



NEWS

# Euroconference

**Edizione di giovedì 27 Novembre 2025**

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

**Interventi del DDL bilancio sulla soglia di partecipazione alle società di capitali**

di Luciano Sorgato, Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

## **CASI OPERATIVI**

**Pluriattività in agricoltura e separazione ai fini IVA**

di Euroconference Centro Studi Tributari

## **IVA**

**Requisiti e limiti per l'applicazione dell'IVA del 10% negli interventi di manutenzione**

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

## **IMU E TRIBUTI LOCALI**

**Il saldo IMU del settore agricolo**

di Luigi Scappini

## **IMU E TRIBUTI LOCALI**

**Le modifiche allo Statuto del contribuente e le motivazioni rafforzate dell'accesso nei locali aziendali**

di Marco Bargagli

## **GUIDA AGLI ADEMPIMENTI**

**Il computo dei mesi di possesso ai fini IMU**

di Laura Mazzola

## IMPOSTE SUL REDDITO

***Interventi del DDL bilancio sulla soglia di partecipazione alle società di capitali***

di Luciano Sorgato, Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

**Novità fiscali Legge di Bilancio 2026**

Scopri di più

La **commisurazione del 10% alle partecipazioni al capitale, anziché agli utili**, rischia di generare **evidenti incongruenze fiscali**.

L'art. 18 della manovra di bilancio 2026, all'[art. 59, comma 1, TUIR](#), introduce la **tassazione piena degli utili relativi a partecipazioni inferiori al 10% del capitale sociale** della partecipata (detenuto **direttamente o indirettamente** per il tramite di società controllate ai sensi dell'[art. 2359, comma 1, n. 1\), c.c.](#), tenendo conto dell'eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa di controllo). Con ogni probabilità, con l'*iter* di approvazione **tale soglia verrà ridotta al 5%**, ma i problemi che di seguito vengono esposti **rimangono inalterati**.

Fermo rimanendo la piena contrarietà dell'introdotta tassazione rispetto alla *ratio* dell'[art. 59](#) che, come noto, al pari dell'[art. 89, TUIR](#), risponde all'obiettivo della Riforma Tremonti di **spostare il perno impositivo dai soci alla società**, in tale sede si vuole esaminare la portata normativa dell'inciso «*utili relativi a partecipazioni inferiori al 10% del capitale sociale di sottoscrizione*». A tale fine, va considerato che dalla detenzione di una partecipazione derivano i **c.d. diritti sociali nella doppia articolazione di diritti giuridici e diritti economici** (che includono anche il diritto agli utili). Nella S.r.l. la regola di governo generale dell'entità dei diritti spettanti ad ogni socio è fissata dall'[art. 2468, comma 2, c.c.](#), a mente del quale, salvo la specifica deroga del comma 3 : «*i diritti sociali spettano ai soci in misura proporzionale alla partecipazione da ciascuno posseduta. Se l'atto costitutivo non dispone diversamente, le partecipazioni dei soci sono determinate in misura proporzionale al conferimento*».

Trattasi manifestatamente di una **norma suppletiva che ammette l'ingerenza statutaria dei soci**, tanto che per la dottrina assume significato pregnante la **distinzione tra "quota" e "partecipazione ai diritti sociali"**, dove la quota, da intendere come frazione del capitale sociale di sottoscrizione, **attribuita a ciascun socio può, su base negoziale, non coincidere con la misura della relativa partecipazione ai diritti sociali**. In altri termini, l'[art. 2468, comma 2](#), detta la regola base della c.d. **doppia proporzionalità**:

- i diritti spettano ai soci in **misura proporzionale alla partecipazione** da ognuno

posseduta;

- a sua volta la partecipazione è determinata in **“misura proporzionale al conferimento”**.

Tale regola generale può, però, essere **derogata su impulso negoziale dei soci**, per cui la partecipazione agli utili può venire **dissociata dall'indicata regola della doppia proporzionalità e seguire regole diverse** (con il solo obbligo di non contravvenire al c.d. Patto Leonino). Inoltre, il citato [comma 2 dell'art 2468, c.c.](#), salvaguarda la portata prescrittiva del comma 3, a mente del quale: *«Resta salva la possibilità che l'atto costitutivo preveda l'attribuzione a singoli soci di particolari diritti riguardanti l'amministrazione della società e la distribuzione degli utili»*.

Da tale previsione viene fatta derivare la **possibilità di una differenziazione in positivo di tali diritti sociali**, legata alla persona dei soci e non alle quote di cui sono titolari. Con specifico riguardo ai particolari **diritti inerenti “la distribuzione degli utili”** è opinione **comune in dottrina** (la quale la fa derivare da un passo della Relazione al decreto di Riforma) che essa possa riguardare anche **il quantum degli utili spettanti ai soci**. Per autorevole dottrina in materia (G. Zanarone): *«L'attribuzione deve avere ad oggetto “particolari diritti”, dove per particolari, in contrapposizione a generali, devono intendersi diritti diversi da quelli normalmente spettanti in base alla partecipazione: diversi quantitativamente (si pensi ad un socio cui venga attribuita una percentuale di utili più che proporzionale rispetto alla propria partecipazione) ...»*.

Rappresentato, quindi, che la partecipazione ritrae, solo come regola generale, la **misura dei diritti sociali dalla consistenza del conferimento** e che, quindi, su base negoziale i soci, in virtù dell'ammessa **ampia autonomia statutaria** di governo del documento costitutivo, possono deviare da tale corrispondenza, convenendo **differenti opzioni di commisurazione di tali diritti**, nel caso alla persona del socio vengano attribuiti diritti inerenti alla distribuzione **degli utili diversi da quelli correlabili alla portata del conferimento**, come si deve fiscalmente assumere tale deviazione con riguardo **all'espressione legislativa**: *«utili relativi a partecipazioni non superiori al 10% del capitale sociale della partecipata»*. Un esempio può agevolare la **comprensione della questione**. Se, ad esempio, a un socio che detiene una partecipazione di sottoscrizione del 10% viene accordato un **diritto di partecipazione agli utili del 60%** o, viceversa, se a un socio con una partecipazione di **sottoscrizione del 70% viene attribuita una partecipazione agli utili del 10%**, tali misure di diritto agli utili **assumono rilevanza ai fini della nuova portata della norma?**

La lettera normativa, nel ricordare l'obbligo impositivo pieno alle partecipazioni non superiori al 10% del capitale sociale detenuto direttamente e indirettamente, appare connettersi alla **quota di partecipazione identificata nelle sue ordinarie prerogative di unitarietà e indivisibilità**, sulla base, quindi, di un **nesso di raccordo oggettivo, del tutto dissociato dai diritti che nella commisurazione a regime promanano dalla quota e dal relativo conferimento**. Sul piano testuale, **deviazioni letterali non appaiono possibili**, dal momento che la detenzione della partecipazione al capitale slega i diritti definiti statutariamente e **connessi alla persona del socio**, a remunerazione, ad esempio, delle **sue qualità personali**, di cui si avvantaggia tutto il sodalizio associativo o per altri motivi, che andrebbero reputati come **insindacabili dei soci**. In tale caso, si deve ammettere **l'incongruenza degli effetti fiscali**, dal

momento che, tornando agli esempi proposti, il socio con **una partecipazione di sottoscrizione del 10%**, a fronte di un **diritto agli utili del 60%**, subisce il nuovo **aggravio fiscale pieno**, mentre nell'indicato **caso inverso** del socio che a fronte di una partecipazione del 70% gode di un diritto agli utili del 10% **non subisce alcun aggravio impositivo aggiuntivo**. La soluzione, quindi, che appare essere più congrua, è quella che connette il parametro di riferimento **agli utili di partecipazione e non alla quota di partecipazione**, in quanto mentre il primo (la commisurazione degli utili) è un parametro che include anche **il regolamento intersoggettivo dei soci**, configurandosi, quindi, come definitivo, **il secondo**, invece, si raccorda a uno stadio legale a regime, **non inclusivo dell'accordo statutario dei soci**.

Ovviamente, in conclusione, si sottolinea la manifesta contrarietà della novella alla *ratio* dell'**art. 59, TUIR**, e del c.d. **regime PEX**. La norma, fermo rimanendo che, per chi scrive, con l'obbligo impositivo **non si possono perseguire scopi che non consentano di osservare le prerogative della capacità contributiva** (**art. 53, Costituzione**), introduce un **regime fiscale più gravoso per gli investimenti partecipativi meno redditizi** (sotto la soglia del 10%) e premia fiscalmente gli **investimenti più consistenti**, che non sempre, peraltro, **consentono di intravedervi un possesso partecipativo di natura imprenditoriale**, con ingerenza strategica nelle decisioni di mercato. Il possesso, ad esempio, di una **partecipazione del 15% non immette** (soprattutto nelle società chiuse) il **socio nelle strategie decisorie della società**, per cui la soglia legislativamente individuata non è nella condizione di assicurare la distinzione tra l'investimento di natura finanziaria e l'investimento di natura produttivo-imprenditoriale. La domanda non eludibile è, quindi, sotto il profilo costituzionale della capacità contributiva, **per quale ragione l'investimento più dimesso** (che potrebbe anche costituire l'unica forma di sostentamento economico del contribuente) **può subire legittimamente una tassazione maggiore?**

La Corte Costituzionale ha già nel passato consolidato l'insegnamento che quando una norma viene eterogeneamente incapsulata in un **corredo normativo coordinato da una ratio rispondente a definite logiche impositive**, la mancata intersezione conciliativa della norma con il complessivo elaborato normativo di riferimento, difetta di ragionevolezza e urta con l'**art. 3, Costituzione**, rimanendone destrutturata sul piano degli effetti. Ciò è avvenuto per **la norma che intentò di coniugare l'IRPEF** (imposta pensata per la tassazione del monte reddituale di una sola persona fisica) con il **cumulo dei redditi del nucleo della famiglia** (Corte Costituzionale, **sent. n. 179/1976**) e con l'ILOR (imposta finalizzata a perseguire la c.d. funzione di discriminazione qualitativa dei redditi) applicata ai professionisti (Corte Costituzionale, **sent. n. 42/1980**). Nel caso in esame, il Legislatore **immette nel regime PEX una norma che nello sterilizzare gli effetti del regime stesso in ordine alle partecipazioni sotto il 10%** (peraltro in modo parcellizzato e discriminante tra dividendi e plusvalenze) si erge ad esempio didattico di **irragionevolezza fiscale**.

L'auspicio principale, quindi, per tutte le ragioni espresse, non è quello di individuare l'indicato più appropriato parametro di commisurazione del 10%, ma è quello che una **tale norma venga archiviata**.

**CASI OPERATIVI**

---

***Pluriattività in agricoltura e separazione ai fini IVA***

di Euroconference Centro Studi Tributari

webinar gratuito

**ESPERTO AI Risponde - Dichiarazioni integrative**

27 novembre alle 11.00 - iscriviti subito &gt;&gt;



La società agricola Rossi svolge l'attività di allevamento di suini. Ai fini IVA viene applicato, rispettando i requisiti soggettivi e oggettivi richiesti, il regime speciale previsto dall'art. 34, D.P.R. n. 633/1972.

A partire dal 2026 intende procedere all'apertura di un proprio "spaccio aziendale" in cui procedere alla cessione della carne macellata nonché di insaccati di propria produzione.

Si chiede quale sia il corretto regime IVA da applicare alla vendita di tali prodotti e se vi siano da adempiere a qualche obbligo amministrativo.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)

**FiscoPratico**

I "casi operativi" sono esclusi dall'abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.

## ***Requisiti e limiti per l'applicazione dell'IVA del 10% negli interventi di manutenzione***

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

### **Reverse charge e aliquote ridotte in edilizia**

Scopri di più

L'aliquota IVA ridotta al 10% per gli interventi di **manutenzione ordinaria e straordinaria**, introdotta inizialmente in via transitoria e successivamente resa definitiva dall'[art. 2, comma 11, Legge n. 191/2009](#), è disciplinata principalmente dall'[art. 7, comma 1, lett. b\), Legge n. 488/1999](#). L'aliquota agevolata si applica alle **prestazioni di servizi** aventi a oggetto interventi di **manutenzione ordinaria e manutenzione straordinaria**. L'agevolazione è strettamente circoscritta agli **interventi eseguiti su fabbricati a prevalente destinazione abitativa privata**. Rientrano in questa definizione:

- **single unità immobiliari** (e relative pertinenze non abitative) classificate nelle categorie catastali da A1 ad A11, a eccezione di A/10 (uffici e studi privati), indipendentemente dal loro utilizzo effettivo. L'agevolazione si applica anche se l'unità fa parte di un edificio a prevalente destinazione non abitativa;
- **interi fabbricati considerati a prevalente destinazione abitativa** se hanno più del 50% della superficie sopra terra destinata a uso abitativo privato. In questo caso, l'aliquota del 10% si applica anche agli **interventi sulle parti comuni**, comprese le quote millesimali corrispondenti alle unità non abitative situate nell'edificio.

Al contrario, il regime agevolato non si applica, in generale, alle **seguenti operazioni**:

- **prestazioni rese da professionisti** (ingegneri, geometri, architetti) sono escluse perché non riguardano la realizzazione materiale dell'intervento e restano assoggettate all'aliquota ordinaria;
- le **prestazioni rese in esecuzione di subappalti** (ossia le cessioni di beni e servizi rese nei confronti dell'appaltatore principale) per le quali si applica l'aliquota IVA ordinaria (22%);
- mere **forniture di beni da un soggetto diverso da quello che esegue la prestazione**, o se vengono acquistati direttamente dal committente dei lavori.

L'agevolazione IVA del 10% riguarda la **prestazione di servizi in senso complessivo** e si estende, quindi, anche alla fornitura dei beni (materie prime, semilavorate e beni finiti)



necessari per i lavori, a condizione che siano **forniti dal soggetto che esegue l'intervento**. È agevolata anche l'ipotesi in cui l'intervento si realizzi mediante **cessione con posa in opera di un bene**, poiché l'apporto della manodopera assume un rilievo particolare ai fini della **qualificazione dell'operazione**.

Tuttavia, esiste una **limitazione specifica per i c.d. beni di valore significativo** di cui al D.M. 29 dicembre 1999. Per tali beni, **l'aliquota ridotta del 10% si applica solo fino a concorrenza del valore della prestazione**, considerato al **netto del valore dei beni medesimi**. Il valore residuo del bene significativo deve essere **assoggettato all'aliquota IVA ordinaria** (attualmente il 22%). Il calcolo si effettua sottraendo il valore del bene significativo (o dei beni) dal corrispettivo complessivo **pattuito per l'intervento**. La differenza che ne risulta costituisce il **limite massimo di valore entro cui la fornitura del bene significativo può essere assoggettata al 10%**. In termini semplici, il bene significativo **resta soggetto interamente al 10%** solo se il suo valore non supera la metà del valore dell'intera prestazione.

Il valore dei beni significativi da considerare include **tutti gli oneri che concorrono alla loro produzione**, ovvero il **valore delle materie prime e della manodopera** per la loro produzione, ma non il ricarico (*mark-up*) applicato dal prestatore per determinare il prezzo finale di cessione al cliente. Tale valore **non può essere inferiore al prezzo di acquisto sostenuto dal fornitore della prestazione**.

È importante distinguere le **componenti e le parti staccate dei beni significativi**. Le **parti staccate** che possiedono un'**autonomia funzionale** rispetto al bene principale non sono incluse nel valore del bene significativo ai fini della verifica del limite. Esempi di parti autonome sono le **tapparelle, gli scuri, le veneziane o le zanzariere**, anche se strutturalmente integrate negli infissi. Queste parti autonome confluiscono nel **trattamento fiscale previsto per la prestazione** e beneficiano interamente **dell'aliquota del 10%**. Viceversa, le componenti prive di autonomia funzionale (come i serramenti e le maniglie per gli infissi, o il bruciatore per una caldaia) sono **incluse nel valore del bene significativo**.

Per garantire la **corretta applicazione dell'agevolazione**, la **fattura emessa** dal prestatore che realizza l'intervento **deve contenere indicazioni specifiche**. In particolare, è necessario indicare:

- il **corrispettivo complessivo dell'operazione**, inclusivo del valore dei beni significativi ceduti;
- il **valore dei beni di valore significativo** forniti nell'ambito dell'intervento;
- la distinta indicazione della **quota parte del valore del bene significativo** assoggettata **all'aliquota del 10%** e della quota parte assoggettata **all'aliquota ordinaria (22%)**.

**IMU E TRIBUTI LOCALI*****Il saldo IMU del settore agricolo***di **Luigi Scappini**

OneDay Master

**Attività connesse nel settore vitivinicolo:  
vendita diretta, enoturismo ed e-commerce**

Scopri di più

Il prossimo **16 dicembre 2025** i contribuenti sono chiamati a provvedere al **saldo IMU** per l'anno 2025. Come noto, il **settore agricolo soggiace a un regime di favore**, a condizione che i **terreni** e gli **immobili** siano posseduti da parte di **coltivatori diretti**, **IAP** nonché **soggetti** a essi equiparati.

Con specifico riferimento ai **terreni**, in linea generale, l'[art. 1, comma 741, lett. e\), Legge n. 160/2019](#), definisce il **terreno agricolo** come quello «iscritto in catasto, a qualsiasi uso destinato, compreso quello non coltivato».

Ne deriva che **l'imposta è dovuta sia per i terreni adibiti a una attività agricola**, di cui all'[art. 2135, c.c.](#), sia i c.d. orticelli, ovverosia i **terreni condotti per puro autoconsumo**.

A prescindere dal soggetto proprietario, è prevista l'**esenzione IMU per i terreni**:

- ubicati nei Comuni delle **isole minori** di cui all'[Allegato A](#) annesso alla Legge n. 448/2001;
- a **immutabile destinazione agro-silvo-pastorale** a proprietà collettiva indivisibile e inusufruttabile; e
- ricadenti in **aree montane** o di **collina** delimitate ai sensi dell'[art. 15, Legge n. 984/1977](#), sulla base dei criteri individuati dalla [circolare MEF n. 9/1993](#), infatti, nonostante La Legge n. 131/2025, recante le "Disposizioni per il riconoscimento e la promozione delle zone montane" preveda una nuova classificazione dei Comuni montani, l'[art. 2](#) espressamente stabilisce che tale classificazione non si applica, ai fini delle misure previste nell'ambito della PAC, nonché **ai fini dell'esenzione dall'IMU per i terreni agricoli** ubicati nei Comuni montani ai sensi dell'[art. 1, comma 758, lett. d\), Legge n. 160/2019](#), le quali continuano a essere regolate dalle rispettive discipline di settore.

La norma prevede, inoltre, uno specifico **regime esentativo** per i **terreni agricoli** che sono **posseduti** da **coltivatori diretti** e **IAP** regolarmente iscritti alla previdenza agricola, nonché ai soggetti, quale le società agricole ex [art. 2, D.Lgs. n. 99/2004](#), che sono a essi **equiparati**.



**Ulteriore esenzione** è quella, per effetto di una *fictio iuris*, dei **terreni edificabili** sempre di proprietà e condotti dai coltivatori diretti, IAP nonché soggetti equiparati.

L'art. 1, comma 741, lett. d), Legge n. 160/2019, infatti, stabilisce che «**Sono considerati, tuttavia, non fabbricabili**, i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all' articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, iscritti nella previdenza agricola, **comprese le società agricole** di cui all'articolo 1, comma 3, del citato decreto legislativo n. 99 del 2004, sui quali persiste **l'utilizzazione agrosilvo-pastorale** mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali. Il comune, su richiesta del contribuente, attesta se **un'area sita nel proprio territorio è fabbricabile in base ai criteri stabiliti dalla presente lettera**».

Nel caso in cui il **terreno edificabile** è **posseduto** in **compartecipazione** da più soggetti **di cui non tutti hanno le qualifiche** richieste dalla norma **ai fini dell'esenzione**, il MEF, con la risoluzione n. 2/DF/2020, ha precisato che la previsione di cui al comma 743, lett. d), ai sensi del quale «*In presenza di più soggetti passivi con riferimento ad un medesimo immobile, ognuno è titolare di un'autonoma obbligazione tributaria e nell'applicazione dell'imposta si tiene conto degli elementi soggettivi e oggettivi riferiti ad ogni singola quota di possesso, anche nei casi di applicazione delle esenzioni o agevolazioni*», in realtà «*ha dato solo veste normativa a un principio di portata generale già presente nel regime dell'Imu, in virtù del quale gli elementi soggettivi ed oggettivi non potevano che essere riferiti ai titolari della singola quota di possesso ... E proprio in quest'ottica, si sono pronunciati i Giudici di Legittimità quando hanno attribuito "carattere oggettivo" alla qualificazione dell'immobile come terreno agricolo e non come area edificabile; ed è di questo elemento di carattere oggettivo di cui occorre tenere conto quando il comma 743 richiede l'applicazione degli elementi...oggettivi riferiti ad ogni singola quota di possesso*».

Da ultimo, **l'eventuale fictio iuris per i terreni edificabili** si applica anche in caso di possesso da parte dei **familiari coadiuvanti** e dei **pensionati** che, **continuando a svolgere attività in agricoltura**, mantengono l'iscrizione nella relativa gestione **previdenziale e assistenziale agricola**.

## ***Le modifiche allo Statuto del contribuente e le motivazioni rafforzate dell'accesso nei locali aziendali***

di Marco Bargagli

Master di specializzazione

### **Riforma accertamento e contenzioso 2025**

Scopri di più

L'**accesso** consiste nel **potere riconosciuto alla Guardia di Finanza e all'Agenzia delle Entrate**, dall'[art. 52, comma 1, D.P.R. n. 633/1972](#), richiamato dall'[art. 33, comma 1, D.P.R. n. 600/1973](#), nonché dall'[art. 35, Legge n. 4/1929](#), di **"entrare"** in un determinato luogo **ove il contribuente esercita un'attività commerciale**, agricola, artistica o professionale, **anche senza il consenso del soggetto che ne ha la disponibilità**, al fine di eseguirvi un controllo fiscale.

Già in passato, con l'introduzione nel nostro ordinamento giuridico dello Statuto dei diritti del contribuente, il presupposto generale legittimante il potere di accesso presso i locali destinati all'esercizio di attività di impresa, agricola o di lavoro autonomo, **è subordinato** alla sussistenza di **effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo**.

In sintesi, per **espressa disposizione normativa**, ai sensi dell'[art. 12, Legge n. 212/2000](#):

- tutti **gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali** destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di **esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo**. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, **durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività** stesse, nonché alle **relazioni commerciali o professionali del contribuente**.
- **quando viene iniziata la verifica**, il contribuente ha **diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata** e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di **farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria**, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche.

Con riferimento alle **effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo** ove il contribuente esercita la propria attività, la circolare n. 1/2008 del Comando Generale della Guardia di Finanza (Volume I – Parte II – Poteri ispettivi in materia fiscale – Capitolo 3, *"poteri concernenti l'esecuzione di attività ispettive presso la sede e/o il domicilio del contribuente"*) ha

chiarito che il Legislatore ha individuato, quale **presupposto generale legittimante il potere di accesso** presso i locali destinati all'esercizio di attività d'impresa, agricola o di lavoro autonomo, la **sussistenza di effettive esigenze di indagine e controllo sul luogo**.

Quindi, sulla scorta delle indicazioni diramate dal Comando Generale della Guardia di Finanza, tale potere può essere esercitato solo **previa adeguata valutazione della sua concreta utilità** e, in via generale, quando sia richiesto, da un lato, dalla **necessità di ricercare in modo efficace le prove di eventuali violazioni tributarie altrimenti non individuabili** e, dall'altro, **dall'opportunità di effettuare rilevamenti fisici e operazioni di riscontro materiale o documentale non altrimenti eseguibili, se non presso il luogo in cui il contribuente svolge la propria attività**.

In sintesi, le effettive esigenze di indagine ricorrono quando risulta indispensabile **effettuare mirati controlli presso la sede aziendale**, articolati sulla base delle seguenti direttrici:

- **effettuazione delle giacenze di magazzino, al fine di verificare la corrispondenza tra la giacenza contabile e la giacenza fisica della merce presente presso i locali aziendali;**
- **identificazione del personale dipendente, al fine di individuare eventuali fenomeni di lavoro sommerso;**
- **esecuzione di riscontri materiali (ad esempio, la rilevazione della consistenza di cassa, il riscontro dei cespiti ammortizzabili);**
- **acquisizione e successivo esame della documentazione extracontabile reperita in esito alle ricerche effettuate presso i locali aziendali.**

Come noto, con l'[\*\*art. 13-bis, D.L. n. 84/2025\*\*](#), inserito in fase di conversione dalla **Legge n. 108/2025** pubblicata nella **Gazzetta Ufficiale del 1° agosto 2025**, con **decorrenza 2 agosto 2025**, sono entrate in vigore le novità relative alle **"motivazioni dell'accesso nei locali aziendali"**.

Per effetto della novella normativa, con decorrenza **dal 3 agosto 2025**, **negli atti di autorizzazione e nei relativi processi verbali (ad esempio, verbale di verifica, verbale di operazioni compiute)** devono essere espressamente e adeguatamente **indicate e motivate le circostanze** (ossia le esigenze effettive di indagini e controllo sul luogo che hanno determinato la scelta di procedere all'accesso) **e le condizioni che hanno giustificato l'accesso**, ovvero le **ragioni poste alla base dell'avvio della verifica o del controllo presso la sede commerciale professionale del contribuente**.

In data **12 novembre 2025**, il **Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili** ha diramato un **interessante documento di ricerca** intitolato **"Le verifiche fiscali all'indomani della sentenza ITALGOMME: il nuovo articolo 12 dello Statuto del Contribuente"**, che illustra l'impatto delle novità alla luce dei principi affermati dalla **Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (sentenza 6 febbraio 2025 – causa n. 36617/2018 e altre)**.

La valutazione della Corte prende le mosse dal presupposto per cui **anche il luogo dove viene**

**svolta l'attività economica** (domicilio fiscale) deve **godere delle medesime garanzie riservate al "domicilio privato"**, atteso che anche nel primo caso rilevano interessi meritevoli di tutela a favore del contribuente ispezionato.

In buona sostanza, la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo **intende sottrarre l'autorizzazione** agli accessi fiscali da qualsiasi **discrezionalità** e, quindi, consentire in ogni momento **l'eventuale tutela giurisdizionale** fin dall'avvio della verifica fiscale, **indipendentemente dall'emissione dell'eventuale avviso di accertamento.**

Si è così voluto **fortemente valorizzare** il **principio di legalità** anche perché, sulla base dell'impostazione unionale, la Corte ha **allargato il concetto di domicilio da tutelare** limitato, in Italia, a quello domestico/privato.

Quindi, sorge la necessità di imporre **regole più precise e più puntuali per l'esercizio del potere di accesso** presso i locali aziendali con particolare riferimento ai **presupposti e alle condizioni per effettuare una verifica fiscale**, onde garantire una **difesa più adeguata.**

Con **riferimento al perimetro e al contenuto della "nuova" motivazione delle autorizzazioni** e dei processi verbali il citato documento del CNDCEC analizza, tra gli altri, i **profili relativi alla "fonte di innesco" del controllo fiscale.**

Sul punto viene evidenziato che **l'oggetto della "nuova" motivazione** attiene esclusivamente ai **presupposti di fatto delle verifiche**, ossia alla **fonte di innesco del controllo.**

Si tratta, nello specifico, **dell'indicazione degli elementi e dei dati in possesso degli organi verificatori** che **giustificano l'avvio dell'attività ispettiva** i quali, pertanto, **dovranno essere indicati nell'atto autorizzativo o nel relativo processo verbale.**

A titolo esemplificativo, **nell'ipotesi di un controllo incrociato**, che scaturisce in capo a un fornitore nei confronti del quale un altro ufficio abbia formulato appositi rilievi, il citato documento ritiene che **l'atto autorizzativo o il processo verbale** devono indicare **i dati del fornitore e ogni altro elemento emerso in capo a questi** al termine della relativa attività ispettiva, **il quale giustifica l'avvio del controllo fiscale nei confronti del contribuente verificato.**

La norma, come detto, oltre alle **condizioni che legittimano l'esercizio del potere di accesso presso i locali aziendali o professionali**, ossia **le ragioni alla base dell'avvio dell'attività di verifica**, impone anche di motivare le **relative circostanze**, ossia **le esigenze effettive di indagine e di controllo sul luogo.**

Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, nel più volte citato documento intitolato **"Le verifiche fiscali all'indomani della sentenza ITALGOMME: il nuovo articolo 12 dello Statuto del Contribuente"**, ritiene infine che la **violazione del c.d. obbligo motivazionale rafforzato**, introdotto dal D.L. n. 84/2025, possa comportare **"l'inutilizzabilità**

delle prove acquisite in violazione di Legge”, ex [art. 7-quinquies, Legge n. 212/2000](#).

## ***Il computo dei mesi di possesso ai fini IMU***

di Laura Mazzola

Convegno di aggiornamento

### **Tutto quesiti e casi operativi sulle dichiarazioni dei redditi**

Scopri di più

L'imposta municipale unica (IMU) è dovuta, ai sensi dell'[art. 1, comma 761, Legge n. 160/2019](#), per anni solari proporzionalmente alla quota e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso del singolo terreno o del singolo fabbricato.

Nel dettaglio, la disposizione afferma che *«il mese durante il quale il possesso si è protratto per più della metà dei giorni di cui il mese stesso è composto è computato per intero. Il giorno di trasferimento del possesso si computa in capo all'acquirente e l'imposta del mese di trasferimento resta interamente a suo carico nel caso in cui i giorni di possesso risultino uguali a quelli del cedente»*.

Ne discende che se, ad esempio, **l'immobile risulta acquistato prima del 15 o del 16 del mese**, da verificare in base al numero di giorni in cui è composto il mese stesso, **l'imposta deve essere pagata dall'acquirente o cessionario** secondo possessore.

Se, diversamente, **l'immobile risulta acquistato oltre il 15 o il 16 del mese**, sempre da verificare in base al numero di giorni in cui è composto il mese stesso, **l'imposta deve essere versata dal cedente** primo possessore.

Inoltre, come indicato dalla disposizione, **il giorno di trasferimento del possesso si computa in capo all'acquirente e l'imposta del mese del trasferimento resta interamente a suo carico**, nel caso in cui i giorni di possesso risultino uguali a quelli del cedente.

Pertanto, **occorre conteggiare in capo all'acquirente**, secondo possessore:

- **il giorno di trasferimento del possesso dell'immobile;**
- **l'intero mese del trasferimento del possesso dell'immobile, se i giorni di possesso risultano uguali a quelli del cedente.**

Si ipotizzi, quindi, il caso di un **fabbricato ceduto dal primo possessore il 15 novembre 2025**; il mese di **novembre è composto da 30 giorni** e il **giorno di trasferimento deve essere conteggiato in capo all'acquirente** secondo possessore. Di conseguenza, agli effetti del



pagamento dell'IMU, **il soggetto passivo per il mese di novembre è l'acquirente**, che risulta possessore per 16 giorni su un totale di 30 giorni del mese.

Si ipotizzi, ora, il diverso caso di un fabbricato ceduto dal **primo possessore il 17 ottobre 2025**; il mese di ottobre è composto da **31 giorni** e il **giorno di trasferimento deve essere conteggiato in capo all'acquirente** secondo possessore. Di conseguenza, agli effetti del pagamento dell'IMU, **il soggetto passivo del mese di ottobre è il cedente**, che risulta possessore **per 16 giorni su un totale di 31 giorni del mese**.

La normativa tratta unicamente il caso del "*trasferimento del possesso*" e non, per ipotesi, la **variazione di destinazione del singolo immobile o la variazione della quota di possesso**.

Si ritiene, però, che **detti criteri debbano essere applicati** anche per le **altre variazioni avvenute nell'anno**.

Consideriamo un fabbricato abitativo, non di lusso, acquistato il 1° agosto 2025 e adibito ad abitazione principale dal 16 novembre, giorno di **variazione della residenza anagrafica da parte del nuovo possessore**, nonostante dimorasse abitualmente già all'interno dell'immobile da inizio del mese di agosto.

In questa ipotesi il fabbricato può considerarsi abitazione principale del contribuente **solo per i mesi di novembre e dicembre**.

Vale a dire che il contribuente, per i mesi di agosto, settembre e ottobre, deve versare l'IMU, calcolata con l'aliquota degli altri fabbricati.

Così la **variazione della quota di possesso di un immobile**, prima posseduto al 50% e poi al 100%, avvenuta il 15 settembre, prevede **il versamento dell'IMU calcolata sul 50%** di possesso fino al mese di agosto e poi sul **100% di possesso dal mese di settembre in poi**.