitare le operazioni, nell'Allegato 1 al provvedimento sono riportati i riferimenti ai campi delle dichiarazioni fiscali rilevanti ai fini della determinazione delle imposte da versare per adottare il "ravvedimento". I soggetti che hanno conseguito, nell'annualità d'imposta interessata dal "ravvedimento", sia reddito d'impresa sia reddito di lavoro autonomo, possono adottare tale istituto solo se esercitano l'opzione per entrambe le categorie reddituali. Per l'adozione del "ravvedimento", l'opzione è esercitata, per ogni "annualità", mediante la sola presentazione del "modello F24" relativo al versamento della prima o unica rata delle imposte sostitutive, con l'indicazione nel campo "Anno di riferimento" della relativa annualità, indicando il numero complessivo delle rate, tramite i codici tributo appositamente istituiti. Per le società e associazioni, di cui all'articolo 5, Tuir, ovvero le società di cui agli articoli 115 e 116, Tuir, l'opzione è esercitata con la presentazione di tutti i "modelli F24" di versamento, relativi alla prima o unica rata: dell'imposta sostitutiva dell'Irap da parte della società o associazione; delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e delle relative addizionali da parte dei soci o associati.

euro e che non determinano il reddito con criteri forfetari, possono accedere al regime di ravvedimento anche nel caso in cui per una delle annualità comprese tra il 2018 e il 2022:

a) hanno dichiarato una delle cause di esclusione dall'applicazione degli Isa correlata alla diffusione della pandemia da Covid-19, introdotta con i Decreti attuativi dell'[articolo 148](#), D.L. 34/2020, convertito con modificazioni dalla L. 77/2020; ovvero

b) hanno dichiarato la sussistenza di una condizione di non normale svolgimento dell'attività di cui all'[articolo 9-bis](#), comma 6, lettera a), D.L. 50/2017, convertito con modificazioni dalla L. 96/2017².

Il meccanismo ideato individua il metodo di determinazione della base imponibile nonché le aliquote delle imposte sostitutive, ancorando le relative determinazioni al punteggio Isa conseguito nella annualità interessata.

Il versamento dell'imposta sostitutiva può avvenire in un'unica soluzione entro il 31 marzo 2025, oppure mediante pagamento rateale in un massimo di 24 rate mensili di pari importo, maggiorate di interessi calcolati al tasso legale con decorrenza dal 31 marzo 2025. In caso di pagamento rateale, l'opzione, per ciascuna annualità, si perfeziona mediante il pagamento di tutte le rate³.

Il ravvedimento non si perfeziona se il pagamento, in unica soluzione o della prima rata delle imposte sostitutive, è successivo alla notifica di pvc o schemi di atto di accertamento, di cui all'[articolo 6-bis](#), L. 212/2000, ovvero di atti di recupero di crediti inesistenti.

Eseguito il versamento in unica rata ovvero nel corso del regolare pagamento rateale, nei confronti dei soggetti aderenti, per i periodi d'imposta 2018, 2019, 2020, 2021 e 2022, le rettifiche del reddito d'impresa o di lavoro autonomo di cui all'[articolo 39](#), D.P.R. 600/1973, nonché quelle di cui all'[articolo 54](#), comma 2, secondo periodo, D.P.R. 633/1972, non possono essere effettuate⁴.

La specifica proroga dei termini di decadenza

A fronte della nuova disposizione introdotta, è previsto – [articolo 2-quater](#), comma 14, D.L. 113/2024, inserito in sede di conversione in L. 143/2024 – che per i soggetti Isa che aderiscono al CPB e che adottano, per una o più annualità tra i periodi d'imposta 2018, 2019, 2020 e 2021, il

² Sull'ultima proroga operata dall'articolo 1, D.L. 167/2024, cfr. F. Garrini, "[Riapertura al 12 dicembre per l'opzione al CPB](#)", in La circolare tributaria, n. 45/2024.

³ Il pagamento di una delle rate, diverse dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva non comporta la decadenza dal beneficio della rateazione. Non si fa, comunque, luogo al rimborso delle somme versate a titolo d'imposta sostitutiva in ipotesi di decadenza dalla rateizzazione.

⁴ Escluso per la ricorrenza di uno dei seguenti casi:

a) intervenuta decadenza dal CPB di cui all'articolo 22, D.Lgs. 13/2024;

b) applicazione di una misura cautelare, personale o reale, ovvero notifica di un provvedimento di rinvio a giudizio per uno dei delitti previsti dal D.Lgs. 74/2000, a eccezione delle fattispecie di cui agli articoli 4, 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, nonché dell'articolo 2621, cod. civ., e degli articoli 648-bis, 648-ter e 648-ter.1, c.p., commessi nel corso degli anni d'imposta dal 2018 al 2022;

c) mancato perfezionamento del ravvedimento per decadenza dalla rateazione. Nei casi di applicazione di una misura cautelare, personale o reale, ovvero di un provvedimento di rinvio a giudizio per uno dei delitti previsti dal D.Lgs. 74/2000, a eccezione delle fattispecie di cui agli articoli 4, 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, nonché dell'articolo 2621, cod. civ., e degli articoli 648-bis, 648-ter e 648-ter.1, c.p., commessi nel corso degli anni d'imposta dal 2018 al 2022, e in ipotesi di mancato pagamento di una delle rate previste, la decadenza intervenuta riguarda unicamente l'annualità di riferimento.

ravvedimento, i termini di decadenza per l'accertamento di cui all'[articolo 43](#), D.P.R. 600/1973, e all'[articolo 57](#), D.P.R. 633/1972, relativi all'annualità ravveduta, sono prorogati al 31 dicembre 2027. Per gli stessi soggetti, in ogni caso, i termini di decadenza per l'accertamento, in scadenza al 31 dicembre 2024, sono prorogati al 31 dicembre 2025.

Termini di decadenza	
Soggetti Isa che aderiscono al CPB e che adottano il ravvedimento speciale	I termini di decadenza per l'accertamento, relativi all'annualità oggetto di ravvedimento, sono prorogati al 31 dicembre 2027.
Soggetti Isa che aderiscono solo al CPB	I termini di decadenza in scadenza al 31 dicembre 2024 sono prorogati al 31 dicembre 2025.

Pertanto, per i soggetti Isa i termini di decadenza per l'annualità 2018, scadenti il 31 dicembre 2024⁵, sono prorogati al 31 dicembre 2025. Norma che va coordinata con il beneficio premiale – riduzione di 1 anno – per i soggetti affidabili con un punteggio pari almeno a 8⁶.

Gli ordinari termini di decadenza fino all'annualità d'imposta 2015

Fino all'annualità d'imposta 2015, ai sensi dell'articolo 43, D.P.R. 600/1973, gli avvisi di accertamento, ai fini reddituali, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Anche per l'Irap, i termini dell'accertamento corrispondono a quelli previsti dall'articolo 43, D.P.R. 600/1973.

Ai fini Iva, gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti devono essere notificati, ai sensi dell'articolo 57, D.P.R. 633/1972, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. In caso di omessa presentazione della dichiarazione, l'avviso di accertamento dell'imposta può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Si ricorda che, per le annualità fino al 2015, vigono le regole del c.d. raddoppio dei termini⁷. Per effetto delle modifiche apportate dal D.Lgs. 128/2015, per gli atti notificati a partire dal 2 settembre 2015, il raddoppio dei termini opera solo nel caso in cui la denuncia, dell'Amministrazione finanziaria

⁵ Se omessa la dichiarazione, periodo d'imposta 2016.

⁶ Che sarebbe scaduto il 31 dicembre 2023, salvo la proroga degli 85 giorni, in conseguenza della sospensione dettata nell'articolo 67, D.L. 18/2020, convertito con modificazioni in L. 27/2020, la cui problematica continua a essere aperta (cfr. [circolare n. 25/E/2020](#), risposta al quesito n. 3.10.4; [circolare n. 11/E/2020](#), risposta al quesito n. 5.9).

⁷ In caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331, c.p.p., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 74/2000, i termini di decadenza ordinari sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione.

o della G. di F., sia inoltrata entro i termini ordinari (4 anni, in caso di dichiarazione presentata, e 5 anni, in caso di dichiarazione omessa)⁸. Particolare attenzione il Legislatore delegato ha dedicato al regime temporaneo, per le implicazioni che ne potevano derivare sull'attività di controllo e accertamento, fissando nella data di entrata in vigore del D.Lgs. 128/2015 – 2 settembre 2015 – il momento temporale che fa da spartiacque⁹.

I termini di accertamento ordinari per le annualità dal 2016 e successive

Per effetto della modifica apportata dall'articolo 1, [comma 131](#), L. 208/2015, all'[articolo 43](#), D.P.R. 600/1973 e all'[articolo 57](#), D.P.R. 633/1972, gli avvisi di accertamento, ai fini reddituali, Iva e Irap, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Ai soli fini Iva, resta fermo che, nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale, se tra la data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'ufficio e la data della loro consegna intercorre un periodo superiore a 15 giorni, il termine di decadenza, relativo agli anni in cui si è formata l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso, è differito di un periodo di tempo pari a quello compreso tra il 16° giorno e la data di consegna¹⁰.

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

L'articolo 1, [comma 132](#), L. 208/2015, prevede che le nuove disposizioni – sia ai fini reddituali sia Iva – trovino applicazione agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi.

⁸ Si rileva che l'articolo 1, comma 132, L. 208/2015, con disposizione transitoria, ha previsto, per i periodi d'imposta fino al 2015, che in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'articolo 331, c.p.p., per alcuno dei reati previsti dal D.Lgs. 74/2000, i termini vecchi (4 anni se presentata, 5 anni se omessa) sono raddoppiati relativamente al periodo d'imposta in cui è stata commessa la violazione; il raddoppio non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria, compresa la G. di F., sia presentata o trasmessa oltre la scadenza ordinaria dei termini.

⁹ L'articolo 2, comma 3, D.Lgs. 128/2015, ha fatto salvi gli effetti di una serie di atti, pur in assenza di denuncia tempestiva, purché notificati entro il 2 settembre 2015: avvisi di accertamento; provvedimenti che irrogano sanzioni amministrative tributarie; altri atti impugnabili con i quali l'Agenzia delle entrate fa valere una pretesa impositiva o sanzionatoria. L'articolo 2, comma 3, D.Lgs. 128/2015, ha, altresì, fatti salvi gli effetti degli inviti a comparire di cui all'articolo 5, D.Lgs. 218/1997, notificati alla data del 2 settembre 2015, nonché dei pvc, dei quali il contribuente abbia avuto formale conoscenza entro la stessa data (2 settembre 2015), sempre che i relativi atti impositivi o sanzionatori siano stati notificati entro il 31 dicembre 2015.

¹⁰ Dettato normativo confermato legittimamente dalla Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 27193/2019. Secondo gli Ermellini "è conforme alla ratio della norma che il tempo necessario per questa integrazione non venga conteggiato al fine del compimento del termine decadenziale concesso alla Amministrazione per concludere il procedimento amministrativo. Infatti, l'Amministrazione si trova nella impossibilità di decidere per fatto imputabile al privato".

Tabella termini di decadenza per dichiarazione presentata

Periodo d'imposta	Anno presentazione della dichiarazione	Termine di accertamento
2017	2018	2023
2018	2019	2024
2019	2020	2025
2020	2021	2026
2021	2022	2027
2022	2023	2028
2023	2024	2029

Tabella termini di decadenza per dichiarazione omessa

Periodo d'imposta	Anno in cui doveva essere presentata la dichiarazione	Termine di accertamento
2016	2017	2024
2017	2018	2025
2018	2019	2026
2019	2020	2027
2020	2021	2028
2021	2022	2029
2022	2023	2030
2023	2024	2031

Per le annualità dal 2016 in poi viene meno il c.d. raddoppio dei termini per i casi di violazioni che comportano l'obbligo di denuncia penale ai sensi dell'[articolo 331](#), c.p.p., e, come già visto, vengono ampliati i termini ordinari.

La proroga dei termini da pace fiscale

La definizione agevolata dei pvc prevista dall'[articolo 1](#), D.L. 119/2018, convertito con modificazioni in L. 136/2018, ha portato con sé, al comma 9, la proroga dei termini di accertamento. Infatti, in deroga all'[articolo 3](#), comma 1, L. 212/2000, con riferimento ai periodi d'imposta fino al 31 dicembre 2015, oggetto dei pvc definibili, i termini di cui all'[articolo 43](#), D.P.R. 600/1973, all'[articolo 57](#), D.P.R. 633/1972, e all'[articolo 20](#), comma 1, D.Lgs. 472/1997, sono prorogati di 2 anni¹¹.

¹¹ Cfr. [circolare n. 7/E/2019](#). La proroga comprende tutti i periodi d'imposta definibili in maniera agevolata, compresi, quindi, quelli i cui termini di decadenza sono raddoppiati per effetto dell'articolo 1, comma 132, L. 208/2015 (obbligo di denuncia penale) e per effetto dell'articolo 12, commi 2-bis e 2-ter, D.L. 78/2009, convertito in L. 102/2009 (accertamento presuntivo sui redditi connessi alle attività finanziarie detenute nei paesi *black list*).

I termini rigenerati per le dichiarazioni integrative

L'[articolo 5](#), D.L. 193/2016, convertito con modificazioni in L. 225/2016, ha modificato l'articolo 1, [comma 640](#), L. 190/2014, al fine di meglio precisare che la riapertura dei termini di accertamento, di cui all'[articolo 43](#), D.P.R. 600/1973, e all'[articolo 57](#), D.P.R. 633/1972 – decorrente dalla data di presentazione della dichiarazione integrativa – opera limitatamente ai “sol” elementi oggetto dell'integrazione, cioè, in relazione e nei limiti degli elementi rigenerati in tale dichiarazione, dovendosi per tali ultimi intendere, come indicato nelle schede di lettura del Servizio studi del Senato e della Camera:

“unicamente gli specifici elementi non contenuti o indicati in maniera scorretta nella dichiarazione originariamente presentata dal contribuente e aggiunti o rettificati in sede di dichiarazione integrativa”.

La rigenerazione segue la regola del periodo d'imposta oggetto di correzione, indipendentemente dalla normativa in vigore nell'anno di presentazione della dichiarazione integrativa.

I termini di decadenza ridotti

Gli interventi del Legislatore dettati nel corso di questi anni – per favorire o incentivare determinati adempimenti – hanno portato a prevedere, con norme spesso sparse qua e là, delle riduzioni dei termini di decadenza per gli accertamenti. In particolare:

– il D.L. 201/2011, convertito con modificazioni in L. 214/2011 – [articolo 10](#), comma 9 – c.d. “premile”, prevede, fra l'altro, nei confronti dei contribuenti soggetti agli studi di settore, i quali abbiano assolto fedelmente agli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore, e sulla base dei dati sopra indicati risultino coerenti con gli specifici indicatori previsti dai Decreti di approvazione dello studio di settore o degli studi di settore applicabili (c.d. doveri di comunicazione e trasparenza), la riduzione di un anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'articolo 43, comma 1, D.P.R. 600/1973, e dall'articolo 57, comma 1, D.P.R. 600/1973. La disposizione non si applica in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'[articolo 331](#), c.p.p., per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 74/2000 (cfr. sul punto [circolare n. 25/E/2012](#));

– l'[articolo 3](#), D.Lgs. 127/2015, come modificato dall'articolo 1, [comma 909](#), L. 205/2017 – norma che adesso prevede degli incentivi per la tracciabilità dei pagamenti, sussistendone i presupposti – dispone che i termini di decadenza di cui all'articolo 57, comma 1, D.P.R. 633/1972, e di cui all'articolo 43, comma 1, D.P.R. 600/1973, sono ridotti di 2 anni. La riduzione si applica solo per i soggetti passivi di cui all'[articolo 1](#), D.Lgs. 127/2015, che garantiscono, nei modi stabiliti con Decreto Mef, la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati relativi a operazioni di ammontare superiore

a 500 euro. La riduzione non si applica, in ogni caso, ai soggetti che effettuano anche operazioni di cui all'[articolo 22](#), D.P.R. 633/1972 – commercio al minuto e attività assimilate – salvo che abbiano esercitato l'opzione di cui all'[articolo 2](#), comma 1, D.Lgs. 127/2015;

– l'[articolo 9-bis](#), D.L. 50/2017, convertito con modificazioni in L. 96/2017, che al comma 11, riconosce, in relazione ai diversi livelli di affidabilità fiscale conseguenti all'applicazione degli Isa, determinati anche per effetto dell'indicazione di ulteriori componenti positivi, l'anticipazione di almeno un anno, con graduazione in funzione del livello di affidabilità, dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'[articolo 43](#), comma 1, D.P.R. 600/1973, con riferimento al reddito d'impresa e di lavoro autonomo, e dall'[articolo 57](#), comma 1, D.P.R. 633/1972;

– l'articolo 1, [comma 692](#), L. 160/2019 (norma che è intervenuta sui soggetti che applicano il regime forfettario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014), prevede che:

*“per i contribuenti che hanno un fatturato annuo costituito esclusivamente da fatture elettroniche, il termine di decadenza di cui all'articolo 43, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è ridotto di un anno”.*¹²

I termini di decadenza per gli atti di recupero dei crediti d'imposta

Come è noto, il D.L. 185/2008, convertito con modificazioni in L. 2/2009, ha introdotto l'[articolo 27](#), comma 16, con il quale ha previsto che, salvi i più ampi termini previsti dalla legge in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'[articolo 331](#), c.p.p., per il reato di cui all'[articolo 10-quater](#), D.Lgs. 74/2000, l'atto di recupero per la riscossione di crediti inesistenti compensati *“deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo”*.

In questo contesto, va rilevato che in forza di quanto disposto dall'[articolo 38-bis](#), D.P.R. 600/1973, inserito dal D.Lgs. 13/2024, l'atto di recupero, emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti non spettanti e inesistenti, di cui all'[articolo 13](#), commi 4 e 5, D.Lgs. 471/1997, utilizzati, in tutto o in parte, in compensazione ai sensi dell'[articolo 17](#), D.Lgs. 241/1997, dev'essere notificato, a pena di decadenza, rispettivamente, entro il 31 dicembre del quinto anno e dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo.

Inoltre, per il recupero di tasse, imposte e importi non versati, compresi quelli relativi a contributi e agevolazioni fiscali indebitamente percepiti o fruiti, ovvero a cessioni di crediti d'imposta, in mancanza dei requisiti, fatti salvi i più ampi termini previsti dalla normativa vigente, l'atto di recupero dev'essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione.

¹² Cfr. [risoluzione n. 7/E/2020](#).

I termini per gli atti di contestazione

Ai sensi dell'[articolo 20](#), D.Lgs. 472/1997, l'atto di contestazione di cui all'[articolo 16](#), D.Lgs. 472/1997, ovvero l'atto di irrogazione, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi.

Il D.L. 119/2018, convertito con modificazioni in L. 136/2018, all'[articolo 9](#), ha previsto che, in deroga all'[articolo 3](#), comma 1, L. 212/2000, con riferimento alle violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015, oggetto di pvc, consegnati entro il 19 dicembre 2018, i termini di cui all'articolo 20, comma 1, D.Lgs. 472/1997, sono prorogati di 2 anni.

I termini di accertamento per il contrasto ai paradisi fiscali

L'[articolo 12](#), comma 2-bis, D.L. 78/2009, come modificato dalla L. 102/2009, prevede che per l'accertamento basato sulla presunzione di cui al comma 2 – investimenti e attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, per i quali il contribuente ha violato gli obblighi di dichiarazione, che ai soli fini fiscali, si presumono costituiti, salva prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione in Italia – i termini di cui all'[articolo 43](#), commi 1 e 2, D.P.R. 600/1973, e all'[articolo 57](#), commi 1 e 2, D.P.R. 633/1972, sono raddoppiati.

In pratica, a regime, per la rettifica dei redditi derivanti dagli investimenti in paradisi fiscali, i termini sono pari a 10 anni, in caso di presentazione della dichiarazione, e 14 anni in caso di dichiarazione omessa.

Il successivo comma 2-ter, dell'articolo 12, D.L. 78/2009, come modificato dalla L. 102/2009, prevede, altresì, il raddoppio dei termini di cui all'articolo 20, D.Lgs. 472/1997, per le violazioni di cui all'[articolo 4](#), commi 1, 2 e 3, D.L. 167/1990, convertito con modificazioni dalla L. 227/1990, riferite agli investimenti e alle attività di natura finanziaria di cui al comma 2. Pertanto, entro il 31 dicembre del decimo anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi.

La proroga dei termini per l'abuso del diritto

Ai sensi del comma 6, [articolo 10-bis](#), L. 212/2000, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di 60 giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto. La richiesta di chiarimenti è notificata dall'Amministrazione finanziaria ai sensi

dell'[articolo 60](#), D.P.R. 600/1973, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo.

Tra la data di ricevimento dei chiarimenti, ovvero d'inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di notificazione dell'atto impositivo, intercorrono non meno di 60 giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei 60 giorni.

La proroga da invito al contraddittorio e da schema di atto

Ai sensi dell'articolo 5, comma 1, D.Lgs. 218/1997, l'ufficio di iniziativa, nei casi di cui all'[articolo 6-bis](#), comma 2, L. 212/2000 (ove non è obbligatorio il contraddittorio preventivo¹³), contestualmente alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica ovvero dell'atto di recupero, ovvero su istanza del contribuente, nei casi di cui all'[articolo 6](#), D.Lgs. 218/1997, gli comunica un invito a comparire nel quale sono indicati:

- a) periodi d'imposta suscettibili d'accertamento;
- b) giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione;
- c) maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni e interessi dovuti;
- d) motivi che determinano maggiori imposte, ritenute e contributi di cui alla lettera c).

In queste ipotesi, trova applicazione l'[articolo 5](#), comma 3-bis, D.Lgs. 218/1997, norma che prevede che, qualora tra la data di comparizione e quella di decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di 90 giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di 120 giorni, in deroga al termine ordinario. Il Legislatore fissa con precisione il *dies a quo* della proroga (che non è mobile), individuandolo nel giorno di scadenza del termine ordinario d'accertamento.

Inoltre, ai sensi del comma 3, articolo 6-bis, L. 212/2000, per consentire il contraddittorio, l'Amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto, assegnando un termine non inferiore a 60 giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui al primo periodo. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo, ovvero, se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di 120 giorni, tale ultimo termine è posticipato al 120° giorno successivo

¹³ Non sussiste il diritto al contraddittorio per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con Decreto 24 aprile 2024, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio (termine, quindi, mobile, che dipende dalla data di scadenza di presentazione delle osservazioni).

In pratica, da una parte – in caso di contraddittorio preventivo obbligatorio – avremo un termine mobile e dall'altra parte – nell'ipotesi di contraddittorio preventivo facoltativo – avremo un termine fisso.

Schema di sintesi: scadenza ordinaria, fatti salvi gli 85 giorni

Dichiarazione presentata:

- anno d'imposta 2018, con dichiarazione presentata nel 2019;
- anno d'imposta 2019, regime premiale, con dichiarazione presentata nel 2020;
- anno d'imposta 2016 e 2017, con dichiarazione integrativa presentata nel 2019;
- anno d'imposta 2015, con dichiarazione integrativa presentata nel 2020;
- anno d'imposta 2014, in presenza di notizia di reato;
- anno d'imposta 2020 (opzione D.Lgs. 127/2015);
- atti di contestazione con violazione non collegata al tributo commesse nel 2019;
- crediti inesistenti con compensazione effettuata nel 2016;
- crediti non spettanti con compensazione effettuata nel 2019;

Dichiarazioni omesse:

- anno imposta 2013, in presenza di notizia reato;
- anno d'imposta 2016, omessa.

La circolare tributaria n. 46/2024

UNI/PdR 167-2024: i principi per gli adeguati assetti nelle pmi

Giulio Bassi – dottore commercialista, revisore dei conti

Il documento UNI/PdR 167-2024 rappresenta un fondamentale punto di riferimento per le pmi italiane, fornendo linee guida che vanno oltre le semplici prescrizioni normative. Grazie a un approccio basato su principi di gestione e governance flessibili, consente di costruire assetti organizzativi, amministrativi e contabili capaci di adattarsi ai cambiamenti del contesto economico e alle esigenze aziendali. Strutturato per promuovere la crescita e la sostenibilità, il documento evidenzia l'importanza di una gestione proattiva dei rischi e di un'efficace integrazione dei flussi informativi, grazie anche all'utilizzo di strumenti di business intelligence. Così facendo, le pmi possono rafforzare la propria resilienza, migliorare le performance e garantire una maggiore trasparenza verso i principali stakeholder, costruendo le basi per una competitività duratura.

Introduzione

Nell'agosto di quest'anno, è stato pubblicato un documento estremamente interessante in materia di adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili. Il documento, redatto in collaborazione tra l'UNI (ente italiano di normazione) e l'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di Milano, rappresenta per le pmi un passo fondamentale nell'interpretazione pratica della norma contenuta nell'[articolo 2086](#), cod. civ.. Avere dedicato un documento alle pmi, che rappresentano oltre il 99% delle aziende italiane e che danno, quindi, un sostanzioso contributo al PIL nazionale, rappresenta un importante impulso all'evoluzione della struttura imprenditoriale italiana.

Ciò che è innovativo, nel documento, è l'approccio alla problematica: il documento enuncia principi e non tecniche e tenta di fornire delle linee guida che aiutino l'imprenditore (e quindi il suo professionista) a scegliere le modalità operative adeguate, anziché fornire rigide e fredde "check-list".

A una prima lettura dell'articolo 2086, cod. civ., agli imprenditori (soprattutto quelli medi e piccoli) sorgevano spontaneamente alcune domande:

- "cosa devo fare per essere adeguato?";
- "che strumenti devo utilizzare?";
- "che tecniche devo adottare?".

In un mondo imprenditoriale naturalmente variegato, composto da qualche milione di imprenditori, ognuno con le proprie esigenze, ognuno che deve affrontare un ambiente diverso, rischi diversi, ognuno con una diversa cultura, ciascuno che tratta la quotidianità in modo differente (chi con maggiore e chi con minore successo), in poche parole, ognuno unico in ogni suo aspetto, appare assolutamente chiaro come la risposta non potesse essere data con delle semplici “*check-list*” e con elenchi di documenti o informazioni da produrre.

L’unico sistema per dare una risposta concreta, sebbene sembri assurdo, è quello di soffermarsi sui principi fondamentali che stanno alla base di una gestione manageriale dell’impresa. Con questo approccio, si lascia ogni azienda libera di coniugare concretamente i criteri con i quali adeguarsi applicando tecniche, modelli e procedure più opportune che, oltre a garantire il rispetto dei principi, non rappresentino l’ennesimo balzello di formalità (e, quindi, di costi) del quale, in un mercato sempre più difficile, nessun imprenditore oggi ha bisogno.

Il documento UNI/PdR 167-2024, riconoscendo che quello che viene richiesto dall’[articolo 2086](#), cod. civ., è un vero e proprio cambiamento culturale, ha come obiettivo fondamentale quello di “*offrire un supporto*” alle aziende di piccole dimensioni, che consenta a queste ultime d’identificare in modo oggettivo il percorso personale da seguire per valutare l’adeguatezza della propria struttura al dettato della nuova norma.

Il documento di UNI/PdR 167-2024 è un documento di prassi (che fornisce, quindi, indicazioni su “*best practice*” e non norme tecniche obbligatorie) che ha, come accennato in premessa, l’obiettivo principale di fornire linee guida pratiche e criteri oggettivi per permettere alle aziende di costruire un percorso di cambiamento culturale personalizzato teso ad adottare al proprio interno un adeguato assetto organizzativo, amministrativo e contabile. Ovviamente, il documento si basa sui 3 pilastri dell’articolo 2086, cod. civ., descrivendo con l’opportuna sintesi e chiarezza cosa si intenda per assetto organizzativo, amministrativo e contabile.

Anche in ragione delle finalità che hanno indotto il Legislatore a riformare l’articolo 2086, cod. civ. (contrasto alla crisi d’impresa), il documento è entrato sul concetto di rischio nel tentativo di far comprendere come i 3 pilastri dell’articolo 2086, cod. civ., siano macrocategorie di attività aziendali che, se correttamente gestite, permettono alle pmi di monitorare e gestire i rischi (operativi, finanziari, di mercato, etc.) in modo proattivo, con una visione orientata alla continuità e alla sostenibilità aziendale.

Come le aziende organizzano i propri processi contabili, come strutturano le fasi della propria amministrazione, come si organizzano al proprio interno è essenzialmente dovuto all’esigenza di scongiurare minacce, evitare rischi di frode, errori, sanzioni, perdite di quote di mercato e ogni altro rischio che ciascun imprenditore deve quotidianamente affrontare.

L'approccio basato sull'analisi del rischio, pertanto, viene ritenuto fondamentale per riuscire a capire se l'imprenditore ha tra le mani un assetto adeguato a garantire la continuità proficua della propria attività.

Origini e contesto normativo della UNI/PdR 167-2024

La UNI/PdR 167-2024 è stata sviluppata in risposta a esigenze normative e di mercato emerse negli ultimi anni, volte a garantire che le piccole e medie imprese (pmi) italiane possano contare su una struttura di *governance* adeguata, capace di prevenire situazioni di crisi e assicurare la continuità aziendale. Si tratta, sostanzialmente, di dare seguito alle recenti modifiche dell'[articolo 2086](#), cod. civ..

Modificato con la Riforma del 2019, l'articolo 2086, cod. civ., introduce l'obbligo per le imprese italiane di dotarsi di un "*adeguato assetto organizzativo, amministrativo e contabile*", inteso come sistema strutturato per il monitoraggio continuo delle *performance* e la gestione dei rischi aziendali. Questa innovazione normativa risponde alla necessità di migliorare la resilienza delle imprese italiane, riducendo il rischio di fallimenti improvvisi e garantendo una maggiore trasparenza e affidabilità nel rapporto con investitori, istituti di credito e *stakeholder*. Con l'introduzione di questo obbligo, il Legislatore ha voluto promuovere una cultura aziendale orientata alla prevenzione e alla gestione attiva delle criticità, incentivando le pmi ad adottare prassi gestionali più moderne e strutturate.

Per le pmi italiane, spesso gestite con modelli operativi poco strutturati e basati sull'esperienza diretta dei fondatori, la prassi indicata dal documento UNI costituisce un'opportunità per aggiornare e migliorare i propri processi interni, introducendo principi di *governance* che siano efficaci, scalabili e soprattutto adeguati ad affrontare le sfide della concorrenza globalizzata ben più adusa, rispetto alle pmi italiane, a una gestione manageriale dell'impresa.

La prassi indicata va oltre la semplice *compliance* normativa offrendo un *framework* di riferimento per implementare un assetto aziendale che sia anche allineato agli obiettivi strategici dell'impresa e alla sua capacità operativa. I principi indicati dal documento non solo possono aiutare le aziende a rispondere tempestivamente ai segnali di crisi, ma anche (e forse soprattutto) a promuovere la crescita e la sostenibilità a lungo termine dell'impresa, migliorando la propria reputazione sul mercato e facilitando l'accesso alle varie tipologie di fonti di finanziamento.

La sfida del documento è stata quella di definire una prassi di riferimento che rispecchiasse le esigenze reali delle pmi italiane, tenendo conto delle specificità del contesto economico nazionale e delle sfide che queste imprese affrontano, consigliando un sistema che fosse flessibile, adattabile e personalizzabile in ragione delle dimensioni e della complessità operativa di ogni azienda.

I principi e i fondamenti di un adeguato assetto

Ma quali sono i principi sui quali si basa la prassi UNI/PdR? Quali sono le linee guida che l'imprenditore e il suo professionista devono tenere ben presente quando intendono verificare l'adeguatezza della propria *governance* rispetto alla normativa e rispetto alle esigenze del mercato? Va chiarito, innanzitutto, che un assetto può essere ritenuto adeguato laddove, indipendentemente dal settore in cui opera l'azienda, sia in grado genericamente di:

- supportare le decisioni, valutare i rischi e prevenire eventuali fattori negativi che possano condizionare il raggiungimento degli obiettivi aziendali;
- garantire il rispetto degli obblighi di *compliance*, pur migliorando le prestazioni;
- consentire, attraverso continue e tempestive informazioni il monitoraggio costante dell'andamento gestionale, finanziario, amministrativo e contabile;
- misurare attraverso adeguati parametri (Kpi) le *performances* dell'azienda evidenziando eventuali anomalie gestionali da risolvere;
- confrontare dati tra differenti ipotesi strategiche (analisi di scenari);
- far giungere in modo tempestivo le informazioni corrette alle persone che hanno il governo di specifiche funzioni, al fine di permettere loro di prendere le necessarie decisioni informate sulle operazioni da programmare per mitigare rischi, massimizzare l'efficienza e mantenere vantaggi competitivi.

Si sintetizzano di seguito questi principi, che sono il vero segreto per adottare degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili veramente adeguati ed efficaci:

- integrazione e unicità;
- specificità;
- coinvolgimento;
- dinamicità;
- efficienza operativa;
- efficienza ed efficacia dei flussi informativi;
- flessibilità, adattabilità e miglioramento continuo.

Integrazione

L'azienda è un sistema unico, sono oramai passati i tempi in cui ogni funzione aziendale poteva gestire le proprie operazioni in autonomia. Oggi, più di quanto non succedesse qualche decennio fa, le funzioni aziendali sono tra di loro completamente interdipendenti e le informazioni che servono a un responsabile di funzione sono strettamente legate a informazioni gestite da altri responsabili gestionali. Ciò succede perché, a livello organizzativo, oggi le aziende vengono organizzate per

“processi” più che per “aree funzionali”. Il successo di una vendita non dipende solo dal responsabile commerciale, ma anche dalle operazioni svolte dalla funzione amministrativa, da chi gestisce gli ordini, dalla fatturazione, dalla logistica interna, da chi programma la produzione e da chi mantiene i rapporti con i fornitori e i collaboratori: ogni risultato è la conseguenza di un’unione integrata di diverse attività svolte in diversi ambiti aziendali. Un “adeguato assetto” non può prescindere dal considerare l’azienda come soggetto univoco composto, e non può ammettere l’isolamento decisionale di funzioni e responsabili funzionali. Considerare l’azienda come un “unicum” permette di evitare duplicazioni di attività, eliminare inefficienze, velocizzare i processi, ottimizzare i costi e le risorse. L’integrazione funzionale è rafforzata dal concetto di unicità del soggetto. La società assume una figura giuridica autonoma nei suoi diritti, nei suoi doveri, nel patrimonio e viene percepita come autonoma nei confronti del mercato e dagli *stakeholders* (Fisco, consumatori, azionisti, investitori, finanziatori, etc.), benché sia composta da una moltitudine di persone. Tutte le persone che lavorano devono necessariamente essere coordinate e integrarsi per dirigersi verso l’obiettivo del soggetto prevalente che è l’azienda.

Specificità

Se gli adeguati assetti vengono definiti tali quando sono in grado di gestire in modo proattivo i rischi aziendali, va da sé che questi devono essere analizzati in modo specifico, poiché si appalesano in modo univoco nel contesto in cui opera ogni singola azienda e in relazione agli obiettivi della stessa. A parità di settore, dimensione, localizzazione geografica, 2 aziende simili possono avere rischi specifici diversi.

Per questo motivo, l’analisi dei rischi aziendali richiede uno spazio apposito che consideri le strategie adottate dall’impresa, il contesto in cui opera e la struttura adottata. Al netto delle opportune semplificazioni applicabili alle aziende di minori dimensioni, non si può affrontare l’analisi dei rischi d’impresa tenendo presente solo “rischi standard” e misurandoli con Kpi *standard*: tutto dev’essere progettato tenendo conto della specificità della singola impresa.

Dalla specificità dei rischi discende tutta la struttura degli assetti imprenditoriali, dalla fase di progettazione a quella di verifica e a quella di modifica di modelli, *report*, sistemi di comunicazione, Kpi e modelli organizzativi.

Coinvolgimento

Strettamente correlato al principio di unicità e integrazione è il principio che prevede che un adeguato assetto si possa definire tale solo se coinvolge l’intera struttura aziendale e, “*in primis*”, tutte le persone chiave dell’azienda. Nessun assetto può considerarsi adeguato, se viene costruito in una stanza senza che vi sia un coinvolgimento e una collaborazione di tutte quelle persone che,

come visto prima, partecipano all'esecuzione di un intero processo. Nessuna strategia è efficace, se rimane nella testa dell'imprenditore e se non è conosciuta e riconosciuta dai suoi *managers*. Nessun Kpi è significativo, se viene costruito in autonomia dall'imprenditore (o dal professionista) senza la diretta collaborazione degli interessati. Nessuna verifica può essere significativa e utile per prendere decisioni correttive, se non è condivisa ed elaborata da un gruppo.

Il coinvolgimento di tutta la struttura permette di evitare rischi di errori, assicura che le attività siano organizzate per raggiungere tutte un unico obiettivo, aumenta la motivazione e stimola la creatività e il miglioramento continuo. Il coinvolgimento deve esistere sia in fase di creazione che in fase di verifica e modifica dell'intero processo.

Un'efficiente comunicazione interna e lo sfruttamento di strumenti moderni di comunicazione, oltre che un'adeguata formazione che permetta a tutte le persone di conoscere la logica e gli scopi di ogni decisione, sono elemento fondamentale per la riuscita di un processo di adozione di adeguati assetti.

Dinamicità

Poiché l'azienda, anche la più piccola, opera in un contesto socio, economico e politico altamente dinamico e perturbato, nessun assetto gestionale può essere definito tale, se è rigido e non è in grado di adeguarsi ai veloci cambiamenti. La modifica di un processo gestionale non è un fallimento, ma è solo il necessario passo verso un continuo miglioramento. Questo aspetto è particolarmente delicato quando si tenta di adottare un assetto adeguato in aziende che approcciano per la prima volta sistemi di gestione manageriale. La piccola azienda si aspetta molto spesso la soluzione dei problemi e si aspetta che questa soluzione sia quella definitiva etichettando come fallimento la necessità che emerge in corso d'opera di modificare criteri, Kpi, modelli o processi. Non è così e va chiarito all'imprenditore che, invece, è proprio la capacità di cambiare, di aggiustare il tiro, di approfondire e migliorare i modelli che è la chiave di successo di un progetto.

D'altronde, se si pensa che le persone all'interno dell'azienda cambiano così come cambiano le norme a cui deve sottostare l'azienda, che cambiano i gusti dei consumatori/clienti, che possono cambiare le esigenze di tutte le categorie di *stakeholders*, non potrebbe essere diversamente: l'azienda deve, di conseguenza, essere capace di cambiare velocemente per rispondere alle molteplici richieste che provengono sia internamente che esternamente. Un segnale positivo per un buon assetto è sicuramente la programmazione di verifiche periodiche sull'efficienza dei processi adottati.

Efficienza operativa

Sebbene possa sembrare banale va identificato come importante principio anche quello dell'efficienza operativa: sembra scontato ma non lo è. Spesso ci si trova ad adottare processi, procedure o modelli perché questo è quello che richiede una "check-list", ma non ci si pone il problema di valutare come e quanto tale processo sia adeguato all'operatività specifica dell'azienda. Non va mai dimenticato che il fine ultimo dell'azienda è creare valore e crearne al massimo delle proprie potenzialità. Ciò significa che ogni cosa che viene fatta in azienda dev'essere fatta per ridurre sprechi e massimizzare l'utilità delle risorse a disposizione: massimizzare quella che, in 2 parole, si può definire "efficienza operativa". Nessun processo o modello manageriale può essere giustificato a prescindere, per quanto sofisticato possa essere: se non ha come ultimo obiettivo quello di massimizzare il valore creato dall'azienda (riducendo al minimo gli sprechi e i rischi e sfruttando al massimo le risorse e le opportunità) forse va presa in considerazione la necessità di abbandonarlo.

Efficienza ed efficacia dei flussi informativi

Un altro principio enunciato dall'UNI/PdR 167-2024 è quello dell'efficienza ed efficacia dei flussi informativi. Una vecchia pubblicità diceva "La potenza è nulla senza controllo". Ormai, un numero incalcolabile di dati è a disposizione di qualsiasi azienda, proveniente da una vasta gamma di fonti: giornali, *podcast*, *social media*, dispositivi IoT, *software* contabili e gestionali, ERP, CRM, e molto altro. Tuttavia, nella maggior parte dei casi, questi dati restano accessibili solo a pochi volenterosi, e solo una minima parte di essi si dedica a trasformarli in informazioni effettivamente utili per la gestione aziendale. Numerosi casi, nella pratica, mostrano aziende che, pur generando *terabyte* di dati ogni anno, lasciano che questi si accumulino inutilizzati nei meandri di un disco rigido aziendale. Inoltre, spesso la granularità dei dati è tale da risultare o eccessiva o insufficiente, impedendo, così, la loro trasformazione in informazioni utili per prendere decisioni strategiche. Un assetto adeguato deve garantire che ogni livello della gerarchia aziendale riceva tempestivamente le informazioni necessarie, con il grado di dettaglio e la tipologia di dati funzionali alle decisioni da prendere. A ciascun livello gerarchico corrisponde un diverso livello di dettaglio, e a ciascuna responsabilità una specifica categoria di informazioni: dati su produzione, vendite, efficienza operativa, soddisfazione dei clienti, motivazione del personale; dati preventivi, consuntivi o analisi degli scostamenti. Ogni persona in azienda ha bisogno delle "proprie informazioni". Un sistema efficace dovrebbe prevedere automatismi per consegnare le informazioni giuste, al momento giusto, alla persona giusta. La correttezza nella comunicazione di informazioni è stigmatizzata dal UNI/PdR 167-2024 con le seguenti caratteristiche:

|- chiarezza e trasparenza: le informazioni devono essere trasmesse in modo chiaro e comprensibile per evitare distorsioni dei dati;

- *tempestività: la procedura di trasmissione deve essere tale da garantire che le informazioni giungano al destinatario in tempo utile per consentire decisioni immediate e adeguate;*
- *appropriatezza dei canali di comunicazione: la scelta delle modalità di trasmissione deve essere coerente con la tipologia delle informazioni trasmesse;*
- *verificabilità: ogni dato deve risultare verificabile attraverso l'analisi del processo di cui è il risultato;*
- *adattabilità: i flussi informativi devono essere costantemente monitorati per garantirne l'efficienza soprattutto nei momenti di cambiamento;*
- *correttezza nella ricezione: ogni flusso informativo deve essere validato da un riscontro sulla ricezione al soggetto destinatario".*

Questo principio potrebbe sembrare estremamente complesso e costoso, soprattutto se associato a una frequenza elevata di reportistica. Tuttavia, considerando i sistemi di *business intelligence* oggi disponibili, risulta più semplice rispettarlo grazie alle tecnologie esistenti, che permettono di aggiornare automaticamente i *report* in base alle variazioni delle fonti dati e di personalizzare dinamicamente le informazioni in funzione del livello gerarchico e del ruolo di ciascun destinatario. Ciò consente la condivisione di *report* dinamici in tempo reale su un'unica piattaforma.

Flessibilità e adattabilità

Rivolgendo l'attenzione agli assetti organizzativi, è fondamentale tradurre il concetto di dinamicità in termini operativi. Dal punto di vista organizzativo, questa dinamicità implica la necessità di strutture flessibili e adattabili ai cambiamenti del contesto, così come devono essere dinamici i sistemi di controllo adottati dall'impresa.

La struttura organizzativa dell'impresa è composta da persone, le quali cambiano, hanno bisogno di crescere, di essere motivate, responsabilizzate e, a volte, di evolvere e progredire. La paura del cambiamento deve cedere il passo a una cultura capace di adattarsi. Percorsi formativi programmati, incentivo all'innovazione, fiducia nel proprio contributo al miglioramento aziendale e flessibilità nell'accogliere le modifiche necessarie per rispondere ai cambiamenti dello scenario in cui opera l'azienda, sono elementi fondamentali di un assetto organizzativo efficace.

L'imprenditore, o il professionista responsabile degli assetti organizzativi, deve valutare attentamente quanto la struttura sia incline al cambiamento e alla flessibilità. Quando necessario, dovrebbe promuovere riunioni e sessioni formative per recuperare e rafforzare una cultura dell'innovazione, spesso smarrita nella *routine* quotidiana.

Il principio del “*miglioramento continuo*” è strettamente legato al concetto di adattabilità e flessibilità: la flessibilità e l'accettazione al cambiamento è, di fatto, una “*forma mentis*” che promuove il progresso e la ricerca dell'eccellenza in tutti gli aspetti gestionali dell'impresa.

Solo accettando questa nuova cultura, ogni persona che lavora in azienda si sentirà motivata, soddisfatta, accetterà di buon grado di misurare le proprie *performances* attraverso Kpi condivisi e parteciperà attivamente a *meetings* e riunioni, apportando innovazione e proposte di migliorie nel proprio ambito operativo facendone beneficiare a tutta la struttura.

In definitiva, tutti i principi enunciati nel documento sono chiaramente interconnessi e devono fungere da guida operativa per rispondere alle domande che l'imprenditore, desideroso di essere conforme al dettato dell'[articolo 2086](#), cod. civ., si pone e che è stato richiamato all'inizio di questo articolo.

UNI/PdR e *business intelligence*

Lasciando ovviamente i dettagli alla lettura del documento, che si compone di poco più di 40 pagine, pare opportuno evidenziare come vi sia un'altra innovazione importante nel documento di prassi. Per la prima volta, a differenza delle “*check-list*” e degli elenchi di modelli e tecniche da adottare sino a oggi, il documento pone un accenno finale sugli strumenti informatici che oggi sono a disposizione degli imprenditori, anche piccoli e piccolissimi, e che consentono agli stessi di agevolare il rispetto di tutti questi principi.

Nella sezione che tratta degli strumenti da utilizzare per assicurare una strutturazione adeguata di assetti organizzativi, amministrativi e contabili, il documento UNI/PdR dedica un intero capitolo sugli strumenti d'interpretazione e valutazione, facendo un diretto accenno a strumenti di *business intelligence*.

Gli strumenti oggi sul mercato hanno costi molto contenuti: nel caso di *Power BI* della *Microsoft*, tali strumenti sono addirittura gratuiti, nella loro versione base. Inoltre, tali strumenti, grazie all'evoluzione informatica del *software* e dell'*hardware*, sono gestibili da un semplice *PC* e non richiedono per la loro operatività di *server* o attrezzature *hardware* e spazi di archiviazione particolarmente costose. Ciò significa che tutte le aziende (anche le microimprese) si possono dotare di strumenti che, velocemente, leggono i dati a disposizione dell'azienda (senza cambiare *software* e senza ulteriori investimenti) e forniscono in tempo reale informazioni fondamentali per la gestione aziendale.

Una formazione di base su tali strumenti renderebbe consapevole ogni imprenditore e professionista sulle opportunità che l'azienda ha a disposizione con minimo sforzo. Lo sforzo minimo richiesto alle aziende è quello di formarsi su questi strumenti e aprirsi all'innovazione senza il timore di stravolgere l'azienda.

Con l'uso degli strumenti di *business intelligence* ognuno dei principi sopra enunciati verrebbe di fatto garantito: l'unicità, il coinvolgimento, la flessibilità e la dinamicità, la scalabilità delle informazioni, il miglioramento continuo e la motivazione, la trasparenza, la tempestività la chiarezza e l'affidabilità delle informazioni.

Conclusione

In un contesto aziendale in continua evoluzione, caratterizzato da crescenti complessità e incertezze, il documento UNI/PdR 167-2024 rappresenta una guida preziosa per le pmi italiane, offrendo non solo un quadro normativo aggiornato, ma anche un modello culturale orientato alla sostenibilità e alla crescita. L'approccio basato su principi, anziché su regole rigide, consente alle imprese di adattare i propri assetti organizzativi, amministrativi e contabili alle specifiche esigenze aziendali, valorizzando le peculiarità di ogni struttura.

Inoltre, l'integrazione degli strumenti di *business intelligence*, suggerita nel documento, apre nuove possibilità di gestione dinamica e proattiva, rendendo accessibile a tutti, anche alle microimprese, l'opportunità di trasformare i dati in informazioni strategiche per il miglioramento continuo. Grazie a soluzioni tecnologiche facilmente implementabili, ogni azienda può rendere più efficaci e tempestivi i propri processi decisionali, favorendo una maggiore trasparenza e un controllo più puntuale sui rischi e le *performance*.

Adottare un sistema organizzativo che abbraccia la flessibilità, la comunicazione interna efficace, il coinvolgimento e l'innovazione non è solo una questione di conformità normativa, ma un passo necessario verso un nuovo modello imprenditoriale, che mira alla resilienza e alla competitività. Seguendo queste linee guida, le pmi italiane potranno non solo affrontare con successo le sfide attuali ma anche costruire le fondamenta per una crescita sostenibile e duratura nel futuro.

Scheda di sintesi Gli omaggi per il professionista

Gli omaggi per il professionista		
Beni acquistati e omaggiati a clienti/terzi	Beni acquistati e omaggiati a dipendenti	
Di costo unitario > 50 euro	Di costo unitario < 50 euro	Spese per prestazioni di lavoro dipendente. Deducibile 100% per dirette
Deducibile con i limiti delle spese di rappresentanza (articolo 54, comma 5, Tuir)	Deducibile con i limiti delle spese di rappresentanza (articolo 54, comma 5, Tuir)	Indeducibile ai fini Irap
Perciò per i professionisti nel limite dell'1% dei compensi	Perciò per i professionisti nel limite dell'1% dei compensi	Iva indetraibile
Sia ai fini Irpef sia ai fini Irap	Sia ai fini Irpef sia ai fini Irap	Cessione (gratuita) fuori campo Iva
Iva indetraibile	Iva detraibile	Per il dipendente se in denaro: sempre tassabile. Se in natura: non tassabile fino a 258,23 (nel 2024: 1.000 o 2.000 con figli a carico)
Cessione (gratuita) fuori campo Iva		

La circolare tributaria n. 46/2024

Per gli immobili disposti in *trust*, l'Imu è dovuta dal *trustee*, con applicazione delle sole agevolazioni "oggettive"

Centro studi tributari

Il caso

Luca Verdi è proprietario di numerose unità immobiliari, che ha disposto nel *trust* Verdi.

Per la gestione di questo *trust*, è stato incaricato il *trustee* Piero Gialli; il *trust* ha quali beneficiari finali le figlie di Luca Verdi, Anna e Ambra.

In conformità con l'atto costitutivo del *trust*, Luca Verdi e la sua famiglia continuano ad abitare nella villa di categoria A/8, disposta in *trust*.

Si fa presente che l'immobile è sottoposto ai vincoli della sovrintendenza per i fabbricati di interesse storico.

Chi è il soggetto passivo chiamato al versamento Imu?

È possibile invocare le agevolazioni?

La soluzione

Dopo che per anni il tema della soggettività passiva Imu (e in precedenza Ici) del *trust* è stata oggetto di ampio dibattito, recentemente la questione è addivenuta a una soluzione consolidata a seguito di alcune pronunce giurisprudenziali.

Malgrado la disciplina Imu nulla disponga sul tema, pareva essere condiviso in dottrina il fatto che la soggettività passiva dei beni disposti in *trust* fosse da allocare in capo al *trust* stesso.

Infatti, malgrado il *trust* non possieda personalità giuridica (in base alla convenzione dell'Aja è, infatti, definito come "*rapporto giuridico*"), nella scelta del Legislatore assume piena soggettività fiscale ai fini delle imposte dirette ([articolo 73](#), Tuir), come entità fiscalmente separata tanto dal disponente quanto dal *trustee*.

A giustificazione della soggettività Imu in capo al *trust*, vale un utile confronto con quanto previsto ai fini dell'applicazione dell'Ivie (imposta sul valore degli immobili all'estero, introdotta dal D.L. 201/2011): si tratta di un tributo del tutto simile all'Imu, introdotto proprio per rendere analoghe le conseguenze fiscali derivanti dal possesso degli immobili in Italia e all'estero. Gli immobili posseduti

sul suolo nazionale scontano infatti l'Imu, mentre gli immobili all'estero scontano l'Ivie, che presenta regole non dissimili.

Contrariamente ai ragionamenti appena proposti, la Cassazione ([sentenza n. 16550/2019](#) e [ordinanza n. 15988/2020](#)) ha preferito la diversa posizione, che riconosce al *trustee* la soggettività passiva in relazione all'imposta municipale: la Suprema Corte parte, infatti, dall'assunto che il *trust* non è ente dotato di personalità giuridica, ma in realtà è un insieme di rapporti destinati a un fine determinato. Il *trustee* è colui che dispone dei diritti e in quanto tale interviene nei rapporti con i terzi, agisce, resiste in giudizio e risponde delle sanzioni amministrative dovute al proprietario.

Quindi, allocati in capo al *trustee* i diritti del proprietario, la tassazione ai fini Imu viene di conseguenza.

I giudici di legittimità notano infatti che solo ai fini Ires è prevista una disciplina specifica di tassazione in capo al *trust* ([articolo 73](#), Tuir) che lo qualifica quale soggetto passivo Ires.

La Cassazione osserva che l'Ici e l'Imu (malgrado la controversia riguardasse il precedente tributo, i giudici affermano correttamente che le medesime considerazioni devono valere anche per l'attuale imposta locale sugli immobili, attesa l'identità delle disposizioni che riguardano l'individuazione della soggettività passiva) sono tributi di natura patrimoniale che prescindono dalla condizione personale del possessore e dall'uso che viene fatto dell'immobile.

Il soggetto passivo è, quindi, da individuarsi nel *trustee*, senza che questo comporti alcuna conseguenza sul regime di segregazione patrimoniale previsto nel *trust*.

La seconda questione è se possano applicarsi all'immobile le agevolazioni Imu, in particolare quelle previste per l'abitazione principale.

Per lungo tempo la questione è stata esaminata solo in seno alla giurisprudenza di merito.

Sul punto, consta un precedente giurisprudenziale noto, ossia la sentenza n. 89/IV/2012 pronunciata dalla CTP di Parma il 6 giugno 2012, nella quale i giudici hanno negato la possibilità di applicare le agevolazioni che teoricamente possono essere vantate dal disponente; nella sentenza richiamata si afferma che *“va segnalato come il bene possa essere ritenuto esente Ici solo ed esclusivamente quando lo stesso viene conferito a un ente (trust) con finalità assistenziali”* a rimarcare il fatto che le agevolazioni devono essere verificate in capo al *trust* stesso (la controversia, in quella sede riguardava l'applicazione dell'esenzione prevista dall'[articolo 7](#), lettera i), D.Lgs. 504/1992).

Analogamente si era espressa la CTP di Brescia (sentenza n. 342/2017) in merito all'applicazione dell'agevolazione per l'abitazione principale.

Stabilito che il *trustee* è soggetto passivo, è evidente che se questo non dimora e risiede nell'immobile (come normalmente non avviene), non vi sono i requisiti per poter applicare l'esenzione a tale abitazione.

Su tale aspetto si è espressa la Cassazione con la [sentenza n. 15988/2020](#) nella quale afferma come sia:

“infondata la tesi subordinata fatta valere dal ricorrente secondo cui spetterebbero agli immobili sottoposti a Trust le agevolazioni legate alla natura del bene e alla sua destinazione con riferimento ai beneficiari del Trust e a ciascun immobile. Si tratta di un assunto che contrasta con la normativa in tema di Imu che presuppone l'esatta coincidenza tra “residente” e “possessore dell'immobile” non ravvisabile in capo ai beneficiari”.

Più in generale, pare di poter riassumere la questione affermando quanto segue:

- le agevolazioni soggettive (come, ad esempio, l'esenzione per abitazione principale), in quanto legate al contribuente, non possono essere riconosciute al *trust*;
- al contrario, quelle oggettive, in quanto legate all'immobile (si pensi, ad esempio, alle riduzioni previste per i fabbricati inagibili ovvero per i fabbricati d'interesse storico-artistico), invece, trovano applicazione.

Quindi, nel caso di specie, l'imposta per la villa categoria A/8 dovrebbe essere calcolata facendo riferimento all'aliquota ordinaria prevista per i fabbricati; pare, invece, lecito applicare la riduzione al 50% della rendita prevista a favore dei fabbricati che presentano un chiaro interesse storico-artistico, qualora il fabbricato stesso sia interessato da un vincolo diretto ex [articolo 10](#), D.Lgs. 42/2004.

Guida alla Riforma Fiscale

Servizio mensile di aggiornamento e approfondimento sulle novità più rilevanti

La **Riforma Fiscale** prevista dalla legge n. 111/2023 sta trovando piena attuazione attraverso l'emanazione dei previsti **decreti legislativi**. La Riforma impatta a 360° gradi sul **diritto tributario** apportando modifiche sostanziali ai regimi impositivi e agli istituti che regolamentano i **rapporti tra fisco e contribuente**.

La soluzione editoriale Euroconference rappresenta l'**indispensabile strumento** per accompagnare il professionista, e non solo, nella comprensione dei cambiamenti in atto.

— Il servizio include 22 pubblicazioni con 6 articoli al mese fino al 31/12/2025 —

scopri l'offerta fino al 30 giugno

La circolare tributaria n. 46/2024

Principali scadenze dal 1° al 15 dicembre 2024

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.

lunedì 2 dicembre

Secondo acconto 2024 imposte e contributi

Scade oggi il termine per il pagamento del secondo acconto delle imposte e dei contributi dovuti per il periodo di imposta 2024.

Comunicazione telematica liquidazioni periodica Iva

Scade oggi il termine per la presentazione telematica della LIPE relativa al III trimestre 2024, sia per i contribuenti mensili sia per i contribuenti trimestrali.

Presentazione elenchi Intra 12 mensili

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di settembre.

Presentazione del modello UniEmens Individuale

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di ottobre.

Imposta di bollo

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di bollo relativa alle fatture elettroniche emesse nel III trimestre 2024 che prevedono l'obbligo di assolvimento del bollo di 2 euro. Scade anche il termine per il versamento dell'imposta di bollo dovuta per il I e il II trimestre 2024 se di importo non superiore a 5.000 euro.

domenica 15 dicembre

Registrazioni contabili

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.

Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o

spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazioni contabili Asd

Scade oggi il termine per le Asd per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

Seminario di specializzazione di mezza giornata

Business Intelligence

Il corso ha lo scopo di avvicinare i principianti a sistemi di Business intelligence e Power BI acquisendo dimestichezza con terminologia informatica e con l'uso di strumenti oggi fondamentali per la professione ma ancora sottovalutati e ritenuti "troppo complessi" per un commercialista.

in diretta web l'11 dicembre >

 **Euroconference**
Centro Studi Tributarî

L'informazione quotidiana,
attenta e completa

**NOTIZIE E APPROFONDIMENTI
PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA**

Iscriviti alla mailing list e
rimani sempre aggiornato

www.ecnews.it



EDITORE E PROPRIETARIO

Gruppo Euroconference Spa
Via E. Fermi, 11 - 37135 Verona

DIRETTORE RESPONSABILE

Fabio Garrini

DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO

Fabio Garrini

COMITATO DI REDAZIONE

Luca Caramaschi Fabio Landuzzi
Luigi Scappini

COLLABORATORI ESTERNI

Andrea Bonghi Marco Peirolo
Alessandro Bonuzzi Leonardo Pietrobon
Luigi Ferrajoli Mara Pilla
Fabio Giommoni Maurizio Tozzi
Vittoria Meneghetti Francesco Zuech
Paolo Meneghetti

REDAZIONE

Milena Martini e Chiara Ridolfi

SERVIZIO CLIENTI

Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:
circulari@euroconference.it

SITO INTERNET

Per informazioni e ordini:
www.euroconference.it/editoria

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

Settimanale
Vendita esclusiva per abbonamento
Pubblicazione telematica

ABBONAMENTO ANNUALE 2024

Euro 250,00 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata, accessibile tramite le proprie credenziali dal [link: http://www.euroconference.it/area_riservata_login](http://www.euroconference.it/area_riservata_login). In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare la funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella pagina di login.

Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001

Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049

ISSN: 2039-9618

Per i contenuti di "La circolare tributaria" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.