

A tutti i  
Signori Clienti  
loro sedi

Saronno, 05 Maggio 2018

**Oggetto: Circolare 05 del 05/05/2018**

## FATTURAZIONE E PAGAMENTO DELLE CESSIONI DI CARBURANTE

Dal prossimo 1° luglio 2018 la fatturazione elettronica fa il proprio debutto nel mondo delle cessioni di carburante, unitamente agli obblighi di pagamento tracciato dei rifornimenti. L’Agenzia delle entrate ha emanato, lo scorso 30 aprile, la circolare n. 8/E per esplicitare tali novità.

I due obiettivi che ci si propone con gli interventi sono i seguenti:

- 1) prevenire e contrastare le frodi nel settore dei carburanti;
- 2) introdurre limitazioni alla detrazione dell’Iva e alla deduzione del costo dei carburanti.

A seguire, si fornisce un sunto delle principali indicazioni fornite.

### Cessione di carburanti e documentazione necessaria

L’anticipazione dell’obbligo di emissione della fattura elettronica dal 1° luglio 2018 riguarda le cessioni - effettuate nei confronti di soggetti passivi Iva - di benzina e gasolio destinati ad essere utilizzati come carburanti per motori per uso autotrazione. L'emissione della fattura, in tale ambito, dovrà avvenire tramite il Sistema di Interscambio, secondo le modalità indicate dal provvedimento n. 89757 del 30 aprile 2018.

L’obbligo, invece, non riguarda - ad esempio - le cessioni di benzina per motori che fanno parte di gruppi elettrogeni, impianti di riscaldamento, attrezzi vari, utensili da giardinaggio e così via.

Restano peraltro ferme, laddove non espressamente derogate o incompatibili con le nuove norme, le ulteriori disposizioni vigenti in tema di fatturazione.

|                                |                  |   |
|--------------------------------|------------------|---|
| <b>Contenuto della fattura</b> | Targa<br>Modello | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Tra gli elementi individuati come obbligatori, con specifico riferimento ai carburanti, non figurano la targa o altro estremo identificativo del veicolo al quale sono destinati, come invece previsto per la c.d. "scheda carburante". Le informazioni, pertanto, non sono obbligatorie</li> <li>• I dati (in particolare la targa) potranno comunque essere inseriti facoltativamente nei documenti, in un apposito campo “Mezzo Trasporto”. Ciò aiuterà gli operatori a ricondurre l’acquisto ad un determinato veicolo, ai fini di stabilirne la deducibilità del costo</li> </ul> |
|                                | Acquisti         | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Qualora si effettuino più operazioni esposte in un’unica fattura, per le</li> </ul>  |

STUDIO INTEGRATO  
**ACB GROUP**

TEL: + 39.02.25060267  
FAX: + 39.02.25060260  
INFO@SPTAL.COM

21047 – SARONNO – VA  
VIA RAMAZZOTTI, 20  
WWW.SPTAL.COM

|                                      |                                    |  |
|--------------------------------------|------------------------------------|--|
|                                      | promiscui                          | <p>quali l'obbligo di forma elettronica riguardi solo alcune di esse, si dovrà utilizzare tale forma per l'intera operazione</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <u>Esempio</u>: un soggetto Iva che rifornisce il proprio veicolo aziendale di benzina presso un impianto stradale di distribuzione e, contestualmente, vi fa eseguire un intervento di riparazione, ovvero un lavaggio, ovvero acquisti altri beni non legati al veicolo, dovrà ricevere una fattura elettronica per l'intero corrispettivo</li> </ul>  |
| <b>Fatture differite</b>             | Più rifornimenti nello stesso mese | <ul style="list-style-type: none"> <li>• È consentita l'emissione di un'unica fattura, entro il giorno 15 del mese successivo, riepilogativa delle cessioni di beni avvenute nello stesso mese, la cui consegna o spedizione risulti da documento di trasporto o altro documento idoneo a identificare i soggetti</li> <li>• La procedura è applicabile anche alle cessioni di carburante, purché le singole consegne siano accompagnate da un documento, analogico o informatico, che abbia i contenuti del DDT (data, generalità del cedente e cessionario, descrizione della natura, qualità e quantità dei beni ceduti)</li> <li>• A questo fine, ove contenenti le informazioni necessarie (si veda il punto 2 della circolare n. 205/E/1998), potranno essere utilizzati anche i buoni consegna emessi dalle attrezzature automatiche</li> </ul> |
| <b>Specifici esoneri</b>             | Minimi e forfetari                 | <ul style="list-style-type: none"> <li>• L'obbligo di fatturazione elettronica per le cessioni di carburante rappresenta un'anticipazione del generalizzato obbligo di fatturazione elettronica decorrente dal prossimo 1° gennaio 2019</li> <li>• Permangono, dunque, gli esoneri da tali obblighi di emissione della fattura elettronica per i soggetti passivi che rientrano nel regime di vantaggio (c.d. minimi) e per quelli che applicano il regime forfettario</li> </ul>  |
| <b>Registrazione e conservazione</b> | Documenti riepilogativi            | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Per le fatture di importo inferiore a 300 euro emesse nel corso del mese, con riferimento allo stesso, in luogo di ciascuna potrà essere annotato un documento riepilogativo nel quale dovranno essere indicati i numeri delle fatture cui si riferisce, l'ammontare complessivo imponibile delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata</li> </ul>   |
|                                      | Conservazione sostitutiva          | <ul style="list-style-type: none"> <li>• In tema di conservazione elettronica delle fatture, mediante adesione ad apposito accordo (tutto in modalità online), è previsto che tutte le fatture elettroniche emesse o ricevute dall'operatore attraverso il Sistema di Interscambio saranno portate in conservazione sostitutiva in modo gratuito dall'Agenzia delle entrate</li> </ul>   |

### Cessione di carburanti e modalità di pagamento

Oltre al vincolo della emissione di fattura elettronica, le cessioni di carburante saranno interessate da vincoli nelle modalità di pagamento, finalizzati ad ottenere la detrazione dell'Iva e la deduzione del costo.

Nonostante un testo normativo disallineato, la circolare ha utilmente sostenuto che la materia Iva e quella delle imposte dirette vadano trattate in modo omogeneo, riconoscendo valide le conclusioni raggiunte per entrambi i comparti impositivi.

Peraltro, la circolare afferma che tali modalità si rendono necessarie indipendentemente:

- dall'importo;
- dal veicolo di riferimento (ivi inclusi le autovetture, gli autocarri, i trattori stradali, i motoveicoli);
- dall'impiego (uso esclusivo o promiscuo);
- dal soggetto passivo che effettua l'acquisto (professionista, autotrasportatore, etc.).

Nella tabella che segue sono riepilogati gli strumenti ammessi e alcune peculiarità dei medesimi.

|  |  |  |
|--|--|--|
| <p><b>Strumenti tracciati di pagamento</b></p>                 | <p>Gli strumenti di pagamento diversi dal contante contemplati sono i seguenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da qualsiasi operatore finanziari (anche non soggetto all'obbligo di comunicazione dei dati all'Amministrazione finanziaria);</li> <li>• addebito diretto, bonifico bancario o postale, bollettino postale;</li> <li>• assegni, bancari e postali, circolari e non, nonché i vaglia cambiari e postali;</li> <li>• strumenti di pagamento elettronico disponibili (come <i>card</i>, applicazioni per <i>smartphone/tablet</i>, dispositivi elettronici vari, etc.) che consentono l'acquisto di carburante con addebito diretto del costo su conto corrente o carta di credito (contestualmente all'acquisto o in un momento successivo) del soggetto passivo cessionario, ovvero attingono ad una provvista da questi mantenuta presso l'operatore, periodicamente ricostituita in ragione del consumo.</li> </ul> <p>Sono altresì ritenuti validi i pagamenti effettuati dal soggetto passivo d'imposta in via mediata, ma allo stesso riconducibili secondo una catena ininterrotta di corrisposizioni con strumenti tracciabili.</p> <p>Si pensi al seguente esempio:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• dipendente in trasferta con vettura aziendale;</li> <li>• effettua rifornimento con carta a lui intestata (e non all'azienda);</li> <li>• l'azienda rimborsa con strumento tracciato (ad esempio, tramite bonifico bancario unitamente alla retribuzione)</li> </ul> |  |
| <p><b>Sistema del netting e delle convenzioni</b></p>          | <p>I vincoli sul pagamento tracciato si applicano anche quando, sulla scorta di specifici accordi, il pagamento avviene in un momento diverso rispetto alla cessione. È questo il caso delle carte utilizzate nei contratti c.d. di "netting" (circolari n. 205/E/1998 e n. 42/E/2012), o degli ulteriori sistemi, variamente denominati, che consentono al cessionario l'acquisto esclusivo di carburanti con medesima aliquota Iva, quando la cessione/ricarica della carta, sia regolata con gli stessi strumenti di pagamento sopra richiamati</p>   |  |
| <p><b>Buoni e card: nuovo scenario definitivo dal 2019</b></p> | <p>Buono o carta monouso</p>   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• buoni carburante, carte ricaricabili o non ricaricabili, che consentono di recarsi presso un impianto stradale di distribuzione gestito dalla medesima compagnia e rifornirsi di benzina secondo l'accordo tra le parti;</li> </ul> |

|  |   |   |
|--|---|---|
|  |   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• obbligo di emissione di fattura elettronica al momento della cessione/ricarica</li> </ul>  |
|  | Buono o carta multiuso (titoli di legittimazione) | <ul style="list-style-type: none"> <li>• buoni carburante, carte ricaricabili o non ricaricabili, che consentono di rifornirsi presso plurimi soggetti (impianti gestiti da diverse compagnie, da singoli imprenditori, pompe c.d. "bianche", etc.) ovvero che consentono l'acquisto di più beni e servizi;</li> <li>• la cessione/ricarica non è soggetta a Iva e, conseguentemente, a quello di fatturazione in forma elettronica;</li> <li>• nel caso di buoni per l'acquisto di benzina agevolata, si veda la circolare n. 30 del 1° agosto 1974)</li> </ul>  |
|  | Periodo transitorio sino al 31.12.2018            | <p>Le differenze tra buono monouso e multiuso sono state introdotte dalla Direttiva 2016/1065 del 27 giugno 2016.</p> <p>Le nuove prescrizioni comunitarie troveranno applicazione per i buoni emessi dopo il 31 dicembre 2018; tuttavia, in precedenti documenti di prassi interna (ad esempio, circolare n. 30/1974), si era consentito, per i buoni carburante, un diverso comportamento.</p> <p>Pertanto, per i soli buoni emessi (e utilizzati) sino al 31 dicembre 2018, in difformità alle indicazioni di cui sopra, ma in conformità ai pregressi documenti di prassi, non si provvederà all'applicazione di sanzioni</p> |

### Il credito di imposta per i gestori di impianti di carburante

I nuovi adempimenti relativi alla fattura elettronica e all'obbligo di pagamento tracciato impongono ai gestori di impianti di carburante costi per l'adeguamento della struttura ed il più frequente ricorso ai servizi del sistema interbancario.

Per tale motivo la Legge di Bilancio 2018 prevede che agli stessi esercenti sia assegnato un credito d'imposta pari al 50% del totale delle commissioni addebitate per le transazioni effettuate, a partire dal 1° luglio 2018, tramite sistemi di pagamento elettronico mediante carte di credito, di debito o prepagate.

I beneficiari sono tutti coloro che, in base ad un legittimo titolo (proprietà, affitto, etc.), svolgono l'attività richiamata e sostengono il costo di commissione.

## CONTRASTO ALLE FRODI: AGGIORNATE LE PROCEDURE PER L'IMMATRICOLAZIONE DELLE AUTO PROVENIENTI DALLA UE

Il persistere di forti criticità nel settore della compravendita dei veicoli, soprattutto se di provenienza comunitaria, ha portato alla recente emanazione di alcuni provvedimenti, sia da parte del Ministero dell'economia e delle finanze (Mef) sia da parte dell'Agenzia delle entrate, con l'intento di rendere più incisivo il contrasto alle frodi ancora presenti in tale settore.

In particolare, con il D.M. Infrastrutture e Trasporti datato 26 marzo 2018, in vigore dallo scorso 5 aprile 2018, vengono aggiornati gli obblighi di comunicazione in materia di acquisto e di scambio di autoveicoli di provenienza intracomunitaria, mentre, con il più recente provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle entrate, n. 2018/84332 del 19 aprile 2018, vengono meglio definite le competenze territoriali nonché la documentazione da esibire per la presentazione delle istanze connesse all'immatricolazione di autoveicoli e motoveicoli di provenienza comunitaria.

### Provvedimento Agenzia delle entrate del 19 aprile 2018

Il provvedimento in commento interviene per rendere più efficace il contrasto all'utilizzo improprio delle deroghe al sistema di versamento anticipato, previste per i veicoli acquistati in regime Iva del margine e per quelli utilizzati come beni strumentali all'attività d'impresa.

In particolare, il provvedimento introduce l'obbligo per il contribuente di presentare le istanze necessarie all'immatricolazione di autoveicoli e motoveicoli di provenienza comunitaria solo presso la Direzione Provinciale territorialmente competente, in ragione del proprio domicilio fiscale. Tale obbligo risponde all'esigenza di agevolare e semplificare le attività di controllo connesse alla lavorazione delle istanze stesse.

Analogamente, la riscontrata contraffazione della documentazione presentata in copia rende indispensabile, al fine di poter procedere alla immatricolazione del veicolo, l'esibizione in originale della suddetta documentazione e l'acquisizione, da parte della Direzione Provinciale territorialmente competente, della copia conforme.

### Istanze da presentare obbligatoriamente alla Direzione Provinciale competente

|                           |  |
|---------------------------|--|
| <b>Regime del margine</b> | <ul style="list-style-type: none"><li>istanza per la comunicazione al CED del Dipartimento per i trasporti degli estremi identificativi di autoveicoli e motoveicoli usati, al fine di consentirne l'immatricolazione in esclusione dal versamento dell'Iva, ove acquistati nell'esercizio di imprese, arti e professioni, da operatori residenti in altri Stati membri dell'Unione Europea e rientranti nel regime Iva del margine</li></ul>    |
| <b>Beni strumentali</b>   | <ul style="list-style-type: none"><li>istanza per la comunicazione al CED del Dipartimento per i trasporti degli estremi identificativi di autoveicoli e motoveicoli usati, al fine di consentirne l'immatricolazione in esclusione dal versamento dell'Iva, ove acquistati nell'esercizio di imprese, arti e professioni, da operatori residenti in altri Stati membri dell'Unione Europea e destinati ad essere utilizzati come beni</li></ul> |

|   |   |
|---|---|
|   | strumentali all'esercizio dell'attività di impresa  |
| <b>Importi insufficienti o incongruenti</b>                 | <ul style="list-style-type: none"> <li>istanza di validazione di un versamento effettuato con modello "F24 Versamenti con elementi identificativi" per un importo insufficiente ovvero incongruente</li> </ul>  |
| <b>Acquisti da portatori handicap ad aliquota agevolata</b> | <ul style="list-style-type: none"> <li>istanza di validazione di un versamento di imposta effettuato con modello "F24 Versamenti con elementi identificativi" per un importo corrispondente all'imposta calcolata secondo l'aliquota Iva ridotta per i casi in cui l'intestatario del veicolo sia un portatore di handicap avente diritto all'agevolazione</li> </ul> |

Con riferimento alle istanze di correzione del numero di telaio errato del veicolo indicato sul modello "F24 Versamenti con elementi identificativi" che abbia comportato il mancato abbinamento del versamento con la comunicazione telematica di acquisto intracomunitario di cui al D.M. 26 marzo 2018, invece, il recente provvedimento n. 2018/84332 prevede che le stesse possano essere presentate presso gli uffici di qualunque Direzione Provinciale dell'Agenzia delle entrate.

#### **D.M. 26 marzo 2018**

Il decreto in commento abroga i precedenti decreti del 30 ottobre 2007 e del 29 marzo 2011 nonché ogni altra disposizione in contrasto con le norme dell'attuale decreto.

L'articolo 1 del recente D.M. detta procedure differenziate per l'acquisto di autoveicoli, motoveicoli e rimorchi provenienti da Stati dell'Unione Europea (ma anche nel caso di cessione a soggetti esteri degli autoveicoli, motoveicoli e rimorchi, non immatricolati in Italia), in ragione delle diverse caratteristiche del soggetto acquirente:

- i soggetti operanti nell'esercizio di imprese, arti e professioni che ai sensi dell'articolo 38, D.L. 331/1993 effettuano acquisti di autoveicoli, di motoveicoli e di rimorchi provenienti da Stati dell'Unione europea o aderenti allo spazio economico europeo (SEE) attraverso canali di importazione non ufficiali (il cosiddetto "mercato parallelo"), comunicano al Dipartimento per i trasporti, la navigazione, gli affari generali e del personale i dati riepilogativi dell'operazione. L'assolvimento dell'imposta connessa ai predetti acquisti intracomunitari avviene mediante versamento dell'imposta relativa alla prima cessione interna utilizzando il modello F24 - Elementi identificativi;
- i soggetti non operanti nell'esercizio di imprese, arti e professioni comunicano al Dipartimento per i trasporti i dati riepilogativi degli acquisti a qualsiasi titolo effettuati di autoveicoli, di motoveicoli e di rimorchi, nuovi o usati, in altri Paesi dell'Unione Europea. Per l'acquisto di veicoli nuovi ai sensi dell'articolo 38, comma 3, lettera e), D.L. 331/1993 e in applicazione del successivo articolo 53, tali soggetti assolvono anch'essi all'obbligo del versamento dell'Iva mediante l'utilizzo del modello di versamento F24 - Elementi identificativi.



**Sintesi dei dati da comunicare al Dipartimento per i trasporti**

|  |   |
|--|---|
| <b>Soggetti passivi</b>  | <p>a) il codice fiscale e la denominazione del cessionario residente in Italia tenuto alla comunicazione;</p> <p>b) il numero di identificazione individuale nonché la denominazione del fornitore, ovvero i dati anagrafici del fornitore desunti dalla copia di un suo documento d'identità qualora quest'ultimo non sia soggetto passivo d'imposta;</p> <p>c) il numero di telaio dell'autoveicolo, del motoveicolo e del rimorchio oggetto dell'acquisto con l'indicazione se si tratta di veicolo nuovo o usato, nonché l'eventuale data di prima immatricolazione all'estero;</p> <p>d) la data e il prezzo di acquisto del veicolo</p>   |
| <b>Privati</b>   | <p>a) il codice fiscale, il nome e il cognome del soggetto non operante nell'esercizio di imprese, arti e professioni intestatario del documento d'acquisto, tenuto alla comunicazione, a nome del quale sarà immatricolato il veicolo;</p> <p>b) il numero di identificazione individuale nonché la denominazione del soggetto passivo d'imposta intracomunitario, ovvero i dati anagrafici del fornitore desunti dalla copia di un suo documento d'identità qualora quest'ultimo non sia soggetto passivo d'imposta;</p> <p>c) il numero di telaio dell'autoveicolo, del motoveicolo e del rimorchio oggetto dell'acquisto, con l'indicazione se si tratta di veicolo nuovo o usato, nonché l'eventuale data di prima immatricolazione all'estero;</p> <p>d) la data e il prezzo di acquisto del veicolo;</p> <p>e) il codice fiscale dell'intermediario delegato a presentare la comunicazione, a titolo gratuito e in via occasionale, nei casi in cui questa non sia effettuata personalmente dal privato acquirente</p> |
| <b>Soggetti passivi e privati (cessioni estere di veicoli non immatricolati)</b> | <p>a) il codice fiscale e la denominazione del soggetto residente tenuto alla comunicazione;</p> <p>b) il numero di telaio e il codice di immatricolazione ovvero il numero di omologazione del veicolo con l'indicazione, a seconda dei casi, se si tratta di veicolo nuovo o usato;</p> <p>c) la data e il prezzo dell'acquisto, nonché l'eventuale data di prima immatricolazione all'estero;</p> <p>d) la data della cessione;</p> <p>e) il numero di fattura, per i soli soggetti di cui all'art. 1, comma 1, ed il prezzo di cessione;</p> <p>f) i dati identificati dell'acquirente straniero</p>  |

Regole particolari sussistono con riferimento ai soggetti passivi che effettuano la costruzione dei autoveicoli, dei motoveicoli e dei rimorchi (c.d. "case costruttrici"). Esse assolvono alla predetta comunicazione attraverso la trasmissione telematica, al sistema informativo centrale del Dipartimento per i trasporti terrestri, dell'abbinamento dei numeri di telaio con i rispettivi codici di antifalsificazione dei veicoli da immatricolare. Per le case costruttrici costituite all'estero, la trasmissione telematica del predetto abbinamento può essere effettuata esclusivamente per il tramite delle loro società costituite in Italia, regolarmente iscritte al registro delle imprese e partecipate in via maggioritaria, o della loro stabile organizzazione italiana ovvero, in assenza delle predette

entità, per il tramite dei loro mandatari unici ed esclusivi accreditati presso il Ministero delle infrastrutture e dei trasporti. A tal fine, debbono intendersi per mandatari unici ed esclusivi, le imprese o società costituite in Italia, regolarmente iscritte nel Registro Imprese, che abbiano stipulato con la casa costruttrice un contratto di mandato in esclusiva per la commercializzazione in Italia dei veicoli dalla stessa fabbricati.

Dopo aver assolto ai predetti obblighi di comunicazione, agli autoveicoli, ai motoveicoli e ai rimorchi di provenienza comunitaria viene assegnato un codice di immatricolazione o un numero di omologazione dal competente ufficio della motorizzazione civile, previo esame della relativa documentazione tecnica e secondo le modalità stabilite dal Dipartimento per i trasporti. La documentazione relativa all'acquisto del veicolo di provenienza comunitaria effettuato da privati, ed alla eventuale cessione, debbono essere conservati sino al 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui si è realizzata l'operazione di acquisto o di vendita.



**SCADE IL PROSSIMO 2 LUGLIO 2018 LA POSSIBILITÀ DI RIDETERMINARE  
IL VALORE DI PARTECIPAZIONI E TERRENI POSSEDUTI AL 1° GENNAIO 2018**

La Legge di Bilancio per il 2018 ha prorogato per la quindicesima volta la possibilità di rideterminare il costo di acquisto di partecipazioni in società non quotate e terreni agricoli ed edificabili da parte di:

- persone fisiche per operazioni estranee all'attività di impresa;
- società semplici;
- società ed enti ad esse equiparate di cui all'articolo 5, Tuir;
- enti non commerciali (per i beni che non rientrano nell'esercizio di impresa commerciale);
- soggetti non residenti senza stabile organizzazione in Italia.

La disciplina consente la rideterminazione del costo/valore di acquisto delle quote/azioni e dei terreni al fine di ridurre la tassazione sulle eventuali plusvalenze emergenti in sede di realizzo. All'approssimarsi della scadenza del prossimo 2 luglio (in quanto l'ordinario termine del 30 giugno cade di sabato) vengono riepilogate le regole operative per effettuare la rivalutazione.

**L'aliquota per l'effettuazione della rivalutazione e le scadenze per il pagamento dell'imposta**

L'aliquota per la rivalutazione del costo delle partecipazioni in società di qualsiasi tipo, purché non negoziate in mercati regolamentati, e dei terreni è stata stabilita nella misura dell'8%. La rivalutazione può essere eseguita solo se i terreni e le partecipazioni sono detenuti alla data del 1° gennaio 2018, e consegue effetti se si redige un'apposita perizia di stima entro il 2 luglio 2018, che è anche la data per versare l'imposta sostitutiva dovuta, ovvero la prima rata.

La rivalutazione delle partecipazioni deve avvenire mediante la redazione di una perizia riferita all'intero patrimonio sociale, indipendentemente dal fatto che oggetto della rivalutazione sia solo una quota delle partecipazioni detenute nella società. In questo caso, il costo della perizia può essere alternativamente:

- sostenuto da parte dei soci interessati alla rivalutazione della propria quota di partecipazione (diventa un costo incrementativo del valore della partecipazione);
- sostenuto da parte della società (diventa un costo della società deducibile in quote costanti nell'esercizio e nei 4 successivi).

La perizia di stima deve essere redatta da un dottore commercialista, esperto contabile, revisore legale dei conti o perito iscritto alla Cciaa ed asseverata presso un tribunale, un giudice di pace o un notaio.

***Esempio di rivalutazione di quota di partecipazione***

Il sig. Vecchi Alberto partecipa al 35% al capitale sociale della società Immobiliare Verde Srl. Il capitale sociale è pari a 100.000 euro e il costo della partecipazione detenuta dal sig. Vecchi Alberto è di 50.000 euro. Il sig. Alberto intende vendere la propria partecipazione al fratello Silvio. I soci danno incarico al commercialista della società affinché rediga la perizia di stima alla data del 1° gennaio 2018 del patrimonio netto sociale: emerge un patrimonio netto stimato pari a 1.250.000 euro. Il valore della quota di partecipazione del 35% al

capitale sociale della Immobiliare Verde Srl posseduta dal sig. Vecchi Alberto, pertanto, ammonta a 437.500 euro, ed è per questo corrispettivo che i fratelli si accordano per l'acquisto della partecipazione da parte del sig. Silvio. Il sig. Alberto versa il 2 luglio 2018 in unica soluzione con il modello F24 (codice tributo 8055 anno di riferimento 2018) l'imposta sostitutiva di 35.000 euro (pari a euro 437.500 \* 8%) per non assoggettare a tassazione "ordinaria" la plusvalenza che sarebbe scaturita dalla vendita. La vendita della partecipazione del 35% al fratello viene formalizzata in data 27 settembre 2018 al prezzo di 437.500 euro.

Per quanto riguarda i terreni, le plusvalenze realizzate in occasione di cessioni a titolo oneroso di terreni edificabili sono sempre tassate, mentre le plusvalenze realizzate in occasione di cessioni a titolo oneroso di terreni agricoli sono tassate solo nel caso in cui si tratti di "rivendite" infraquinquennali. Nel caso di rivalutazione di terreni la perizia di stima deve essere redatta da un ingegnere, architetto, geometra, dottore agronomo, agrotecnico, perito agrario o perito industriale edile ed asseverata presso un tribunale, un giudice di pace o un notaio.

L'imposta sostitutiva va applicata sul valore complessivo del bene come definito dalla perizia, indipendentemente dal costo/valore di acquisto di acquisto della partecipazione o del terreno, con un'aliquota dell'8% che si presenta unica:

- per le partecipazioni qualificate;
- per le partecipazioni non qualificate;
- per terreni agricoli o edificabili (inclusi i terreni lottizzati o quelli sui quali sono state costruite opere per renderli edificabili) posseduti a titolo di proprietà, nuda proprietà, usufrutto.

#### *Esempio di rivalutazione di terreno edificabile*

Il sig. Gandi Luca acquista un terreno edificabile di 10.000 mq nell'anno 2013 al prezzo di 300.000 euro. Il terreno viene inserito nel Piano Urbanistico Attuativo del Comune di Cavezzo (MO) in data 19 marzo 2017 e verrà venduto entro il 31 dicembre 2018. Il sig. Gandi dà incarico ad un architetto di redigere una perizia asseverata di stima del valore venale del terreno, per il quale vengono prese a riferimento anche le tabelle deliberate per il calcolo dell'Imposta Municipale Unica: il valore è di euro 110/mq, moltiplicato per 10.000 mq, corrisponde a 1.100.000 euro e la perizia viene giurata presso il Tribunale di Modena in data 22 giugno 2018. L'imposta sostitutiva per la rivalutazione del terreno è di 88.000 euro (pari a euro 1.100.000 \* 8%). Nel frattempo il sig. Gandi Luca ha optato per il pagamento in 3 rate annuali dell'imposta sostitutiva, versando la prima rata (euro 88.000 / 3 = 29.333,33 euro) alla scadenza del 2 luglio 2018 mediante il modello F24 con indicazione del codice tributo 8056 anno di riferimento 2018. Entro il 1° luglio 2019 (in quanto l'ordinario termine del 30 giugno cade di domenica) andrà versata la seconda rata dell'imposta sostitutiva pari a 30.213,33 euro ed entro il 30 giugno 2020 andrà versata l'ultima rata dell'imposta sostitutiva pari a 31.093,33 euro. Gli importi della seconda e terza rata sono maggiorati dell'interesse del 3% su base annua. Il valore di 1.100.000

euro corrisponde al prezzo che viene concordato con l'acquirente del terreno nel rogito di vendita del 28 settembre 2018.

## ACCONTO 2018 IMU E TASI

In questo contributo si provvederà a ricordare le principali regole applicative Imu e Tasi, partendo dalle scadenze e regole di versamento, per poi ricordare (sinteticamente) quali siano gli immobili interessati dalle due imposte, le rispettive basi imponibili e le eventuali riduzioni.

Si coglie l'occasione per ricordare alla clientela dello Studio di fornire il più tempestivamente possibile tutti i dati riguardanti modificazioni soggettive (acquisizioni, cessioni, etc.) e oggettive (modifiche catastali, inagibilità, ristrutturazioni, etc.) degli immobili posseduti, onde agevolare il calcolo delle imposte.

Si rammenta che, per entrambi i tributi, l'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota di possesso e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto tale possesso (a tal fine, il mese durante il quale il possesso si è protratto per almeno quindici giorni è computato per intero).

### Versamenti

Imu e Tasi vengono versate integralmente a favore del Comune, mentre nei confronti dell'Erario sarà riservata la sola Imu dei fabbricati di categoria catastale D, applicando l'aliquota d'imposta dello 0,76% (il Comune, eventualmente, può stabilire a suo favore, una maggiorazione sino allo 0,3%).

L'acconto risulta dovuto sulla base di aliquote e detrazioni deliberate per l'anno precedente (quindi quelle del 2017), mentre il conguaglio a saldo sarà determinato sulla base delle aliquote 2018, se approvate entro il termine del 28 ottobre (in caso contrario anche il saldo sarà calcolato sulla base delle aliquote 2017).

|                  | Scadenza  | Parametri di calcolo                                  |
|------------------|---|---|
| Acconto 2018 Imu | <b>18 giugno 2018</b><br>(il 16 cade di sabato)     | <b>Aliquote 2017</b>                                  |
| Saldo 2018 Imu   | <b>17 dicembre 2018</b><br>(il 16 cade di domenica) | <b>Aliquote 2018</b><br>(pubblicate entro 28 ottobre) |

È consentito il versamento in unica soluzione entro il 18 giugno (nel qual caso si terrà già da subito conto delle aliquote deliberate per l'anno in corso).

Il versamento può essere effettuato tramite apposito bollettino, ovvero tramite il modello F24, con utilizzo degli specifici codici tributo:

| Codice tributo Imu | Immobile                           | Destinatario versamento |
|--------------------|------------------------------------|-------------------------|
| <b>3912</b>        | Abitazione principale e pertinenze | Comune                  |
| <b>3914</b>        | Terreni                            | Comune                  |
| <b>3916</b>        | Aree fabbricabili                  | Comune                  |
| <b>3918</b>        | Altri fabbricati                   | Comune                  |

|      |                                      |        |
|------|--------------------------------------|--------|
| 3925 | Fabbricati D                         | Stato  |
| 3930 | Fabbricati D (incremento)            | Comune |
| 3958 | Abitazione principale e pertinenze   | Comune |
| 3959 | Fabbricati rurali ad uso strumentale | Comune |
| 3960 | Aree fabbricabili                    | Comune |
| 3961 | Altri fabbricati                     | Comune |

L'utilizzo del modello F24 consente la compensazione del tributo dovuto con altri crediti vantati dal contribuente.

### Le aliquote applicabili

#### ⇒ Imu

L'aliquota di base prevista per l'Imu è stata fissata allo 0,76%: i Comuni possono agire su tale aliquota modificandola in aumento o in diminuzione sino a 0,3 punti percentuali (quindi il *range* dell'aliquota ordinaria sarà compreso tra 4,6 per mille e il 10,6 per mille).

#### ⇒ Tasi

L'aliquota Tasi è invece molto più vincolata e, in parte, dipende da quanto stabilito per l'Imu:

- per i fabbricati rurali a uso strumentale l'aliquota massima della Tasi non può comunque eccedere il limite dell'1 per mille;
- la somma delle aliquote della Tasi e dell'Imu, per ciascuna tipologia di immobile, non può essere in ogni caso superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'Imu al 31 dicembre 2013, quindi si deve fare riferimento ad un tetto fissato al 10,6 per mille per la generalità degli immobili, ovvero ad altre minori aliquote in relazione alle diverse tipologie (6 per mille per le abitazioni principali, ove dovuta);
- è consentito ai Comuni di derogare a tale limite per un ammontare complessivamente non superiore allo 0,8 per mille, a condizione che tale previsione sia già stata in passato deliberata;
- per gli immobili invenduti delle imprese di costruzione è prevista un'aliquota massima del 2,5 per mille.

### I soggetti passivi

#### ⇒ Imu

Sono soggetti passivi Imu i possessori di qualunque immobile, e in particolare:

- il proprietario di immobili (solo se in piena proprietà, ossia per la quota non gravata da usufrutto);
- l'usufruttuario (nel qual caso il titolare della nuda proprietà non deve versare);
- il titolare del diritto d'uso;
- il titolare del diritto di abitazione: nel caso di decesso di uno dei due coniugi, con riferimento alla casa coniugale, pagherà il coniuge superstite. Con riferimento agli altri immobili di proprietà del defunto pagherà l'imposta ciascuno degli eredi in ragione delle proprie quote di spettanza;
- il titolare del diritto di enfiteusi;

- il titolare del diritto di superficie;
- il concessionario di aree demaniali;
- nel caso di immobile utilizzato in forza di contratto di *leasing* il soggetto passivo è l'utilizzatore sin dalla data di stipula del contratto (anche per l'immobile in corso di costruzione);
- il coniuge assegnatario della casa coniugale in seguito a provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio (quindi il coniuge non assegnatario, da quando perde il diritto a utilizzare l'immobile, non deve versare).

⇒ *Tasi*

Al soli fini Tasi, l'imposta è dovuta:

- sia dal possessore dell'immobile (definito con le stesse regole previste ai fini Imu);
- che dal detentore.

Per detentore si intende il soggetto che utilizza l'immobile in forza di un titolo diverso da un diritto reale. In particolare, sono detentori tenuti al pagamento della Tasi:

- l'inquilino, quando l'immobile è dato in locazione;
- il comodatario, quando l'immobile è oggetto di comodato;
- l'affittuario, quando l'immobile è oggetto di un contratto di affitto di azienda.

La Tasi complessivamente dovuta in relazione all'immobile deve essere ripartita tra possessore e detentore. La misura della ripartizione è decisa dal Comune tramite proprio regolamento: l'imposta a carico del detentore deve essere compresa tra il 10% ed il 30% dell'imposta complessivamente dovuta sull'immobile (la parte rimanente è a carico del possessore). Se il Comune nulla prevede al riguardo, la quota a carico del detentore è del 10%.

L'imposta deve essere determinata secondo le condizioni soggettive del possessore.

Se l'immobile è destinato ad abitazione principale, l'esonero dal versamento della Tasi spetta solo all'utilizzatore; il possessore, al contrario, sulla quota di sua pertinenza, dovrà pagare regolarmente su tale immobile sia l'Imu che la Tasi.

**Gli immobili interessati**

L'Imu e la Tasi si devono versare con riferimento agli immobili posseduti sul territorio di ciascun Comune.

L'abitazione principale è esente da Imu e da Tasi.

|   | Imu                        | Tasi                       |
|---|----------------------------|----------------------------|
| Fabbricati  | Sì                         | Sì                         |
| Abitazione principale, pertinenze e fabbricati assimilati | No<br>(solo A/1, A/8, A/9) | No<br>(solo A/1, A/8, A/9) |
| Fabbricati rurali   | No                         | Sì                         |

|                   |   |    |    |
|-------------------|---|----|----|
| Aree fabbricabili | ➔ | Sì | Sì |
| Terreni agricoli  | ➔ | Sì | No |

➔ *Fabbricati*

I fabbricati sono imponibili sia ai fini Imu che ai fini Tasi secondo le medesime regole. Ad esclusione dei fabbricati di categoria catastale D privi di rendita (per i quali si utilizzano i valori contabili rivalutati), per tutti gli altri fabbricati si farà riferimento alle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5%, alle quali applicare specifici moltiplicatori.

| Categoria catastale                   | Moltiplicatore |
|---------------------------------------|----------------|
| A (diverso da A/10) - C/2 - C/6 - C/7 | 160            |
| B                                     | 140            |
| C/3 - C/4 - C/5                       | 140            |
| A/10 e D/5                            | 80             |
| D (escluso D/5)                       | 65             |
| C/1                                   | 55             |

Tanto ai fini Imu quanto ai fini Tasi è prevista inoltre una riduzione del 50% della base imponibile per i fabbricati inagibili ed inabitabili, nonché per gli immobili vincolati ai sensi dell'articolo 10, D.Lgs. 42/2004.

I fabbricati posseduti dal costruttore (o ristrutturatore), destinati alla vendita e non locati, sono esenti dall'Imu, mentre la Tasi risulta dovuta.

E' possibile beneficiare della riduzione al 50% in relazione agli immobili dati in uso gratuito ai familiari in linea retta entro il primo grado, con contratto registrato; tale agevolazione è comunque soggetta al rispetto di determinati vincoli.

➔ *Terreni agricoli*

I terreni agricoli sono imponibili solo ai fini Imu. La base imponibile è costituita dal reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25%, a cui applicare un moltiplicatore di 135.

I terreni sono comunque esenti anche da Imu nelle seguenti situazioni:

- quando ubicati nei Comuni montani elencati nella circolare 9 del 1993. Alcuni Comuni sono designati parzialmente montani (PD) e l'esenzione vale per una parte del territorio comunale;
- terreni ubicati nelle cosiddette "isole minori" indicate nell'allegato A della L. 448/2001 (sono sostanzialmente tutte le isole italiane, eccettuate la Sicilia e la Sardegna);
- per i Coltivatori Diretti e gli Imprenditori Agricoli Professionali, purché iscritti nell'apposita previdenza, l'esenzione spetta per tutti i terreni non edificabili, ovunque ubicati (quindi anche in territori pianeggianti). A tal fine, è necessario che detti terreni siano sia posseduti che condotti da parte di tali soggetti;



- i terreni a immutabile destinazione agrosilvopastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile sono del tutto esenti.

⇒ *Aree edificabili*

Le aree fabbricabili sono tassate tanto ai fini Imu quanto ai fini Tasi. La base imponibile è data dal valore venale in comune commercio. Si ricorda comunque che molti Comuni individuano dei valori di riferimento ai quali il contribuente può adeguarsi per evitare contestazioni future.

Per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali è confermata la finzione di non edificabilità delle aree: se tali soggetti coltivano il terreno saranno esentati da Imu come fosse un terreno agricolo, anche se gli strumenti urbanistici lo qualificano suscettibile di utilizzazione edificatoria.

In caso di utilizzazione edificatoria dell'area (costruzione di nuovo edificio), di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero, ristrutturazione e risanamento conservativo, l'immobile interessato dovrà considerarsi ai fini fiscali area edificabile e la base imponibile sarà costituita dal valore venale.

## I CHIARIMENTI DELLE ENTRATE SULLA TASSAZIONE DELLE SOCIETÀ AGRICOLE

Come noto, l'articolo 2, D.Lgs. 99/2004, con l'intento di incentivare l'utilizzo delle forme societarie nel comparto primario, ha introdotto la figura delle società agricole.

Esse consistono nelle società di persone, di capitali e cooperative che rispettano i seguenti parametri:

- la ragione o denominazione sociale contiene l'indicazione di "società agricola" e
- l'oggetto sociale prevede l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'articolo 2135, cod. civ..

Successivamente, l'articolo 1, comma 1093, L. 296/2006 ha introdotto la possibilità per le società agricole, con l'esclusione delle Spa e delle Sapa, di poter optare per la determinazione del reddito, che rimane di impresa, secondo le regole di cui all'articolo 32, Tuir e quindi catastalmente.

Le modalità applicative dell'opzione sono state regolamentate con il D.I. 213/2007 a cui ha fatto seguito la circolare n. 50/E/2010 e recentemente la **risoluzione n. 28/E dell'11 aprile 2018** che affronta, in questo caso, alcune tematiche specifiche.

Di seguito si riepilogano schematicamente i chiarimenti offerti.

|   |   |
|---|---|
| Modalità di opzione                         | Le regole per l'opzione sono, per effetto di quanto previsto dall'articolo 2, comma 1, D.I. 213/2007, quelle di cui al D.P.R. 442/1997. Ne deriva che vale il comportamento concludente salvo, in caso di omessa comunicazione, la possibilità di applicazione delle sanzioni di cui all'articolo 11, comma 1, D.Lgs. 471/1997, senza possibilità di <i>remissione in bonis</i>   |
| Partecipazione al consolidato fiscale       | Le società agricole che hanno optato per la determinazione del reddito su base catastale, in assenza di un espresso divieto, e fermo restando il possesso dei requisiti ordinariamente richiesti, possono partecipare al consolidato fiscale  |
| Plusvalenze e minusvalenze su beni immobili | L'articolo 5, D.I. 213/2007, prevede che, in vigenza di opzione, alcuni componenti rilevano secondo le regole ordinarie del reddito di impresa. Il comma 3 stabilisce che le plusvalenze e minusvalenze relative ai beni immobili si determinano in ogni caso secondo le regole ordinarie e quindi nel rispetto dei criteri di cui agli articoli 86 e 101, Tuir. Ne deriva che in caso di possesso del bene da almeno un triennio, è possibile optare per la rateizzazione della plusvalenza in 5 periodi di imposta, anche in costanza di regime catastale |
| Interessi passivi                           | Non è possibile, in vigenza di opzione, utilizzare, in abbattimento del reddito determinato catastalmente, interessi indeducibili riportati da precedenti esercizi ai sensi dell'articolo 96, comma 4, Tuir, in quanto tale possibilità non è espressamente prevista nel D.I. 213/2017  |
| Ace   | Non è possibile, in caso di consolidato fiscale in cui partecipa una società agricola che determina il reddito secondo le regole di cui all'articolo 32, Tuir, utilizzare l'eccedenza Ace generata dalla controllante in abbattimento del reddito complessivo netto globale di gruppo, infatti, se così fosse, fruirebbe  |

della deduzione Ace anche il reddito della società agricola confluito nella *fiscal unit*, circostanza espressamente vietata dall'articolo 9, comma 1, D.M. 3 agosto 2017.

A tal fine, per determinare l'eventuale capienza del reddito complessivo globale rispetto alla deduzione Ace, lo stesso dovrà essere nettizzato della parte afferente la società agricola. Il reddito così determinato rappresenta, inoltre, la base di calcolo per determinare l'eventuale eccedenza non attribuita al consolidato dalle singole società del gruppo, che potrà essere utilizzata in deduzione nell'esercizio successivo o in compensazione dell'Irap ai sensi dell'articolo 6, comma 1, D.M. 3 agosto 2018

**NEL CASO DI CONTRATTI DI LOCAZIONE AD USO ABITATIVO "NON ASSISTITI" VIGE L'OBBLIGO  
DI ACQUISIRE APPOSITA ATTESTAZIONE DELL'ACCORDO**

In risposta a specifico interpello l'Agenzia delle entrate, con **risoluzione n. 31 del 20 aprile 2018**, ha chiarito la portata dell'articolo 1, comma 8, del decreto 16 gennaio 2017, il quale ha stabilito che:

- |   |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"><li>le parti di un contratto di locazione ad uso abitativo a canone concordato, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, L. 431/98, possono farsi assistere nella definizione del canone effettivo dalle rispettive organizzazioni della proprietà edilizia e dei conduttori</li></ul>  |
| <ul style="list-style-type: none"><li>per i contratti 'non assistiti', le parti sono tenute ad acquisire un'attestazione, rilasciata da almeno una delle organizzazioni rappresentative della proprietà edilizia e dei conduttori, secondo le modalità definite sulla base di accordi stipulati in sede locale, con la quale appurare la rispondenza del contenuto economico e normativo del contratto all'accordo stesso, attestazione avente valenza anche con riguardo alle agevolazioni fiscali</li></ul> |

In particolare in risposta all'interpello l'amministrazione ha chiarito se, in relazione ai contratti di locazione non assistiti, l'attestazione debba ritenersi obbligatoria al fine di poter godere delle agevolazioni fiscali e se tale attestazione debba essere allegata al contratto di locazione, in sede di registrazione con assoggettamento ad imposta di registro e ad imposta di bollo.

In merito ai quesiti sopra esposti l'Agenzia ha affermato che:

- ai fini della fruizione delle agevolazioni fiscali l'acquisizione dell'attestazione costituisce elemento necessario ai fini del loro riconoscimento,
- tuttavia tale attestazione non risulta obbligatoria qualora i contratti di locazione siano stipulati prima dell'entrata in vigore del decreto, ovvero successivamente, ma in assenza di Accordi territoriali stipulati dalle Organizzazioni Sindacali e dalle Associazioni degli inquilini e dei proprietari di immobili che hanno recepito le previsioni dettate dal citato decreto.

|              |   |
|--------------|---|
| attestazione | obbligatoria  |
| deroga       | attestazione non obbligatoria:  |
|              | <ol style="list-style-type: none"><li>se contratti di locazione siano stipulati prima dell'entrata in vigore del decreto</li><li>in assenza di Accordi territoriali</li></ol> |

In merito alla registrazione dell'attestazione l'Agenzia ha chiarito che non esiste nessun obbligo in tal senso, tuttavia l'allegazione in sede di registrazione potrebbe apparire opportuna al fine di documentare la sussistenza dei requisiti per l'agevolazione in tema di imposta di registro (base imponibile pari al 70% del corrispettivo annuo).

Infine, prosegue l’Agenzia, nel caso in cui l’attestazione venga depositata essa non sarà oggetto di autonoma imposizione tributaria ai fini del registro trattandosi di atto per il quale non vige l’obbligo della registrazione. In relazione all’imposta di bollo tale attestazione è da intendersi esente.

|               |                                  |            |
|---------------|----------------------------------|------------|
| Registrazione | Non obbligatoria, se effettuata: |            |
|               | Imposta di registro              | non dovuta |
|               | Imposta di bollo                 | esente     |

## SUL DIRITTO DI SUPERFICIE *DIETROFRONT* DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'Agenzia delle entrate, con la **circolare n. 6/E del 20 aprile 2018** è intervenuta in rettifica di quanto precedentemente affermato (vedasi circolare n. 36/E del 19 dicembre 2013) in materia di trattamento fiscale dei corrispettivi ricevuti a seguito di costituzione e cessione di diritto di superficie.

Il diritto di superficie, come noto, è un diritto reale di godimento disciplinato dagli articoli 952-956, cod. civ. e consiste nella concessione, da parte del proprietario di un terreno o di un immobile, a terzi del diritto a costruire sopra o sotto il suolo.

In particolare, ai sensi dell'articolo 952, cod. civ. *"Il proprietario può costituire il diritto di fare e mantenere al di sopra del suolo una costruzione a favore di altri, che ne acquista la proprietà. Del pari può alienare la proprietà della costruzione già esistente, separatamente dalla proprietà del suolo."*

Ne deriva che il diritto di superficie può avere le seguenti forme:

Riconoscimento a favore di un terzo del diritto a costruire al di sopra e/o al di sotto del suolo di proprietà del concedente

Trasferimento della proprietà di un edificio senza il trasferimento della proprietà del terreno su cui lo stesso sorge

Ai sensi dell'articolo 1350, cod. civ., il diritto di superficie deve essere sempre, a pena di nullità, costituito per atto pubblico o per scrittura privata autenticata e può essere concesso sia a tempo determinato sia a tempo indeterminato, con la conseguenza che nella prima ipotesi si assisterà, allo scadere del termine previsto, al ripristino del principio di accessione di cui all'articolo 934, cod. civ..

Nel tempo, soprattutto nel settore delle energie rinnovabili, si era sviluppata, fintantoché era possibile la realizzazione di campi fotovoltaici, la prassi di procedere alla cessione del diritto di superficie inerente i terreni. Su questo aspetto, per quanto riguarda il regime impositivo in capo alle persone fisiche, nonostante l'indirizzo dottrinario e giurisprudenziale sia stato sempre pressoché univoco, l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 36/E/2013 aveva offerto un'interpretazione alquanto restrittiva e penalizzante per il contribuente negando, di fatto, l'applicabilità dell'articolo 9, comma 5, Tuir ai sensi del quale:

*"Ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società."*

In particolare, l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 36/E richiamata ammetteva l'applicabilità dell'articolo 9, Tuir, con tutte le conseguenze normative che ne derivano, esclusivamente nell'ipotesi in cui l'atto di provenienza del fondo su cui il contribuente procede alla cessione del diritto di superficie, contenesse l'espressa e distinta valorizzazione del diritto stesso.

Con la recente circolare n. 6/E/2018, l'Agenzia delle entrate, in correzione del precedente indirizzo, si è allineata a quanto affermato dalla Corte di Cassazione con la sentenza n. 15333/2014 ai sensi della quale si rende

pienamente applicabile quanto previsto dall'articolo 9, comma 5, Tuir, con la conseguenza che per le persone fisiche la cessione o la costituzione del diritto di superficie determina un reddito diverso ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera b), D.P.R. 917/1986.

Si vengono così a determinare le seguenti fattispecie:

|   |  |
|---|--|
| costituzione del diritto su terreno edificabile | sempre plusvalente   |
| costituzione su terreno agricolo                | nessuna tassazione se il terreno è posseduto da almeno 5 anni o è pervenuto da successione |

Ai fini della determinazione dell'eventuale plusvalenza originatasi, sempre la circolare n. 6/E ricorda come ai sensi del successivo articolo 68, comma 1, Tuir, essa si determina quale 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"*.

Ne deriva che la plusvalenza potrà essere alternativamente determinata nei seguenti modi:

|  |
|--|
| In caso di precedente acquisto a titolo onero del diritto di superficie si prendere quale costo fiscalmente riconosciuto quello sostenuto a suo tempo  |
| In caso di assenza di precedente acquisto a titolo oneroso, come già precisato con la precedente risoluzione n. 379/E/2008, si utilizzerà un criterio di tipo proporzionale, fondato sul rapporto tra il valore complessivo attuale del terreno agricolo o dell'area fabbricabile e il corrispettivo percepito per la costituzione del diritto di superficie, da applicare al costo originario di acquisto del terreno |



Attenzione:

Le informazioni contenute nelle circolari e, più in generale nel sito [www.sptal.com](http://www.sptal.com), non sono da considerarsi un esame esaustivo degli argomenti trattati, né intendono esprimere un parere o fornire una consulenza di natura professionale e non prescindono dalla necessità di ottenere pareri specifici con riguardo alle singole fattispecie. Gli autori pertanto declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze. Non si risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Cordiali saluti.

Scolari & Partners