



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

Numero 1 del 9 gennaio 2024

Focus settimanale:

- **Aumento aliquota per la cedolare nelle locazioni brevi**
- **Forfetari e partecipazioni nella S.r.l.**
- **Non è automaticamente legittimato a proseguire il giudizio in cui era convenuta la società l'ex socio di una società estinta**
- **Legge di bilancio 2024**
- **Le novità della Legge di Bilancio 2024 con riferimento agli immobili**

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

Flash di stampa



3

L'Agenzia interpreta



7

Il Giudice ha sentenziato



8

In breve.....	9
Aumento aliquota per la cedolare nelle locazioni brevi	9
Forfetari e partecipazione nella S.r.l.	12
L'Approfondimento.....	14
Non è automaticamente legittimato a proseguire il giudizio in cui era convenuta la società l'ex socio di una società estinta.....	14
L'Approfondimento.....	22
Legge di bilancio 2024.....	22
L'Approfondimento.....	39
Le novità della Legge di Bilancio 2024 con riferimento agli immobili.....	39

Flash di stampa



Nessuna proroga al 30.06.2024 per investimenti 4.0

IL SOLE 24 ORE
2.01.2024

La versione definitiva del c.d. Milleproroghe (D.L. 215/2023, in G.U. 30.12.2023) non contiene la disposizione “salva investimenti” contenente la proroga al 30.06.2024 per effettuare gli investimenti agevolati in beni strumentali oggetto di ordine e acconto entro il 31.12.2022.

Tagli Irpef solo per il 2024

IL SOLE 24 ORE
2.01.2024

Il D.lgs. 216/2023, in vigore dal 31.12.2023, ridisegna l'Irpef nel 2024 con le seguenti novità:

- Aliquota del 23% per il primo e il secondo scaglione;
- equiparazione della no tax area dei redditi di lavoro dipendente con quella dei redditi di pensione;
- introduzione di una franchigia di 260 euro sulle detrazioni per coloro che conseguono redditi superiori a 50.000 euro.

Adeguamento scaglioni comunali Irpef

IL SOLE 24 ORE
2.01.2024

Il D.lgs. 216/2023, attuativo del primo modulo della riforma Irpef, in G.U. 30.12.2023, n. 303, ha rinviato l'adeguamento degli scaglioni delle addizionali comunali e regionali Irpef al 2025.

Rivalutazione partecipazioni e terreni

ITALIA OGGI
3.01.2024

La legge di Bilancio 2024 ha esteso le disposizioni in materia di rivalutazione dei valori di acquisto delle partecipazioni negoziate e non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola anche agli asset posseduti alla data del 1.01.2024.

Obbligo polizza assicurativa per danni climatici

ITALIA OGGI
3.01.2024

La legge di Bilancio 2024 obbliga le imprese a stipulare entro il 2024 una polizza assicurativa a copertura dei danni a terreni e fabbricati, impianti e macchinari, nonché attrezzature industriali e commerciali direttamente causati da eventi quali sismi, alluvioni, frane, inondazioni ed esondazioni.

Regime Pex per soggetti non residenti	ITALIA OGGI 3.01.2024	La legge di Bilancio 2024, L. 213/2023 pubblicata nella Gazzetta Ufficiale 30.12.2023 n. 303, consente di applicare la disciplina della cosiddetta participation exemption anche ai soggetti non residenti, in presenza di specifiche condizioni e in particolare purché risiedano in Stati membri dell'Ue o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo (See).
Nuove aliquote Ivie e Ivafe	ITALIA OGGI 3.01.2024	La legge di Bilancio 2024 ha raddoppiato l'imposta patrimoniale applicata sui patrimoni finanziari detenuti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato. La nuova imposta applicabile dal 1.01.2024 è dello 0,4%, mentre l'imposta sul valore degli immobili situati all'estero è aumentata all'1,06%.
Tabelle Aci 2024	IL SOLE 24 ORE 3.01.2024	Sulla Gazzetta Ufficiale 22.12.2023, n. 298 sono state pubblicate le tabelle Aci per calcolare il fringe benefit relativo ai veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti utilizzabili dal 1.01.2024.
Interpelli all'Agenzia delle Entrate	IL SOLE 24 ORE 3.01.2024	Il testo definitivo del decreto legislativo di riforma dello Statuto del contribuente stabilisce che è necessario pagare per inoltrare gli interpelli all'Agenzia delle Entrate.
Plusvalenza da cessione di immobili oggetto di ristrutturazione	ITALIA OGGI 3.01.2024	La legge di Bilancio 2023 prevede che la vendita di immobili ristrutturati, che hanno beneficiato del superbonus al 110%, entro 10 anni dai lavori eseguiti, ad eccezione per l'abitazione principale, genera una plusvalenza soggetta a tassazione.
Superbonus e ultimazione dei lavori	ITALIA OGGI 3.01.2024	Il contribuente non rischia di vedersi recuperare il bonus, a prescindere dallo stato di esecuzione degli interventi, in caso di mancata ultimazione dell'intervento o in caso di mancato miglioramento di 2 classi energetiche, come richiesto dalla norma, entro il termine di scadenza dell'agevolazione.

IL SOLE 24 ORE



Cessione e sconto in fatture per demolizioni e ricostruzioni	4.01.2024	Il D.L. 212/2023 prevede la possibilità per le demolizioni e ricostruzioni degli edifici di derogare al blocco delle cessioni o degli sconti in fattura dal 30.12.2023.
Salvaguarda superbonus	IL SOLE 24 ORE 4.01.2024	Il D.L. 212/2023 è intervenuto al fine di salvaguardare i contribuenti che non riusciranno a completare gli interventi già iniziati, anche se hanno eseguito una cessione od ottenuto uno sconto in fattura sugli stati di avanzamento della detrazione maggiorata del 110%, di cui all'art. 119 D.L. 34/2020.
Udienze tributarie da remoto	IL SOLE 24 ORE 4.01.2024	Con il D.lgs. 220/2023 sono state chiarite le modalità di svolgimento delle udienze tributarie da remoto. La discussione va chiesta nel ricorso, nel primo atto difensivo o in apposita istanza notificata alle altre parti costituite, entro il termine di 10 giorni liberi prima della data fissata, e va depositata in segreteria unitamente alla prova della notificazione.
Riforma del contenzioso	IL SOLE 24 ORE 4.01.2024	L'art. 15 D.lgs. 546/1992 è stato modificato dal D.lgs. 30.12.2023 n. 220 al fine di rivisitare il tema delle spese del giudizio (sia nel caso di soccombenza che di compensazione) e di rispettare i principi di chiarezza e sinteticità nella redazione degli atti di parte.
Nuove regole per l'appello nel contenzioso	IL SOLE 24 ORE 4.01.2024	Il D.lgs. 220/2023, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 3.01.2024, prevede che nei procedimenti instaurati con appello notificato dal 5.01.2024 non sarà possibile produrre nuovi documenti in appello, salvo alcune eccezioni.
Procure e fascicolo telematico	IL SOLE 24 ORE 4.01.2024	Il D.lgs. 220/2023 ha previsto che, per i provvedimenti instaurati dal 2.09.2024, basta la firma digitale del cliente che conferisce l'incarico per evitare l'autenticazione del difensore.
	ITALIA OGGI 4.01.2024	Il nuovo art. 10-nonies L. 212/2000 (Statuto del contribuente), prevede il nuovo servizio di consulenza gratuita ai contribuenti di

Consulenza gratuita dell' Agenzia delle Entrate

minori dimensioni da parte dei sistemi software dell' Agenzia delle Entrate.

Cessione crediti superbondus a Poste Italiane

ITALIA OGGI
4.01.2024

A partire dall'8.01.2024 le cessioni a Poste saranno limitate ai crediti fruibili a partire dal 2025.

Calcolo del valore del diritto di usufrutto

ITALIA OGGI
4.01.2024

Il calcolo del valore del diritto di usufrutto (e dei diritti di uso e di abitazione) e del corrispondente diritto di nuda proprietà, devono essere aggiornati considerando il tasso dell'interesse legale fissato al 2,5%.

L'Agenzia interpreta



Asseverazione di congruità e interventi in edilizia libera

INTERPELLO
N. 484
DEL 29.12.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che in caso di interventi in edilizia libera, la mancata presentazione delle asseverazioni sulla congruità delle spese sostenute consente comunque di non essere responsabili solidalmente per le operazioni di sconto in fattura o cessione dei crediti da bonus edilizi.

Art bonus

CIRCOLARE
N. 34/E/2023

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha chiarito che le erogazioni possono godere dell'agevolazione solo se non sussiste una controprestazione o un riconoscimento di natura economica a favore dell'erogante e se le stesse non risultano finalizzate a un generico sostegno del beneficiario.

Esenzione plusvalenze per cessione quote di fondo immobiliare

RISOLUZIONE
N. 76/E/2023

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha chiarito che le plusvalenze realizzate dalla cessione delle quote di un fondo immobiliare non sono imponibili ai fini delle imposte sul reddito in Italia.

Credito di imposta per investimenti

INTERPELLO
N. 485
DEL 29.12.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, in materia di credito d'imposta per investimenti effettuati in strutture produttive non stabili, ha precisato che non possono godere del credito di imposta gli investimenti dismessi entro il periodo di tutela fiscale.

Asseverazione congruità dei costi

INTERPELLO
N. 1
DEL 5.01.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che in materia di asseverazione di congruità dei costi, deve fare riferimento al prezzario in vigore al momento di effettuazione della spesa.

Il Giudice ha sentenziato



**Detrazione Iva
anche con violazioni
formali**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 34041/2023

La Cassazione, con l'ordinanza, ha stabilito che la presentazione della dichiarazione Imu, anche per gli enti non commerciali, è indispensabile al fine di ottenere l'esenzione dal tributo.

**Sequestro
preventivo per reati
tributari**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 47912/2023

La Cassazione, con la sentenza, ha affermato che per poter applicare la misura cautelare finalizzata alla confisca per equivalente, il giudice deve motivare il periculum in mora.

**Rilevanza penale del
credito inesistente**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 6/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito che ai fini penali la nozione di credito inesistente è più ampia di quella amministrativa. Tale pronuncia è in contrasto con quanto affermato dalla Corte di Cassazione Sezioni Unite (sentenze 34419 e 34452).

**Sovratassa redditi
presunti
incompatibile con la
Cedu**

CORTE EUROPEA
DIRITTI DELL'UOMO
N. 26604/16

La Corte europea dei diritti dell'uomo ha stabilito che la tassazione automatica di redditi non percepiti, prevista dalle autorità nazionali, è incompatibile con la Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

In breve

Aumento aliquota per la cedolare nelle locazioni brevi

L'art. 1 comma 63 della L. 30 dicembre 2023 n. 213 (legge di bilancio 2024), intervenendo sulla norma in tema di locazioni brevi (art. 4 del DL 50/2017), ha previsto l'aumento dell'aliquota della cedolare secca al 26% per i contratti di locazione breve per i quali sia espressa l'opzione per l'imposizione sostitutiva. Viene però prevista la possibilità di ottenere una riduzione dell'aliquota al 21% (che corrisponde all'aliquota ordinaria della cedolare secca) per i redditi derivanti dai contratti di locazione breve relativi a una unità immobiliare individuata dal contribuente in dichiarazione dei redditi.

Per quanto riguarda il campo di applicazione della nuova aliquota, si tratta dei contratti di locazione breve o assimilati.

A tal proposito si ricorda che si definiscono "locazioni brevi" i "contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, compresi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare".

Inoltre, sono, per espressa volontà normativa (art. 4 comma 3 del DL 50/2017), assimilati alle locazioni brevi:

- i contratti di sublocazione se stipulati alle condizioni che configurano una locazione breve (durata massima 30 giorni, eventuali servizi accessori ecc.);
- i contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario aventi a oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi (c.d. "locazione del comodatario"), se stipulati alle condizioni che configurano una locazione breve (durata massima 30 giorni, eventuali servizi accessori, ecc.).

Inoltre, va ricordato che la disciplina delle locazioni brevi è riservata ai contratti stipulati al di fuori dell'esercizio di impresa. Per espressa previsione normativa, la fornitura dei servizi di cambio biancheria e di pulizia dei locali non sono idonei, di per sé, a determinare la natura imprenditoriale delle locazioni brevi. Invece, a norma dell'art. 1 comma 595 della L.

178/2020, si presume la natura imprenditoriale in caso di destinazione alla locazione breve di più di 4 “appartamenti” per ciascun periodo di imposta.

Quindi, l’aliquota della cedolare sulle locazioni brevi passa “a regime” al 26%, ma sarà possibile ottenere la “riduzione” dell’aliquota al 21% su un immobile destinato a locazione breve, indicandolo in dichiarazione.

In breve, dal 1° gennaio 2024, la cedolare secca sulle locazioni brevi:

- si applica con l’aliquota “ridotta” pari al 21% sui redditi derivanti da un immobile individuato dal contribuente;
- si applica con l’aliquota del 26% sui redditi derivanti dalla locazione breve di altri immobili diversi da quello sopra indicato;
- non può applicarsi se il proprietario destina alla locazione breve più di 4 immobili nel periodo di imposta, perché, in tal caso, si ricade nell’esercizio di impresa, che è incompatibile tanto con la cedolare secca, quanto con la definizione di locazione breve.

Quindi, si può ipotizzare che, in assenza di indicazioni da parte del contribuente, anche in presenza di una sola locazione breve questa sconterebbe la tassa piatta al 26%.

La normativa sulle locazioni brevi impone, inoltre, agli intermediari, ove incassino canoni o corrispettivi di contratti di locazione breve o assimilati, oppure intervengano nel pagamento dei medesimi canoni o corrispettivi, di:

- operare, in qualità di sostituti d’imposta, una ritenuta del 21% sull’ammontare dei canoni e corrispettivi all’atto del pagamento al beneficiario;
- versarla all’Erario ai sensi dell’art. 17 del D.lgs. n. 241/1997;
- operare la relativa certificazione ai sensi dell’art. 4 del DPR 322/1998.

Immobili abitativi in locazione breve con cedolare secca	Aliquota della cedolare secca (in presenza di opzione)
Un solo immobile dato in locazione breve	- Su indicazione in dichiarazione: cedolare al 21% - In assenza di richiesta: cedolare al 26%
Due immobili dati in locazione breve	- Un immobile indicato in dichiarazione: cedolare al 21% - Altro immobile: cedolare al 26%

	- In assenza di richiesta: tutti gli immobili con cedolare al 26%
Tre immobili dati in locazione breve	- Un immobile indicato in dichiarazione: cedolare al 21% - Altri due immobili: cedolare al 26% - In assenza di richiesta: tutti gli immobili con cedolare al 26%
Cinque immobili dati in locazione breve	Esercizio impresa: non può applicarsi la cedolare

Forfetari e partecipazione nella S.r.l.

Il contribuente forfetario titolare di una partecipazione in una S.r.l. ha l'onere di verificare al termine del 2023 se la partecipazione costituisce una causa ostativa, dal quale dipende l'uscita dal regime agevolato dal 2024.

L'articolo 1, c. 57, lett. d) L. 190/2014 stabilisce che la causa ostativa trova applicazione per *“gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari ovvero che controllano direttamente o indirettamente S.r.l. o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni”*.

L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 9/E ha precisato che per determinare l'esclusione del regime forfetario è necessario verificare se sussista la contemporanea presenza del controllo diretto o indiretto della società e l'esercizio di attività economiche (nel corso del 2023) direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte in regime forfetario. La causa ostativa non si verifica se una delle due fattispecie viene meno.

Per quanto riguarda il concetto di controllo, occorre fare riferimento a quanto stabilito dall'art. 2359, cc. 1 e 2 c.c., ossia la maggioranza dei voti, l'esercizio di influenza dominante in virtù di contratti o voti sufficienti per l'esercizio di un'influenza dominante. Il controllo può inoltre essere esercitato anche in modo indiretto, tramite altri soggetti, come società controllate, fiduciarie, o per interposta persona (familiari).

Per verificare invece il secondo aspetto, ovvero quello della riconducibilità all'attività, è necessario verificare l'attività svolta nell'anno, nel quale il contribuente forfetario e la Srl svolgono o meno attività appartenenti alla stessa sezione ATECO.

Nel primo caso (stesso codice ATECO), si possono distinguere tre diversi casi:

- la Srl ha dedotto il costo della fattura del contribuente forfetario nel corso del 2023: si rileva la causa ostativa e nel 2024 il forfetario esce dal regime agevolato;
- la Srl non ha dedotto il costo della fattura del contribuente forfetario nel corso del 2023: non rileva la causa ostativa;

- la Srl corrisponde al forfetario un compenso amministratore: si rileva la causa ostativa in quanto i compensi si tassano con aliquota agevolata e la S.r.l. deduce il relativo costo.

Nel secondo caso (codice ATECO diverso) non si integra la causa ostativa, anche nel caso in cui il forfetario ha emesso una fattura che la Srl ha dedotto dal proprio reddito.

L'Approfondimento

Non è automaticamente legittimato a proseguire il giudizio in cui era convenuta la società l'ex socio di una società estinta

PREMESSA

Con la cancellazione della società dal Registro Imprese i creditori che non sono stati soddisfatti possono far valere le loro pretese nei confronti dei soci fino a concorrenza delle somme riscosse da questi in sede di liquidazione.

In pratica, l'obbligazione della società non cessa di esistere, ma si trasferisce ai soci nei limiti di quanto riscosso dalla liquidazione.

Ed è per tale ragione che l'ex socio può difendere in giudizio la società cancellata dal Registro Imprese solo se dimostra di aver ricevuto dalla liquidazione i beni rispetto ai quali è chiamato a rispondere.

Per agire in giudizio per conto della società cancellata non è sufficiente, pertanto, la semplice qualifica di socio, perché dallo status di socio non deriva anche la successione nei rapporti debitori della società.

Di seguito l'analisi della tematica.

IL RAPPORTO SUCCESSORIO SOTTO IL PROFILO PROCESSUALE

Come stabilito dall'art. 24 della Costituzione¹ chiunque può agire in giudizio per tutelare i propri diritti e interessi legittimi. Trattasi della cosiddetta "**legitimatio ad causam**", ovvero di una facoltà di azione la cui esistenza deve essere provata dal giudice.

¹ L'art. 24 della Costituzione afferma che: "Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi.

La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento.

Sono assicurati ai non abbienti, con appositi istituti, i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione.

La legge determina le condizioni e i modi per la riparazione degli errori giudiziari".

Ricordiamo, inoltre, che la regolare ed effettiva capacità di agire o contraddire in giudizio è finalizzata ad evitare una sentenza **“inutiliter data”**, ovvero una sentenza alla quale non può essere, per varie ragioni, accordata alcuna efficacia.

Occorre osservare, poi, che l'interesse ad agire **“legitimatio ad causam”** si ricollega al principio dettato dall'art. 81 del c.p.c., norma che prevede che **“Fuori dei casi espressamente previsti dalla legge, nessuno può far valere nel processo in nome proprio un diritto altrui”**.

È chiaro, quindi, che in giudizio è sempre necessario verificare la coincidenza dell'attore e del convenuto con i soggetti, che secondo la legge, risultano destinatari degli effetti del giudizio.

Detto ciò, rileviamo che secondo quanto stabilito dall'art. 110 del c.p.c. **“Quando la parte viene meno per morte o per altra causa, il processo è proseguito dal successore universale o in suo confronto”**.

Sulla base di quanto chiarito dalla Corte di Cassazione aggiungiamo ancora che la legittimazione ad impugnare spetta ai soggetti che hanno partecipato al precedente grado o alla precedente fase di giudizio.

Pertanto, chi subentra in un giudizio in forza di un rapporto successorio ha l'obbligo di fornire la prova di detta successione nel rapporto processuale pregresso. Così si è, infatti, espressa la Suprema Corte, III Sezione civile nella pronuncia n. 1692/2006 affermando che **“La legittimazione ad causam è una condizione dell'azione che si determina sulla base della prospettazione compiuta dalla parte con riferimento al rapporto sostanziale dedotto in giudizio, indipendentemente dalla effettiva titolarità della posizione soggettiva, attiva o passiva, fatta valere, sicché all'impugnazione sono legittimati soltanto i soggetti che hanno partecipato al precedente grado o alla precedente fase del giudizio (ovvero colore che, previa dimostrazione - e non mera allegazione - dell'esistenza di un rapporto successorio con il precedente legittimato, offrano, appunto, la prova della detta successione nel rapporto processuale pregresso”**.

Fatte queste dovute premesse e ritornando al tema di questa disamina ci chiediamo se risulta valida ed efficace l'impugnazione effettuata dai soci di una società di capitali cancellata dal Registro Imprese, che precedentemente era convenuta in un giudizio civile

per il risarcimento del danno e la cui estinzione si è perfezionata prima del passaggio in giudicato della relativa sentenza.

IL DLGS N. 6/2003

È noto che, dando attuazione alla Legge n. 366/2001 il Dlgs n. 6/2003 ha completamente rinnovato la disciplina delle società di capitali e delle società cooperative.

Tra le varie innovazioni la nuova disciplina ha previsto che dall'estinzione della società di capitali e di persone, a seguito della cancellazione dal Registro Imprese, deriva un fenomeno di tipo successorio in forza del quale l'obbligazione della società non cessa di esistere, ma si trasferisce ai soci, che ne rispondono nei limiti di quanto riscosso dalla liquidazione.

Chiaro in tal senso è l'art. 2495 del c.c. che prevede che “**Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese, salvo quanto disposto dal secondo comma.**

Decorsi cinque giorni dalla scadenza del termine previsto dal terzo comma dell'articolo 2492, il conservatore del registro delle imprese iscrive la cancellazione della società qualora non riceva notizia della presentazione di reclami da parte del cancelliere.

Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società”.

Dalla ratio della disposizione si evince, quindi, che:

- la cancellazione dal Registro Imprese priva la società della capacità di stare in giudizio;
- i creditori sociali possono far valere i loro crediti fino alla concorrenza delle somme riscosse dai soci in sede di liquidazione.

Occorre, poi, aggiungere, che, se la società si estingue nella pendenza di un giudizio, si determina un fenomeno interruttivo, disciplinato dall'art. 299 e ss. del c.p.c., che comporta una eventuale prosecuzione o riassunzione da parte o nei confronti dei soci, quali successori della società.

Laddove, poi, l'evento successorio non dovesse essere stato provato secondo quanto stabilito dalla legge, ovvero si sia verificato quando non era più possibile accertarlo in questi modi, l'impugnazione della sentenza deve essere fatta o indirizzata, a pena d'inammissibilità, dai soci o nei confronti dei soci **“atteso che la stabilizzazione processuale di un soggetto estinto non può eccedere il grado di giudizio nel quale l'evento estintivo è occorso”**.

IL CASO DI SPECIE

Dopo aver conosciuto l'esito di un accertamento tecnico preventivo due coniugi hanno chiesto a norma degli artt. 1669² e 2043³ del c.c. la condanna della società venditrice (Srl) e dell'impresa costruttrice (Snc) a risarcire i danni derivanti dalle infiltrazioni nell'immobile acquistato.

Il Tribunale ha respinto e considerato inammissibili le domande proposte.

Contro la sentenza di primo grado gli attori hanno proposto ricorso dinanzi al giudice di secondo grado e le parti convenute, vittoriose in primo grado, si sono costituite in giudizio illustrando le proprie difese.

Contrariamente a quanto deciso in primo grado, la Corte d'Appello, accogliendo il ricorso, ha condannato le due società in solido al pagamento di una somma a favore dei due coniugi, oltre alle spese processuali e alle spese sostenute per l'accertamento tecnico preventivo.

² L'art. 1669 del c.c. stabilisce che: “Quando si tratta di edifici o di altre cose immobili destinate per loro natura a lunga durata, se, nel corso di dieci anni dal compimento, l'opera, per vizio del suolo o per difetto della costruzione, rovina in tutto o in parte, ovvero presenta evidente pericolo di rovina o gravi difetti, l'appaltatore è responsabile nei confronti del committente e dei suoi aventi causa, purché sia fatta la denuncia entro un anno dalla scoperta.

Il diritto del committente si prescrive in un anno dalla denuncia”.

³ L'art. 2043 del c.c. dispone che: “Qualunque fatto doloso o colposo, che cagiona ad altri un danno ingiusto, obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno”.

I tre soci della società venditrice (Srl) hanno proposto a loro volta ricorso in Cassazione contro la sentenza di secondo grado, dato che la società, nel frattempo, era stata cancellata dal Registro delle Imprese.

Ebbene, i massimi giudici della II sezione civile con l'ordinanza n. 12328/2023 hanno dichiarato inammissibile il ricorso basandosi anche sulla legittimità dell'azione dei ricorrenti (i tre soci della Srl estinta).

Come prima argomentazione i giudici di legittimità hanno, infatti, osservato che il ricorso è stato proposto dai tre soci della società cancellata dal Registro delle Imprese.

In particolare, gli ermellini hanno rilevato che l'ex socio che agisce a tutela di una obbligazione in capo ad una società di capitali cancellata dal Registro Imprese **“deve allegare espressamente di aver avuto in sede di liquidazione della società beni rispetto ai quali può essere chiamato a rispondere e non può limitarsi ad agire in giudizio nella semplice qualità di socio della società, non implicando tale qualità necessariamente una successione nei rapporti debitori”**.

In pratica per il Collegio giudicante l'estinzione di una società di capitali cancellata dal Registro Imprese genera un fenomeno di tipo successorio in forza del quale l'obbligazione della società non si estingue, ma si trasferisce ai soci che ne rispondono nei limiti delle somme riscosse dalla liquidazione.

Nel caso di specie, però, la presenza dell'attivo e la successiva liquidazione e ripartizione dello stesso, ovvero quegli elementi che costituiscono i presupposti della legittimazione dei soci a proseguire il processo per conto della società, non solo non sono stati provati, ma non sono stati nemmeno allegati.

Osserviamo, inoltre, che nella motivazione la Cassazione ha richiamato anche due precedenti pronunce in cui era stato chiarito che:

- **“ai sensi dell'articolo 2495, comma 2, cod. civ., dopo la cancellazione della società dal registro delle imprese i creditori insoddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti del socio, sino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione: l'obbligazione della società**

cancellata non si estingue ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione⁴;

- ***“è inammissibile il ricorso per cassazione proposto dagli ex soci i quali, in presenza di contestazioni, non provino la loro legittimazione "ad causam" e, cioè la loro qualità di successori, - dal lato passivo nel rapporto di imposta, se e nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione - dimostrazione che può essere fornita, per la prima volta, anche in sede di legittimità ai sensi dell'art. 372 c.p.c.”***⁵.

A ben vedere nel caso in oggetto i tre ex soci, senza presentare alcuna giustificazione alla loro azione, si sono limitati a qualificarsi come **“successori universali”** sostenendo che il processo doveva essere proseguito nei loro confronti.

È risaputo, invece, che in presenza di una società di capitali cancellata dal Registro Imprese gli ex soci rispondono delle obbligazioni sociali nei limiti di quanto riscosso in sede di liquidazione. Pertanto, secondo la Suprema Corte i ricorrenti **“avrebbero dovuto allegare a sostegno della propria legittimazione processuale di essere chiamati a rispondere nei limiti di quanto ricevuto, non essendo sufficiente la sola dichiarata qualità di ex-socio non necessariamente implicante una responsabilità rispetto ai debiti sociali”**.

In pratica, il principio che il giudice di legittimità introduce è il seguente **“Il socio, a differenza, dell'erede che, in morte della persona fisica, ha accettato l'eredità intra vires, con beneficio d'inventario, non è, in quanto tale, un successore universale della società, ma lo diventa nella specifica ipotesi disciplinata dalla legge, in cui egli abbia riscosso la quota in base al bilancio finale di liquidazione e solo in tal caso può ammettersi, in senso generale e lato, che il socio succeda, seppure intra vires, nei rapporti giuridici facenti capo alla società”**.

ALTRI INTERVENTI GIURISPRUDENZIALI

Sempre su questo tema riportiamo quanto chiarito dalla sezione tributaria della Cassazione nella precedente sentenza n. 7676/2012 nei confronti del socio unico di una Srl cancellata.

⁴ Sentenza di Cassazione n. 15474/2017.

⁵ Sentenza di Cassazione n. 2444/2017.

Nello specifico, i massimi giudici avevano rilevato che il socio di una società di capitali cancellata dal Registro Imprese non succede automaticamente nel processo in capo alla società estinta. A tal fine occorre, infatti, dimostrare la condizione, ex art. 2495 del c.c., ovvero il socio deve provare di aver riscosso somme in sede di liquidazione.

Per la Cassazione, infatti, tale circostanza **“non costituisce soltanto il limite di responsabilità del socio quanto al debito sociale, ma anche la condizione per la di lui successione nel processo già instaurato contro la società, posto che egli non è successore di questa in quanto tale, ma lo diventa nella specifica ipotesi, disciplinata dalla legge, di riscossione della quota. La prova di tale circostanza è a carico delle altre parti ed integra la stessa condizione dell’interesse ad agire, che richiede non solo l’accertamento di una situazione giuridica, ma anche la prospettazione della possibilità di ottenere un risultato utile, non essendo il processo utilizzabile in previsione di esigenze soltanto astratte”**.

Successivamente, conformandosi a questo principio il Tribunale di Bergamo, IV Sezione, nella sentenza n. 197/2019 aveva rilevato, inoltre, che **“la cancellazione della società dal Registro delle imprese, a partire dal momento in cui si verifica l’estinzione della società cancellata, priva la società stessa della capacità di stare in giudizio. Pertanto, qualora l’estinzione intervenga nella pendenza di un giudizio del quale la società è parte, si determina un evento interruttivo disciplinato dagli articoli 299 ss. c.p.c., con eventuale prosecuzione o riassunzione da parte o nei confronti dei soci, successori della società ai sensi dell’articolo 110 c.p.c.. Invero, dopo la riforma del diritto societario, attuata dal D.Lgs. 6/2003, qualora all’estinzione della società, di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal registro delle imprese, non corrisponda il venir meno di ogni rapporto giuridico facente capo alla società estinta, si determina un fenomeno di tipo successorio, in virtù del quale l’obbligazione della società non si estingue, ciò che sacrificherebbe ingiustamente il diritto del creditore sociale, ma si trasferisce ai soci, i quali ne rispondono nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione o illimitatamente, a seconda che pendente societate, fossero limitatamente o illimitatamente responsabili per i debiti sociali, ai sensi dell’art. 2495, comma 2, cod. civ.. Grava sul creditore l’onere della prova circa la distribuzione dell’attivo sociale e la riscossione di una quota di esso in base al bilancio finale di liquidazione, trattandosi di elemento della fattispecie costitutiva del diritto azionato dal creditore nei confronti del socio”**.

RIFLESSIONI FINALI

Dalla lettura delle sentenze di merito e di legittimità appena esaminate ricaviamo che l'ex socio di una società di capitali, cancellata dal Registro Imprese, può legittimamente succedere e stare in giudizio in luogo della società solo se dal bilancio di liquidazione risulta che ha riscosso somme.

Per quanto attiene, invece, l'onere della prova evidenziamo che questo spetta alla parte che intende avvalersi di tale facoltà. Di conseguenza:

- i creditori sociali per obbligare l'ex socio al pagamento dovranno dimostrare che quest'ultimo ha tratto beneficio riscuotendo somme in sede di liquidazione;
- l'ex socio che vuole far valere la sua posizione in luogo della società cancellata dal Registro Imprese deve fornire la prova della successione nel rapporto processuale, indicando di aver riscosso somme dalla liquidazione societaria.

Concludendo osserviamo che dal punto di vista della legittimazione attiva e dell'interesse ad agire, l'estinzione della società a seguito della cancellazione dal Registro Imprese non consente in via automatica di proseguire nelle azioni di accertamento dei diritti in capo alla società.

A tal fine è necessario, come recentemente statuito anche dal Tribunale di Torino, I sezione nella sentenza n. 323/2023, che i soci si qualifichino espressamente quali successori della società estinta e della pretesa creditoria, presentando il bilancio finale di liquidazione, unitamente a ogni utile rappresentazione relativa agli atti in base ai quali subentrano nel diritto.

In definitiva, non è sufficiente affermare di essere successori, ma occorre dimostrare di essere subentrati nel diritto e di conseguenza nella legittimazione “**ad causam**”.

L'Approfondimento

Legge di bilancio 2024

PREMESSA

Come sempre accade, ogni anno si conclude con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale della legge di bilancio per l'anno seguente.

Quest'anno si chiama Legge n. 213 del 30/12/2023.

Essa contiene le seguenti principali previsioni:

- la riproposizione della rivalutazione di terreni e partecipazioni;
- la riduzione a € 70 del limite delle operazioni "tax free" nei confronti dei turisti extraUE;
- l'aumento dall'8% all'11% della ritenuta sui bonifici "parlanti" relativi ai lavori edili;
- il riconoscimento dell'ISCRO a regime dal 2024;
- applicazione dell'aliquota IVA ridotta del 10% al pellet fino al 29.2.2024;
- introduzione di una norma di interpretazione relativa all'esenzione [IMU](#) per gli immobili degli Enti non commerciali;
- proroga dei termini per l'efficacia delle delibere IMU 2023;
- estensione del bonus carburante imprese autotrasporto in c/terzi alle spese sostenute nel mese di luglio 2022.

Chiaramente, anche quest'anno, con l'approvazione nel primo ramo del Parlamento con il voto di fiducia, l'articolazione è composta da commi.

Vediamo allora il contenuto della legge di bilancio.

Fondo di garanzia mutui abitazione

Ai commi da 7 a 13 troviamo la proroga al 31.12.2024 del termine di cui all'articolo 64, comma 3, DL n. 73/2021 per la presentazione della domanda per usufruire dell'aumento all'80% della misura massima della garanzia concedibile dal Fondo garanzia "prima casa" di cui all'articolo 1, comma 48, lett. c), Legge n. 147/2013 per i finanziamenti superiori all'80% del prezzo d'acquisto dell'immobile (inclusivo degli oneri accessori) da parte delle giovani coppie o di nuclei familiari monogenitoriali con figli minori, conduttori di alloggi di proprietà di IACP, comunque denominati, nonché dei giovani che non hanno compiuto 36

anni di età. La norma era già stata oggetto di proroghe nel 2023 a mente del DL 51/2023 che aveva differito dal 30.6 al 30.9.2023 e dal DL 132/2023, dal 30.9 al 31.12.2023 dal DL n. 132/2023.

L'accesso al Fondo di garanzia è riservato ai soggetti con un ISEE non superiore a € 40.000. Per il 2024 c'è, però, l'introduzione tra le categorie aventi priorità per l'accesso al predetto fondo dei seguenti nuclei familiari:

- nuclei familiari che includono 3 figli di età inferiore a 21 anni con un ISEE non superiore a € 40.000;
- nuclei familiari che includono 4 figli di età inferiore a 21 anni con un ISEE non superiore a € 45.000;
- nuclei familiari che includono 5 o più figli di età inferiore a 21 anni con un ISEE non superiore a € 50.000.

Altra previsione è che per le domande di finanziamento con limite di finanziabilità (rapporto tra l'importo del finanziamento e il prezzo di acquisto dell'immobile comprensivo degli oneri accessori) superiore all'80%, presentate dal 31.1 al 31.12.2024, la garanzia del fondo è rilasciata nella misura massima:

- dell'80% sui finanziamenti concessi a nuclei familiari che includono 3 figli di età inferiore a 21 anni con un ISEE non superiore a € 40.000;
- dell'85% sui finanziamenti concessi ai nuclei familiari che includono 4 figli di età inferiore a 21 anni con un ISEE non superiore a € 45.000;
- del 90% sui finanziamenti concessi ai nuclei familiari che includono 5 o più figli di età inferiore a 21 anni con un ISEE non superiore a € 50.000.

Al contrario, non sono state prorogate le agevolazioni per l'acquisto della "prima casa" a favore degli under 36 con un ISEE non superiore a € 40.000, ossia l'esonero dall'imposta di registro e dalle imposte ipotecaria e catastale, ovvero il credito d'imposta per gli acquisti soggetti ad IVA (aliquota ridotta del 4%). A decorrere dall'1.1.2024 agli under 36 saranno applicabili le ordinarie agevolazioni previste in caso di acquisto della "prima casa".

Welfare aziendale

Ai commi 16 e 17 troviamo la previsione per il 2024 che, in deroga a quanto previsto dall'articolo 51, comma 3, TUIR in base al quale non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente il valore dei beni ceduti o dei servizi prestati se, complessivamente, di importo

non superiore a € 258.23 nel periodo d'imposta, non concorrono a formare il reddito, entro il limite complessivo di € 1.000:

- il valore dei beni ceduti o dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti;
- le somme erogate o rimborsate agli stessi lavoratori dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica, del gas naturale, delle spese per l'affitto della prima casa ovvero per gli interessi sul mutuo relativo alla prima casa.

Tale limite di € 1.000 è aumentato a € 2.000 per i lavoratori dipendenti con figli, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti, i figli adottivi o affidati, che si trovano nelle condizioni previste dall'art. 12, comma 2, TUIR (lavoratori con figli fiscalmente a carico).

Per beneficiare dell'aumento a € 2.000 il lavoratore dipendente deve dichiarare al datore di lavoro di avervi diritto indicando il codice fiscale dei figli.

Premi di produttività

Il comma 18 prevede per il 2024 la riduzione dal 10% al 5% dell'imposta sostitutiva applicabile, ai sensi dell'articolo 1, comma 182, Legge n. 208/2015, salva espressa rinuncia scritta del lavoratore, ai premi di risultato di ammontare variabile, la cui corresponsione è legata ad incrementi di produttività, di redditività, di qualità, di efficienza e di innovazione, nonché alle somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa, nel limite di € 3.000. Viene previsto un incremento di tale somma a € 4.000 se l'azienda coinvolge pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro con riferimento alle somme erogate in forza di contratti di secondo livello sottoscritti fino al 24.4.2017.

La previsione non riguarda tutti i soggetti, ma esclusivamente i percettori di reddito di lavoro dipendente del settore privato che, nell'anno precedente quello di percezione, hanno avuto un compenso non superiore a € 80.000.

Canone RAI

Il comma 19 prevede per il 2024 la riduzione da € 90 a € 70 del canone RAI per uso privato.

Modifiche aliquote IVA

Al comma 45, intervenendo sulla Tabella A, Parte II-bis, DPR n. 633/72 nella quale sono elencati i beni soggetti all'aliquota IVA ridotta del 5%, è confermata la soppressione del:

- n. 1-quinquies) relativo a *"prodotti assorbenti e tamponi per la protezione dell'igiene femminile coppette mestruali"*. Questi prodotti sono ora inseriti nella Tabella A, Parte III, DPR n. 633/72 con il nuovo n. 114-bis) e sono pertanto soggetti all'aliquota IVA ridotta del 10%;
- n. 1-sexies) relativo a:
 - "latte in polvere o liquido per l'alimentazione dei lattanti o dei bambini nella prima infanzia, condizionato per la vendita al minuto;
 - preparazioni alimentari di farine, semole, semolini, amidi, fecole o estratti di malto per l'alimentazione dei lattanti o dei bambini, condizionate per la vendita al minuto (codice NC1901 10 00);
 - pannolini per bambini;
 - seggiolini per bambini da installare negli autoveicoli".

L'abrogazione dell'assoggettamento al 5% vede l'introduzione nella parte terza fra i prodotti soggetti all'IVA 10% dei seguenti prodotti:

- latte in polvere o liquido per l'alimentazione dei lattanti o dei bambini nella prima infanzia, condizionato per la vendita al minuto;
- estratti di malto;
- preparazioni per l'alimentazione dei fanciulli, per usi dietetici o di cucina, a base di farine, semolini, amidi, fecole o estratti di malto, anche addizionate di cacao in misura inferiore al 50 % in peso (v.d. ex 19.02);
- i pannolini per bambini sono soggetti all'aliquota IVA ridotta del 10%.

Non si sa se è una dimenticanza o una volontà, ma nulla è disposto per i seggiolini per bambini da installare negli autoveicoli, i quali non saranno interessati da aliquote ridotte, ma soggiaceranno al 22% ordinario.

Al comma 46 troviamo l'estensione ai mesi di gennaio e febbraio 2024 della riduzione dal 22% al 10% dell'aliquota IVA applicabile al pellet di cui al n. 98, Tabella A, Parte III, DPR n. 633/72 prevista dall'articolo 1, comma 73, Legge n. 197/2022, Finanziaria 2023.

Rivalutazione di terreni e partecipazioni

Nei commi 52 e 53 viene riproposta la possibilità di rivalutare il costo di acquisto di:

- terreni edificabili e agricoli posseduti a titolo di proprietà, usufrutto, superficie ed enfiteusi;
- partecipazioni possedute a titolo di proprietà o di usufrutto, sia negoziate che non negoziate nei mercati regolamentati o sistemi multilaterali di negoziazione.

Come sempre la data di riferimento del possesso sia dei terreni che delle partecipazioni è il 1° gennaio 2024.

La rivalutazione può essere fatta solo dalle persone fisiche e dai soggetti ad esse equiparati (società semplici, associazioni professionali, ed enti non commerciali).

Il termine del 30.6.2024 è previsto per:

- la redazione e l'asseverazione della perizia di stima;
- il versamento dell'imposta sostitutiva.

L'imposta sostitutiva sarà pari al 16% dell'importo di perizia e potrà essere versata:

- in unica soluzione;
- in massimo 3 rate annuali di pari importo; in questo caso sulla 2^a e 3^a rata sono dovuti gli interessi al tasso del 3% annuo.

Locazioni brevi

Il comma 63 interviene nell'imposizione sostitutiva delle locazioni brevi di più unità abitative. Infatti, le locazioni brevi assoggettate a cedolare secca sono assoggettate alle seguenti aliquote:

- 1° immobile: 21%;
- immobili successivi: 26%

Sintetizzando possiamo che la novella:

- interviene esclusivamente sulle locazioni brevi, lasciando inalterato il dettato normativo relativo alle "altre" locazioni dove, in caso di opzione per la cedolare secca, continua a trovare applicazione l'aliquota del 21% per tutti gli immobili locati;
- dispone l'aumento dell'aliquota al 26% soltanto in caso di locazione di almeno 2 appartamenti; conseguentemente in caso di locazione breve di un solo appartamento, rimane applicabile l'aliquota del 21%;
- in presenza di più immobili concessi in locazione breve con applicazione della cedolare secca, consente al contribuente di scegliere liberamente a quale immobile applicare l'aliquota del 21% e tale scelta va effettuata nel mod. REDDITI.

Tassazione plusvalenze su immobili

Ai commi da 64 a 66 il Legislatore ha voluto porre un paletto alla potenziale elusione fiscale per tutti quei soggetti che hanno effettuato degli interventi agevolati al 110% e

contemporaneamente beneficiato dello sconto in fattura o della cessione del credito d'imposta e che intendono cedere tali fabbricati.

La cessione effettuata nei 10 anni successivi all'ultimazione dei lavori vede la totale (per i primi 5 anni) o la parziale (per i rimanenti 5 anni) indeducibilità dei costi sostenuti.

Si rimanda all'altro contributo inserito nel presente quaderno per l'analisi più puntuale.

Chi, invece, ha eseguito i lavori beneficiando della detrazione del 110% nella propria dichiarazione dei redditi, non è interessato alla limitazione della detrazione.

Allo stesso modo non sono coinvolte nella norma antielusiva i bonus minori.

IMU di Enti non commerciali

Partiamo dall'articolo 1, comma 759, lett. g), Legge n. 160/2019, rammentando che essa dispone l'esenzione IMU degli immobili posseduti e utilizzati dagli Enti non commerciali di cui all'articolo 7, comma 1, lett. i), D.Lgs. n. 504/92 (norma che richiama l'articolo 73, comma 1, lett. c, TUIR) qualora destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella citata lett. i), ossia attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché attività di cui all'art. 16, lett. a), Legge n. 222/85.

Il comma 71 interviene prevedendo che, al fine di individuare l'ambito di applicazione dell'esenzione, viene disposto che la citata lett. g) sia interpretata nel senso che:

- gli immobili si intendono posseduti anche nel caso in cui sono concessi in comodato a uno dei predetti Enti di cui all'art. 73, comma 1, lett. c), TUIR funzionalmente o strutturalmente collegato al concedente. Ciò a condizione che il comodatario svolga nell'immobile esclusivamente le attività previste dal citato art. 7, comma 1, lett. i) con modalità non commerciali;
- gli immobili si intendono utilizzati quando sono strumentali alle destinazioni di cui al citato articolo 7, comma 1, lett. i) anche in assenza di esercizio attuale delle attività stesse, purché essa non determini la cessazione definitiva della strumentalità.

Sanatoria pubblicazione delibere IMU

Con i commi 72 e 73 viene previsto che, in deroga all'ordinario termine di approvazione e pubblicazione delle delibere e dei regolamenti IMU di cui all'art. 13, comma 15-ter, DL n. 201/2011, soltanto per il 2023, i predetti atti si considerano tempestivamente pubblicati e

pertanto applicabili per il 2023 anche se inseriti nel portale del Federalismo fiscale entro il 30.11.2023 e pubblicati sul portale stesso entro il 15.1.2024.

Per sanare eventuale minor imposta versata nel 2023, il Legislatore ha previsto che, qualora l'IMU dovuta a seguito della pubblicazione delle delibere entro il 15/1/2024 sia maggiore rispetto a quella versata entro il 18.12.2023 il differenziale a debito vada versato entro il 29.2.2024 senza applicazione di sanzioni ed interessi.

Diversamente, qualora nel 2023 si sia versato più del dovuto per effetto delle nuove aliquote, il rimborso del credito seguirà le regole ordinarie.

Pubblicazione delibere IMU

Il comma 74 precisa, sempre in tema di tributi locali che a decorrere dal 2024, con riferimento ai termini di inserimento (entro il 14.10) e di pubblicazione (entro il 28.10) delle delibere comunali sul portale del Federalismo fiscale, nel caso in cui le predette date cadano di sabato o di giorno festivo, tali termini siano prorogati al primo giorno non festivo successivo.

Cessione a turisti extra-UE

Ricordiamo che la disciplina IVA relativa alle cessioni di beni effettuate nei confronti di turisti extraUE "privati" contenuta nell'art. 38-quater, DPR n. 633/72 dispone che detti soggetti possono acquistare beni in Italia senza applicazione dell'IVA ovvero con diritto di chiedere il rimborso dell'IVA assolta, a condizione che:

- il turista sia un soggetto "privato" domiciliato o residente in uno Stato extraUE;
- i beni acquistati siano destinati all'uso personale o familiare;
- i beni siano trasportati fuori dall'UE entro il terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Nella formulazione vigente, l'articolo 38-quater dispone che la non imponibilità trova applicazione con riferimento agli acquisti di importo complessivo superiore a € 154,94 (IVA compresa).

Il comma 77 interviene prevedendo:

- la riduzione a € 70 del predetto limite;
- stabilendo che il nuovo limite si applichi alle cessioni poste in essere dal 1.2.2024.

Rideterminazione delle rimanenze

Con i commi da 78 a 85 viene prevista la possibilità di "regolarizzare" il magazzino. Ciò può avvenire con la riduzione o con incremento di quello di riferimento. È sicuramente una opportunità molto importante in quanto permette di avere benefici anche nelle valutazioni ISA.

La norma consente, però, la rideterminazione non per tutte le fattispecie. Infatti ne rimangono escluse le opere ultrannuali (cantieri ultrannuali).

Vediamo, allora, nel dettaglio le previsioni.

Soggetti interessati

Sono interessati alla disposizione in esame gli esercenti attività d'impresa che ai fini della redazione del bilancio non adottano i Principi contabili internazionali.

Quali rimanenze

Possono essere oggetto di "adeguamento" le esistenze iniziali di prodotti finiti, merci, materie prime e sussidiarie, semilavorati (ex art. 92, TUIR) relative al periodo d'imposta in corso al 30.9.2023. Quindi si tratta, per i soggetti con esercizio solare, delle rimanenze al 1/1/2023.

Come sopra accennato non sono coinvolte nella regolarizzazione le esistenze iniziali relative alle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale (di cui all'art. 93, TUIR).

Modalità adeguamento

La regolarizzazione delle rimanenze iniziali può essere effettuata con:

1. **eliminazione** delle esistenze iniziali. Ricordiamo che in occasione della precedente analoga disposizione, la Circolare 1.6.2000, n. 115/E il Ministero delle Finanze aveva chiarito che l'eliminazione può essere totale ovvero parziale (comportando di fatto, in tale ultimo caso, una riduzione delle esistenze iniziali);
2. **iscrizione** di esistenze iniziali in precedenza omesse.

Dal punto di vista formale, l'adeguamento va "riportato" nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2023, quindi REDDITI 2024.

Vediamo ora nel dettaglio come si deve operare nelle due fattispecie sopra descritte.

La necessità di eliminare delle rimanenze è correlata, solitamente, a comportamenti volti a far emergere un utile fittizio ovvero ad occultare vendite non contabilizzate.

In tal caso si procede all'eliminazione di quantità e valori superiori a quelli effettivi.

La regolarizzazione prevede due versamenti:

- non avendo dichiarato i ricavi ed avendo aumentato le rimanenze, il primo tributo da quantificare è l'IVA che sarà determinata in base all'aliquota media 2023, applicata sul valore eliminato, corretto da un coefficiente di maggiorazione stabilito, per le diverse attività, con un apposito Decreto. Il "correttivo" corrisponderebbe al "ricarico" sul prezzo di acquisto delle materie o delle merci. L'aliquota media, tenendo conto dell'esistenza di operazioni non soggette ad IVA ovvero soggette a regimi speciali, è così individuata:

$\frac{\text{IVA relativa alle operazioni al netto di quella riferita alla cessione di beni ammortizzabili}}{\text{volume d'affari}}$

- dell'imposta sostitutiva ai fini delle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) e dell'IRAP, in misura pari al 18%, applicata alla differenza tra l'ammontare calcolato ai fini IVA e il valore delle esistenze iniziali eliminato. Sostanzialmente, il 18% sarà calcolato sul "ricarico" individuato dal decreto.

Nel caso di iscrizione di rimanenze, si tratta di beni presenti al 31.12.2022, ma non inseriti nella lista del magazzino. Secondo quanto precisato nella citata Circolare n. 115/E non è consentita l'iscrizione di valori precedentemente sottostimati in quanto configurerebbe una "mera rivalutazione". Quindi è necessario che si incrementi di beni non indicati o di quantità di beni già esposti nella lista delle rimanenze, ma indicati in una quantità inferiore alla reale. In questo caso non avendo omesso corrispettivi, ma solamente le rimanenze, non è dovuta IVA e, per la regolarizzazione, è richiesto il versamento dell'imposta sostitutiva del 18% sul valore iscritto.

Versamento del dovuto

L'IVA e l'imposta sostitutiva vanno versate in 2 rate di pari importo entro i seguenti termini.

- I^a rata: entro il termine di versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta 2023;
- II^a rata: Entro il termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta 2024.

Ricordiamo che il mancato pagamento dell'IVA e dell'imposta sostitutiva non comporta la decadenza dai benefici, ma consente all'Agenzia delle Entrate l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme non pagate nonché di quelle ancora da pagare, maggiorate dei relativi interessi e sanzioni.

Trattandosi di imposte, quanto pagato per la regolarizzazione non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Effetti della regolarizzazione

L'adeguamento delle rimanenze iniziali 2023 "non rileva ai fini sanzionatori di alcun genere", ma la normativa precisa altresì che i nuovi valori:

- sono riconosciuti, a decorrere dal 2023, ai fini sia civilistici che fiscali;
- non possono essere tenuti in considerazione dall'Amministrazione finanziaria ai fini dell'accertamento relativo a periodi d'imposta precedenti il 2023.

Vale ricordare che la Circolare n. 115/E aveva chiarito che il valore dell'adeguamento non è utilizzabile ai fini dell'accertamento di precedenti periodi d'imposta limitatamente ai beni oggetto di regolarizzazione, ferma restando la possibilità di espletamento dello stesso in relazione ad altre componenti di reddito.

Inoltre, l'adeguamento non ha rilevanza sui PVC consegnati e sugli accertamenti notificati fino alla data di entrata in vigore della Finanziaria 2024, cioè fino al 1.1.2024.

Verifica aggiornamenti catastali

I commi 86 e 87 toccano nuovamente gli interventi edilizi. Infatti, l'attuale normativa prevede l'aggiornamento delle rendite catastali a seguito di interventi che implicano variazioni nella consistenza dell'unità immobiliare oggetto dei lavori. È richiesta la presentazione della "Dichiarazione di variazione dello stato dei beni" ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, DM n. 701/94, la cui finalità è quella di consentire l'aggiornamento dei dati catastali con la situazione di fatto.

Con particolare riferimento agli immobili oggetto di interventi di cui all'art. 119, DL n. 34/2020, l'Agenzia delle Entrate verificherà, *"sulla base di specifiche liste selettive elaborate con l'utilizzo delle moderne tecnologie di interoperabilità e analisi delle banche dati"*, l'assolvimento di tale adempimento, anche ai fini degli eventuali effetti sulla rendita dell'immobile presente in atti nel catasto dei fabbricati.

Nei casi in cui la Dichiarazione di variazione dello stato dei beni non risulti presentata, l'Agenzia invierà al contribuente un'apposita comunicazione.

Ritenute bonifici edili

Con il comma 88, il Legislatore ha aumentato dall'8% all'11% della ritenuta che banche e Poste sono tenute ad operare all'atto dell'accreditamento dei bonifici relativi a spese per le quali l'ordinante intende beneficiare della detrazione per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio o di risparmio energetico.

L'aumento non è immediato, ma decorre dall'1.3.2024.

Ritenuta agenti assicurazione

I commi 89 e 90 introducono una modifica all'art. 25-bis, comma 5, DPR n. 600/73, con la soppressione dell'esenzione dall'applicazione della ritenuta a titolo d'acconto per le provvigioni percepite dagli agenti di assicurazione per le prestazioni rese direttamente alle imprese di assicurazione, dai mediatori di assicurazione per i loro rapporti con le imprese di assicurazione e con gli agenti generali delle imprese di assicurazioni pubbliche o loro controllate che rendono prestazioni direttamente alle imprese di assicurazione in regime di reciproca esclusiva.

Pertanto, anche per tali provvigioni, dall'1.4.2024, è applicabile la ritenuta a titolo d'acconto del 23% sulla base imponibile pari al 50% (ovvero 20% se l'intermediario comunica al committente, preponente o mandante di avvalersi in via continuativa di dipendenti o terzi).

IVIE e IVAFE

Il comma 91 modifica dell'articolo 19, del DL n. 201/2011 prevedendo:

- l'aumento dallo 0,76% all'1,06% dell'aliquota relativa all'IVIE;
- la fissazione nella misura del 4‰ annuo del valore effettivo dei prodotti finanziari dell'aliquota relativa all'IVAFA qualora gli stessi siano detenuti in Stati o territori con regime fiscale privilegiato individuati dal DM 4.5.99.

Diritti di godimento

Con il comma 92 ed in particolare alle lettere a) e b) viene previsto che tra i redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lett. h), TUIR, in aggiunta ai redditi derivanti dalla concessione

in usufrutto su immobili, sono ricompresi anche quelli derivanti dalla costituzione degli "altri diritti reali di godimento".

Cessione metalli preziosi

La lettera c) del comma 92 modificando l'articolo 68, comma 7, lett. d), TUIR prevede che la plusvalenza derivante dalla cessione di metalli preziosi, in mancanza della documentazione del prezzo d'acquisto, è pari al 100% (in luogo del previgente 25%) del corrispettivo della cessione.

Immatricolazione veicoli

Il comma 93 estende ai veicoli introdotti in Italia provenienti dalla Repubblica di San Marino e dalla Città del Vaticano, della disposizione di cui all'articolo 1, commi 9 e 9-bis, DL n. 262/2001 applicabile ai veicoli oggetto di acquisto intraUE, per i quali, ai fini della relativa immatricolazione o successiva voltura l'acquirente italiano è tenuto ad allegare alla relativa richiesta una copia del mod. F24 Elide riferito al versamento dell'IVA in occasione della prima cessione interna.

Compensazioni

I commi 94, lett. a), 96 e 97 integrano dell'articolo 37, comma 49-bis, DL n. 223/2006, prevedendo che dall'1.7.2024 anche ai fini dell'utilizzo in compensazione tramite mod. F24 dei crediti previdenziali sussiste l'obbligo di utilizzare esclusivamente i servizi telematici forniti dall'Agenzia delle Entrate. L'utilizzo è consentito a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emerge il credito.

Inoltre, con l'introduzione all'articolo 17, D.Lgs. n. 241/97:

- del nuovo comma 1-bis, è stabilito che la compensazione dei crediti INPS di qualsiasi importo va effettuata a decorrere dai seguenti momenti, differenziati a seconda del soggetto.

SOGGETTO	DECORRENZA UTILIZZO COMPENSAZIONE CREDITI INPS
Datore di lavoro non agricolo	<ul style="list-style-type: none">• Dal 15° giorno successivo a quello di scadenza del termine mensile per la trasmissione telematica dei dati retributivi e delle informazioni necessarie per il calcolo dei

	<p>contributi da cui il credito emerge ovvero dal 15° giorno successivo alla relativa presentazione (se tardiva); ovvero</p> <ul style="list-style-type: none"> dalla data di notifica delle note di rettifica passive.
<p>Datore di lavoro agricolo che versa la contribuzione agricola unificata per la manodopera agricola</p>	<p>Dalla data di scadenza del versamento relativo alla dichiarazione di manodopera agricola da cui il credito emerge.</p>
<p>Lavoratore autonomo iscritto alla Gestione IVS artigiani e commercianti / Gestione separata INPS</p>	<p>Dal 10° giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi da cui il credito emerge.</p>

Merita evidenziare che la compensazione è esclusa per le aziende committenti relativamente ai compensi assoggettati a contribuzione alla Gestione separata;

- del nuovo comma 1-ter, è stabilito che la compensazione dei crediti INAIL, di qualsiasi importo, può essere effettuata a condizione che i crediti certi, liquidi ed esigibili siano registrati negli archivi dell'Istituto.

Iscrizioni a ruolo

I commi 94, lett. b) e 96 introducono il nuovo comma 49-quinquies all'articolo 37, DL n. 223/2006, il quale prevede dall'1.7.2024 l'esclusione della possibilità di compensazione nel mod. F24 dei crediti tributari o contributivi in presenza di iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori o accertamenti esecutivi affidati all'Agente della riscossione per importi complessivamente superiori a € 100.000 per i quali:

- i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti;

ovvero

- non siano in essere provvedimenti di sospensione.

Chiaramente, l'impossibilità di compensazione viene meno a seguito dalla completa rimozione delle violazioni contestate.

Cessazione partita IVA

Il comma 99 introduce il nuovo comma 15-bis.3 all'art. 35, DPR n. 633/72 prevedendo l'estensione dell'operatività del comma 15-bis.2 anche in caso di notifica da parte dell'Ufficio di un Provvedimento che accerta la sussistenza dei presupposti per la cessazione della partita IVA, in relazione al periodo di attività, di cui ai commi 15-bis e 15-bis.1 (in mancanza di effettivo esercizio dell'attività e inadempimento degli adempimenti fiscali, al sussistere di specifici profili di rischio) nei confronti dei contribuenti che nei 12 mesi precedenti hanno comunicato la cessazione dell'attività.

Anche in tal caso, pertanto, la partita IVA può essere successivamente richiesta dal medesimo soggetto, come imprenditore individuale, lavoratore autonomo o rappresentante legale di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, costituiti successivamente al Provvedimento di cessazione della partita IVA, solo previo rilascio di polizza fideiussoria o fideiussione bancaria per la durata di 3 anni dalla data del rilascio e per un importo non inferiore a € 50.000.

È comunque prevista l'applicazione della sanzione pari a € 3.000 ex articolo 11, comma 7-quater, D.Lgs. n. 471/97.

Assicurazione catastrofi

I commi da 101 a 111 prevedono l'obbligo per le imprese, con sede legale in Italia o con sede legale all'estero ma con stabile organizzazione in Italia, tenute all'iscrizione nel Registro Imprese, di stipulare entro il 31.12.2024 contratti assicurativi a copertura dei danni ai beni di cui all'art. 2424, comma 1, C.c. Sezione Attivo, voce B-II, n. 1, 2 e 3 (terreni e fabbricati, impianti e macchinari, attrezzature industriali e commerciali), cagionati da calamità naturali ed eventi catastrofali quali sismi, alluvioni, frane, inondazioni o esondazioni.

Una previsione particolare della norma è che del mancato rispetto dell'obbligo assicurativo si deve tener conto "nell'assegnazione di contributi, sovvenzioni o agevolazioni di carattere finanziario a valere su risorse pubbliche, anche con riferimento a quelle previste in occasione di eventi calamitosi e catastrofali".

Non possono contrarre l'assicurazione le imprese i cui immobili risultino gravati da abuso edilizio o costruiti in carenza delle autorizzazioni previste, ovvero gravati da abuso sorto successivamente alla data di costruzione. Le imprese di assicurazione possono offrire la

copertura in esame sia assumendo direttamente l'intero rischio sia in coassicurazione sia in forma consortile mediante una pluralità di imprese.

I.S.C.R.O.

I commi da 142 a 155 rendono definitiva, a partire dal 2024, l'indennità straordinaria di continuità reddituale e operativa (ISCRO), a favore dei soggetti iscritti alla Gestione separata INPS esercenti attività di lavoro autonomo ex art. 53, comma 1, TUIR. In particolare i predetti soggetti devono rispettare i seguenti requisiti:

1. non essere titolari di trattamento pensionistico diretto e non essere assicurati presso altre forme previdenziali obbligatorie;
2. non essere beneficiari di Assegno di inclusione di cui al DL n. 48/2023;

I requisiti dei punti 1 e 2 devono essere mantenuti anche durante la percezione dell'indennità;

3. aver prodotto un reddito di lavoro autonomo, nell'anno precedente alla presentazione della domanda, inferiore al 70% della media dei redditi da lavoro autonomo conseguiti nei 2 anni precedenti all'anno precedente alla presentazione della domanda;
4. aver dichiarato, nell'anno precedente alla presentazione della domanda, un reddito non superiore a € 12.000, annualmente rivalutato sulla base della variazione dell'indice ISTAT rispetto all'anno precedente;
5. essere in regola con la contribuzione previdenziale obbligatoria;
6. essere titolari di partita IVA attiva da almeno 3 anni, alla data di presentazione della domanda, per l'attività che ha dato titolo all'iscrizione alla gestione previdenziale in corso.

Entro il 31 ottobre di ciascun anno di fruizione, va presentata apposita domanda all'INPS con modalità telematiche. L'indennità è pari al 25%, su base semestrale, della media dei redditi da lavoro autonomo dichiarati nei 2 anni precedenti all'anno precedente alla presentazione della domanda. La stessa è erogata per 6 mensilità, non comporta accredito di contribuzione figurativa e non può superare € 800 mensili ed essere inferiore a € 250 mensili.

A copertura dei costi per il pagamento delle indennità è previsto un aumento dal 2024 dello 0,35% dell'aliquota contributiva per i soggetti iscritti alla Gestione separata INPS esercenti attività di lavoro autonomo (l'aliquota sarà pertanto pari al 26,07%).

ISEE

Con i commi da 183 a 185 viene previsto che nella determinazione dell'ISEE, fino al valore complessivo di € 50.000, l'esclusione:

- dei titoli di Stato di cui all'art. 3, DPR n. 398/2003;
- dei prodotti finanziari di raccolta del risparmio con obbligo di rimborso assistito dalla garanzia dello Stato.

Sabatini

Con il comma 256 viene rifinanziata con 100 milioni di euro al Sabatini-ter, al fine di assicurare continuità alle misure di sostegno agli investimenti produttivi delle micro, piccole e medie imprese.

Bonus carburante autotrasporto

I commi 296 e 297 prevedono l'estensione alle spese sostenute nel mese di luglio 2022 del contributo di cui all'articolo 14, comma 1, lett. a), terzo periodo, DL n. 144/2022, c.d. "Decreto Aiuti-ter" (nel limite massimo di € 20 milioni), riconosciuto sotto forma di credito d'imposta, nella misura massima del 12% della spesa sostenuta a favore delle imprese:

- esercenti l'attività di trasporto merci con veicoli di massa massima complessiva pari o superiore a 7,5 t;
- iscritte nell'Albo autotrasportatori di beni per c/terzi di cui all'articolo 24-ter, comma 2, lett. a), n. 1, D.Lgs n. 504/95.

Considerata l'espressa non applicazione del comma 1-bis del citato articolo 14 ne consegue che il bonus:

- è utilizzabile in compensazione tramite il mod. F24 ed operano i seguenti limiti:
 - € 2.000.000 annui per l'utilizzo in compensazione dei crediti ex articolo 34, Legge n. 388/2000;
 - € 250.000 annui previsto per i crediti da indicare nel quadro RU del mod. REDDITI ex articolo 1, comma 53, Legge n. 244/2007;
- è tassato ai fini delle imposte sul reddito e dell'IRAP;
- rileva ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi o componenti negativi ex articoli 61 e 109, comma 5, TUIR;
- non è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi.

Conclusioni

Gli interventi, come si può vedere, sono molteplici e coinvolgono vari operatori. Tutti si aspettavano di più, ma come è stato sempre ribadito, le risorse disponibili erano molto poche ed anche quest'anno la manovra è parzialmente in deficit, incrementando il già esorbitante debito pubblico

L'Approfondimento

Le novità della Legge di Bilancio 2024 con riferimento agli immobili

PREMESSA

Con l'approvazione della Legge 213/2023 (c.d. Legge di Bilancio 2024) sono state confermate, eccetto alcune modifiche, le novità previste dal Disegno di Legge relative alla tassazione:

- dei redditi derivanti dalle "locazioni brevi" in presenza di più di 1 immobile, per i quali il contribuente ha scelto l'assoggettamento alla cedolare secca. Al ricorrere di tale condizione, viene previsto l'innalzamento dell'aliquota della cedolare secca dal 21% al 26% per gli immobili locati oltre il primo e non oltre il quarto;
- della plusvalenza conseguita da una persona fisica "privata" a seguito della cessione di un immobile "non prima casa" per il quale sono stati eseguiti i lavori edili con detrazione al 110%.

Restano escluse dalla nuova disciplina fiscale le cessioni di immobili acquisiti per successione e quelli che sono stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei 10 anni antecedenti alla cessione (la maggior parte del periodo, se inferiore a 10 anni).

Si illustrano, di seguito, le novità riportate in premessa.

LOCAZIONI BREVI CON CEDOLARE SECCA AL 26%

Con l'introduzione dell'articolo 1, comma 63, Legge 213/2023, viene modificata la norma di cui all'articolo 4, D.L. 50/2017, che disciplina le c.d. "locazioni brevi" (di durata non superiore a 30 giorni) assoggettate a cedolare secca, per le quali viene disposto l'aumento dell'aliquota fiscale dal 21% al 26%, per l'immobile successivo al primo, a partire dalle locazioni effettuate dal 01.01.2024.

In particolare, in base alla nuova formulazione dell'articolo 4, D.L. 50/2017, è previsto che *"ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve si applicano le disposizioni dell'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23, con l'aliquota del 26 per cento in caso di opzione per l'imposta sostitutiva nella forma della cedolare secca. L'aliquota di cui al primo*

periodo è ridotta al 21 per cento per i redditi derivanti dai contratti di locazione breve relativi ad una unità immobiliare individuata dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi".

Rispetto alla precedente formulazione, è evidente che, in presenza di più immobili locati, la maggior aliquota del 26% trova applicazione con riferimento ai canoni relativi all'immobile successivo al primo, fermo restando che il regime in esame è ammesso per la locazione breve di non più di 4 appartamenti.

Merita evidenziare che la norma in commento:

- interviene esclusivamente sulle locazioni brevi; pertanto, per le altre locazioni (diverse dalle brevi), in caso di opzione per la cedolare secca, continua a trovare applicazione l'aliquota del 21%, per tutti gli immobili locati;
- dispone l'aumento dell'aliquota al 26% soltanto in caso di locazione di almeno 2 immobili; pertanto, in caso di locazione breve di un solo immobile, rimane applicabile l'aliquota del 21%;
- in presenza di più immobili concessi in locazione breve con applicazione della cedolare secca, consente al contribuente di scegliere liberamente a quale immobile applicare l'aliquota del 21%.

Di seguito, una tabella riassuntiva.

NUMERO IMMOBILI	TASSAZIONE
1	21%
2	21% il primo 26% il secondo **
3	21% il primo 26% il secondo e terzo **
4	21% il primo 26% il secondo, terzo e quarto **

** a discrezione del titolare su quale immobile applicare l'aliquota del 21%

RITENUTA OPERATA DAGLI INTERMEDIARI

La ritenuta operata dagli intermediari immobiliari e dai soggetti che gestiscono i portali telematici, in caso di incasso o intervento nel pagamento dei canoni o corrispettivi relativi ai suddetti contratti di locazione breve, rimane invariata nella misura del 21%.

È, altresì, confermata la modifica del comma 5 di cui all'articolo 4, a seguito della quale è disposto che la predetta ritenuta si considera a titolo di acconto.

Inoltre, al fine di adeguare l'ordinamento tributario nazionale alla sentenza della Corte di Giustizia UE 22.12.2022, causa C-83/21 "*Airbnb*", è confermata la modifica dell'articolo 4, comma 5-bis, D.L. 50/2017, riguardante i soggetti non residenti che, mediante la gestione di portali telematici, oltre a mettere in contatto i consumatori finali alla ricerca di un immobile con i locatori, incassano i relativi canoni o corrispettivi ovvero intervengono nel pagamento degli stessi.

Fermo restando che i predetti soggetti sono tenuti ad operare, in qualità di sostituti d'imposta, la ritenuta nella misura del 21% sull'ammontare dei canoni o corrispettivi all'atto del versamento degli stessi al beneficiario, è ora disposto che, per il versamento e la certificazione delle ritenute operate tramite Modello 770:

- il soggetto extra-UE con una stabile organizzazione in Italia ovvero in uno Stato UE adempie i predetti obblighi tramite la stabile organizzazione;
- il soggetto extra-UE privo di stabile organizzazione in uno Stato UE adempie gli obblighi in esame tramite un rappresentante fiscale. Resta fermo che, in assenza di nomina del rappresentante fiscale, i soggetti residenti, che appartengono al gruppo del soggetto non residente senza stabile organizzazione, sono solidalmente responsabili con questi ultimi per l'effettuazione o il versamento della ritenuta sull'ammontare dei canoni o corrispettivi incassati relativi ai contratti di locazione breve;
- il soggetto UE con una stabile organizzazione in Italia adempie i predetti obblighi tramite la stabile organizzazione;
- il soggetto UE privo di stabile organizzazione in Italia può adempiere gli obblighi in esame direttamente ovvero tramite un rappresentante fiscale.

CESSIONI IMMOBILI CON LAVORI SUPERBONUS 110%

Secondo la norma previgente di cui all'articolo 67, comma 1, lett. b), TUIR, in caso di cessione di immobili da parte di un "privato", costituiscono redditi diversi *"le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante"*.

Pertanto, in base alla lett. b), il soggetto "privato" che cede un immobile può conseguire una plusvalenza tassabile qualora:

- la cessione sia realizzata nel quinquennio rispetto all'acquisto/costruzione/donazione dell'immobile ceduto;
- la cessione abbia ad oggetto terreni edificabili.

La plusvalenza non si consegue qualora:

- la cessione sia realizzata dopo 5 anni dall'acquisto/costruzione/donazione;
- l'immobile ceduto sia stato acquisito per successione oppure adibito ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte del periodo compreso tra l'acquisto/costruzione e la cessione.

Ora, con i commi da 64 a 66, Legge 213/2023, viene modificato il comma 1 dell'articolo 67 ovvero si inserisce un'integrazione ai sensi della quale la lett. b), sopra riportata, trova applicazione *"al di fuori delle ipotesi"* di cui alla nuova lett. b-bis), con la quale è disposto che costituiscono redditi diversi *"le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili, in relazione ai quali il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito gli interventi agevolati di cui all'articolo 119 del ... [DL n. 34/2020] ... che si siano conclusi da non più di dieci anni all'atto della cessione, esclusi gli immobili acquisiti per successione e quelli che siano stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei dieci anni antecedenti alla cessione o, qualora tra la data*

di acquisto o di costruzione e la cessione sia decorso un periodo inferiore a dieci anni, per la maggior parte di tale periodo".

Viene individuata, pertanto, una nuova "categoria" di immobili passibili di generare plusvalori fiscalmente rilevanti, ovvero sia gli immobili oggetto di interventi agevolati con la detrazione del Superbonus 110%, di cui all'articolo 119, D.L. 34/2020, terminati da non più di 10 anni all'atto della cessione.

Sono espressamente esclusi gli immobili:

- acquisiti per successione;
- adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte del decennio (10 anni) ovvero per la maggior parte del periodo (10 anni) antecedente la cessione.

Di seguito, una tabella riassuntiva.

N° ANNI DA FINE LAVORI	POSSESSO	PLUSVALENZA
FINO A 10	Abitazione principale cedente o familiari	NO
	NO abitazione principale	SI
	Acquisito per successione	NO
OLTRE 10	Qualsiasi	NO

Ciò detto, si deve tener conto altresì della nuova modalità di determinazione della relativa plusvalenza, in applicazione di quanto stabilito dal successivo articolo 68, comma 1, TUIR.

Secondo la normativa previgente, *"le plusvalenze di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 67 sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo"*.

Con l'aggiunta della nuova lett. b-bis), la modalità di determinazione della plusvalenza conseguita trova, ora, applicazione anche alla nuova fattispecie. Tuttavia, il Legislatore ha introdotto una specifica disposizione in base alla quale *"ai fini della determinazione dei costi*

inerenti al bene, nel caso in cui gli interventi agevolati ai sensi dell'articolo 119 ... si siano conclusi da non più di cinque anni all'atto della cessione, non si tiene conto delle spese relative a tali interventi, qualora si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110 per cento e siano state esercitate le opzioni di cui all'articolo 121, comma 1, lettere a) e b) ... Nel caso in cui gli interventi agevolati si siano conclusi da più di cinque anni all'atto della cessione, nella determinazione dei costi inerenti al bene si tiene conto del 50 per cento di tali spese, qualora si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110 per cento e siano state esercitate le opzioni di cui al periodo precedente. Per i medesimi immobili di cui alla lettera b-bis) ... acquisiti o costruiti, alla data della cessione, da oltre cinque anni, il prezzo di acquisto o il costo di costruzione, determinato ai sensi dei periodi precedenti, è rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati".

Con riferimento agli immobili che sono stati oggetto degli interventi di cui all'articolo 119, D.L. 34/2020 (superbonus 110%), viene, pertanto, disposto che tra i "costi inerenti al bene" ceduto non vanno incluse le spese sostenute per i predetti interventi se:

- i lavori sono stati conclusi da meno di 5 anni;
- il contribuente ha fruito della detrazione del 110% ed abbia optato per lo sconto in fattura o la cessione del credito di cui all'articolo 121, D.L. 34/2020.

Sul punto nella Relazione Illustrativa è precisato che "*non concorrono al computo dei costi inerenti al bene quelli relativi agli interventi che danno diritto al Superbonus agevolati nella misura del 110 per cento per i quali il beneficiario abbia esercitato le opzioni di cessione del credito o sconto in fattura praticato dal fornitore*". Conseguentemente, nel caso in cui il contribuente abbia scelto di beneficiare della detrazione del 110% direttamente in dichiarazione dei redditi è possibile sostenere che non trova applicazione la nuova disposizione in esame e, quindi, fra i costi inerenti possono essere incluse anche le spese per i lavori eseguiti;

- è possibile considerare il 50% delle spese sostenute per i predetti interventi se i lavori sono stati conclusi da più di 5 anni ed il contribuente ha fruito della detrazione del 110% ed abbia optato per lo sconto in fattura o la cessione del credito di cui all'articolo 121, D.L. 34/2020.

Con riferimento agli immobili oggetto di interventi di cui all'articolo 119 con detrazione del 110%, conclusi da non più di 10 anni, viene inoltre disposto che, se tra la data di acquisto o

costruzione e quella di cessione sono trascorsi più di 5 anni, il prezzo di acquisto o il costo di costruzione, determinato come sopra, è rivalutato in base alla variazione ISTAT.

Considerato che l'articolo 119, D.L. 34/2020 è entrato in vigore nel 2020, tutte le cessioni realizzate fino al 2025 rientrano nella prima casistica: la plusvalenza viene, pertanto, determinata escludendo dai "costi inerenti al bene" le spese per gli interventi con detrazione del 110%, sempreché sia stata esercitata l'opzione per sconto in fattura e la cessione del credito.

È, infine, confermato che la plusvalenza determinata applicando le nuove modalità sopra riportate può essere assoggettata all'imposta sostitutiva pari al 26% prevista dall'articolo 1, comma 496, Legge 266/2005.

Le novità sopra evidenziate sono applicabili a decorrere dalle cessioni poste in essere dal 01.01.2024.

Di seguito, una tabella riassuntiva.

N° ANNI DA FINE LAVORI	OPZIONE SUPERBONUS	COSTO IMMOBILE
FINO A 5	Cessione o sconto in fattura	Costo storico di acquisto o di costruzione
	Detrazione	Costo storico di acquisto o di costruzione + costi di ristrutturazione 110%
OLTRE 5	Cessione o sconto in fattura	Costo storico di acquisto o di costruzione ** + 50% costi di ristrutturazione 110%
	Detrazione	Costo storico di acquisto o di costruzione ** +

		costi di ristrutturazione 110%
--	--	---

*** il costo di acquisto o costruzione così determinato deve essere rivalutato ISTAT in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati*

Le prossime scadenze



1 gennaio 2024

FATTURA ELETTRONICA

Dal 1.01.2024 entra in vigore l'obbligo di fatturazione elettronica per tutti i contribuenti forfetari.

16 gennaio 2024

RINVIO 2°ACCONTO IRPEF

Termine per versare, da parte delle persone fisiche titolari di partita Iva con ricavi o compensi fino a € 170.000, la seconda rata di acconto delle imposte sui redditi.

DIVIDENDI

Termine per versare, tramite modello F24, le ritenute sui dividendi corrisposti nel trimestre solare precedente e deliberati dal 1.07.1998, oltre che le ritenute sui dividendi in natura versate dai soci nello stesso periodo.

16 gennaio 2024

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine entro cui i contribuenti mensili devono operare la liquidazione relativa al mese precedente e versare l'eventuale imposta a debito.

25 gennaio 2024

ELENCHI INTRASTAT

Termine per presentare telematicamente gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese e al trimestre precedente.

29 gennaio 2024

MODELLO 770/2023

Termine entro il quale effettuare il ravvedimento operoso, con la sanzione ridotta, per l'omessa presentazione del modello 770/2023 entro 90 giorni dalla scadenza.