

## FISCO E IMMOBILI

### REGISTRO

#### Tassazione clausola penale nel contratto di locazione

Alcuni uffici locali dell'Agenzia delle entrate – pur avendo preso atto della recente giurisprudenza della Cassazione che, al riguardo della tassazione della clausola penale contenuta in un contratto di locazione (cfr., da ultimo, *Focus Confedilizia* n. 36 del 18.10.2024) ha enunciato il principio di diritto secondo il quale, “ai fini di cui all'art. 21 d.P.R. 131/86, la clausola penale (nella specie inserita in un contratto di locazione) non è soggetta a distinta imposta di registro, in quanto sottoposta alla regola dell'imposizione della disposizione più onerosa prevista dal secondo comma della norma citata” – ritengono che, qualora il contratto di locazione sia sottoposto a cedolare secca, essendo nulla l'imposta di registro dovuta, risulti più onerosa e quindi comunque da corrispondersi l'imposta di registro di 200 euro dovuta per la clausola penale.

Tale tesi non appare condivisibile in ragione del fatto che la cedolare è un sistema di tassazione sostitutivo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo sul contratto di locazione (ed anche delle imposte di registro e di bollo sulla risoluzione e sulle proroghe del contratto di locazione).

E così hanno chiarito anche i giudici tributari chiamati a pronunciarsi su un caso specifico.

Infatti, con la sentenza n. 3806 dell'1.10.2024, la Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano ha accolto il ricorso di un contribuente avverso l'avviso di liquidazione con cui la locale Agenzia delle entrate contestava al locatore il mancato pagamento dell'imposta di registro di 200 euro (oltre sanzioni e interessi) dovuta sulla clausola penale (in caso di mancato pagamento del canone) contenuta in un contratto assoggettato a cedolare secca.

I giudici hanno prima ricordato che la clausola penale è accessoria, non ha vita propria, dipendendo dalla disposizione principale, per poi chiarire che “pertanto anche se il contratto di locazione è soggetto a cedolare secca e non ha scontato imposta di registro, la clausola penale non è soggetta a tassazione. Infatti il versamento dell'imposta sostitutiva evita – proprio in ragione della sua natura formalmente e sostanzialmente ‘sostitutiva’ – non solo l'applicazione dell'imposta di registro sul contratto di locazione ma anche sulle clausole penali in esso eventualmente contenute, imposta a sua volta assorbita nella prima in ragione della norma di cui all'art. 21, comma 2, DPR 131/1986”.



## FISCO E IMMOBILI

### IMPOSTE SUI REDDITI

#### Superbonus: plusvalenze da cessione di immobili parzialmente ereditati

La disciplina della tassazione della plusvalenza da cessione di immobili sui quali sono stati eseguiti interventi agevolati con il superbonus, già trattata in linea generale con il commento alla circolare n. 13/E del 13.6.2024 (cfr. *Focus Confedilizia* n. 24 del 21.6.2024), si arricchisce di un nuovo chiarimento, mediante la risposta del 23.10.2024 dell'Agenzia delle entrate ad interpello n. 208.

Il caso trattato si riferisce ad una plusvalenza derivante dalla (futura) cessione di un'unità, non destinata ad abitazione principale, facente parte di un edificio su quale sono stati effettuati interventi con superbonus sulle parti comuni. Inoltre il possesso dell'unità deriva per il 50% dall'acquisto effettuato dal coniuge in regime di comunione legale e per l'altro 50% dalla quota ereditata a seguito del decesso del coniuge.

La risposta presuppone la risoluzione dei due seguenti interrogativi. Il primo riguarda l'applicabilità della tassazione della plusvalenza - verificata la sussistenza degli altri presupposti - anche se gli interventi agevolati da superbonus si riferiscono solo alle parti comuni. L'Agenzia, come già chiaramente affermato con la citata circolare n. 13/E del 2024, conferma che la tassazione opera anche qualora siano stati effettuati esclusivamente interventi sulle parti comuni.

Il secondo interrogativo riguarda la tassabilità in presenza di quota pervenuta per successione, posto che l'art. 67, comma 1, lett. b-bis) del Tuir, prevede che sono "esclusi gli immobili acquisiti per successione e quelli che siano stati adibiti ad abitazione principale (...)". La risposta n. 208/2024 in rassegna chiarisce che in tal caso la plusvalenza tassabile sia pari alla metà del suo ammontare, cioè calcolata sul 50% acquistato in comunione, restando escluso il 50% pervenuto per successione.

La plusvalenza è pertanto pari al 50% della differenza tra il prezzo complessivo della vendita immobiliare percepito nel periodo d'imposta, e il costo d'acquisto a suo tempo sostenuto dal coniuge, aumentato di ogni altro costo inerente all'immobile, opportunamente convertito in euro e rivalutato. È confermata inoltre la facoltà di applicare l'imposta sostitutiva del 26%.

Per quanto riguarda le spese per interventi agevolati con il superbonus al 110%, di esse non si tiene conto nella determinazione della plusvalenza, essendo gli interventi ultimati nel 2023 e quindi entro cinque anni dalla vendita ed essendosi avvalsa la contribuente dell'opzione della cessione del credito.



## FISCO E IMMOBILI

### RESIDENZA FISCALE

#### Residenza fiscale in Italia delle persone fisiche, delle società e degli enti

Con la circolare n. 20/E del 4.11.2024 l'Agenzia delle entrate ha illustrato gli effetti delle modifiche introdotte dal cd. "Decreto fiscalità internazionale" (d.lgs. n. 209/2023) in materia di residenza fiscale delle persone fisiche, delle società e degli enti in vigore dal 2024.

È infatti cambiato il concetto di "domicilio": a differenza della disciplina previgente, non è più mutuato dal codice civile, ma, in linea con la prassi internazionale, viene riconosciuta prevalenza alle relazioni personali e familiari piuttosto che a quelle economiche. Ciò fatta salva l'eventuale applicazione di disposizioni contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni. Le Entrate con il documento in commento, "corredato da una traduzione di cortesia in lingua inglese", illustrano le nuove regole anche con esempi concreti.

A seguito delle modifiche normative anzidette, la semplice presenza sul territorio dello Stato, per la maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni in un anno o 184 giorni in caso di anno bisestile, incluse le frazioni di giorno) è sufficiente a configurare la residenza fiscale in Italia. La circolare rende chiarimenti sul computo delle frazioni di giorno ed illustra, inoltre, che per effetto dell'introduzione del nuovo criterio della presenza fisica, le persone che lavorano in *smart working* nello Stato italiano, per la maggior parte del periodo d'imposta, sono considerate fiscalmente residenti in Italia, senza che sia necessaria la configurazione di alcuno degli altri criteri di collegamento previsti dalla normativa (residenza civilistica, domicilio, iscrizione anagrafica). Infine, per effetto delle modifiche introdotte, l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente acquisisce il valore di una presunzione relativa (e non più assoluta) di residenza fiscale in Italia: vale, quindi, salvo prova contraria che può essere fornita dal contribuente. Rimane fermo, infine, il criterio della residenza ai sensi del codice civile così come il principio dell'alternatività dei diversi criteri.

Secondo le nuove regole - è stato evidenziato nella circolare - sono considerati residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede di direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale. Si tratta di tre criteri alternativi, ossia basta che ricorra uno solo di essi per configurare la residenza in Italia, l'importante è che la sussistenza del criterio si protragga per la maggior parte del periodo d'imposta. Rispetto alle precedenti regole, in sostanza, il presupposto della sede dell'amministrazione viene declinato nei concetti della sede di direzione effettiva e della gestione ordinaria in via principale e viene eliminato "l'oggetto principale" come criterio per stabilire la residenza. Le Entrate infine ricordano che le nuove regole sono in vigore dall'1.1.2024 per le società e gli enti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare, per quelli per cui l'esercizio non coincide con l'anno solare la nuova determinazione della residenza è efficace dal periodo successivo a quello in corso al 29.12.2023.

## FISCO E IMMOBILI

### IMU

#### Indeducibilità dell'IMU sugli immobili strumentali dall'IRAP

La Corte costituzionale, con la sentenza n. 171, depositata il 29.10.2024, si è nuovamente pronunciata sulla questione di legittimità costituzionale dell'ineducibilità dell'IMU sugli immobili strumentali dall'IRAP e ha dichiarato la manifesta infondatezza della questione sollevata dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano in riferimento all'art. 53 della Costituzione, ribadendo, in sostanza, quanto già affermato con la sentenza n. 21 del 2024, ovvero che, in riferimento all'IRAP, mancano «quelle evidenze normative che hanno condotto questa Corte con la richiamata sentenza n. 262 del 2020 a riconoscere carattere strutturale alla deduzione dell'IMU sugli immobili strumentali con riguardo all'IRES e, di conseguenza, a ritenere vulnerata, in forza della prevista totale ineducibilità, la coerenza interna dell'imposta. La diversità della natura dei due tributi, dei loro presupposti, delle specifiche basi imponibili e delle precipe discipline evidenzia come le medesime argomentazioni della sentenza di questa Corte n. 262 del 2020 non possano essere estese all'IRAP».

La Corte ha anche chiarito che non vi è un fenomeno di doppia imposizione giuridica, perché i presupposti di IMU e IRAP sono diversi. La sentenza ha altresì dichiarato non fondate le questioni sollevate dal medesimo rimettente e dalla CGT di primo grado di Reggio Emilia in riferimento al principio di uguaglianza, in quanto le affermazioni contenute nella citata sentenza n. 262 del 2020, con la quale la Corte costituzionale ha sottolineato – ma nel contesto di una riscontrata rottura del principio di coerenza – l'indebita penalizzazione delle imprese che abbiano scelto di investire gli utili nell'acquisto della proprietà degli immobili strumentali, non si prestano a essere pedissequamente traslate in riferimento al regime dell'IRAP.

# I focus di CONFEDILIZIA

## FISCO E IMMOBILI

### BONUS FISCALI

**Superbonus,  
invio comunicazione al PNCS,  
proroga al 30.11.2024**

In merito all'apposita comunicazione che, ai sensi dell'art. 3 del d.l. n. 39/2024, va fatta al Portale nazionale delle classificazioni sismiche-PNCS in relazione ad interventi agevolati da superbonus in corso al 31.12.2023 o a nuovi interventi a partire dal 2024 (cfr. *Focus Confedilizia* n. 34 del 4.10.2024), proprio sul sito del PNCS è stato dato avviso che in data 29.10.2024 è stato adottato il d.p.c.m. che proroga al 30.11.2024 il termine (precedentemente previsto al 31.10.2024) di cui all'art. 6, comma 2, primo punto elenco, del d.p.c.m. 17.9.2024. In particolare, la proroga riguarda l'invio delle informazioni al PNCS riguardanti tutti gli stati di avanzamento dei lavori-SAL approvati entro l'1.10.2024.

Per gli interventi invece che hanno prodotto il primo SAL successivamente all'1.10.2024 rimangono in vigore i termini di cui all'art. 6, comma 2, secondo punto elenco, del d.p.c.m. 17.9.2024 ovvero entro trenta giorni a partire dal giorno successivo a quello della approvazione del relativo SAL.

Il d.p.c.m. di proroga - si legge sul sito anzidetto - è ora in corso di registrazione presso gli organi di controllo.

### CHI SIAMO

*Confedilizia - Confederazione italiana proprietà edilizia - è un'Associazione di secondo grado costituita da tutte le Associazioni territoriali dei proprietari di casa, i cui primi nuclei associativi sono sorti nel 1883.*

*Da 140 anni Confedilizia è il punto di riferimento per tutti i proprietari di immobili. Rappresentiamo milioni di cittadini italiani: coloro che possiedono la casa in cui abitano, anche in condominio, così come i piccoli proprietari e locatori, sino ai grandi investitori immobiliari.*

Maggiori informazioni presso le Associazioni territoriali di Confedilizia, i cui recapiti sono reperibili consultando il sito [www.confedilizia.it](http://www.confedilizia.it) oppure telefonando al numero **06.679.34.89**.