

Edizione di mercoledì 19 Luglio 2023

AGEVOLAZIONI

Assegnazione agevolata ai soci e successiva rivendita dell'immobile

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

CASI OPERATIVI

Requisiti per l'applicazione del regime degli impatriati

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Le quote di fondi di investimento e la disciplina delle società di comodo

di **Stefano Rossetti**

ACCERTAMENTO

Definiti i limiti di accertamento in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa

di **Francesca Benini**

AGEVOLAZIONI

Comunicazione crediti energia ceduti relativi al I e II trimestre 2023

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

ACCERTAMENTO

Nulla l'accertamento su crediti R&S per difetto di motivazione tecnica

di **Angelo Ginex**

AGEVOLAZIONI

Assegnazione agevolata ai soci e successiva rivendita dell'immobile

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



CONSULENZA IMMOBILIARE

IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4% anziché € 210 + IVA 4%

Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta

Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

ABBONATI ORA

-35%

Premessa

L'articolo 1, comma da 100 a 106, L. 197/2022 (c.d. Legge di Bilancio 2023) ha riproposto le agevolazioni fiscali per:

- le assegnazioni e le cessioni agevolate dei beni ai soci;
- la trasformazione in società semplice;
- l'estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale.

Per aderire alle agevolazioni in rassegna, è necessario che le suddette operazioni vengano perfezionate entro il prossimo 30 settembre 2023 e che il contribuente provveda a indicare, nella dichiarazione dei redditi, i valori dei beni assegnati. Non rileva, invece, ai fini del perfezionamento delle soluzioni agevolate, il pagamento delle imposte sostitutive a carico della società (circolare n. 26/E/2016): l'omesso, insufficiente o tardivo versamento non determina, infatti, la decadenza dalle agevolazioni (risposta interpello DRE Piemonte n. 901-533/2016) potendo la società regolarizzare la violazione, ricorrendo all'istituto del ravvedimento operoso (codice tributo 8913).

Con particolare riferimento alle operazioni di assegnazione e cessione dei beni ai soci, le disposizioni agevolative in rassegna sono applicabili:

- alle Snc, Sas, Srl, Spa e Sapa, a prescindere da quale sia l'attività svolta;
- a tutti i soci iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2022, ovvero che siano stati iscritti entro il 31 gennaio 2013, in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022;
- all'assegnazione (o alla cessione) di beni immobili diversi da quelli strumentali per

destinazione, ovvero, di beni mobili iscritti nei pubblici registri (autoveicoli, navi, aeromobili, etc.) non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

Sono, pertanto, agevolabili gli autoveicoli aziendali differenti da quelli utilizzati, ad esempio, dalle imprese che effettuano attività di noleggio degli stessi.

Nel caso specifico dei beni immobili è, pertanto, possibile procedere con l'assegnazione (o alla cessione) agevolata dei seguenti:

- immobili merce (indipendentemente dalla categoria catastale), alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, ovvero che sono iscritti, nel bilancio d'esercizio, tra le rimanenze finali di magazzino;
- immobili patrimonio (fabbricati civili di categoria catastale A concessi in locazione, a eccezione degli A/10 qualificabili come strumentali per natura) disciplinati fiscalmente dall'articolo 90, Tuir;
- immobili strumentali per natura, in base alla propria categoria catastale (A/10, B, C, D ed E), in quanto non suscettibili di un diverso utilizzo, se non attraverso radicali trasformazioni.

I terreni agricoli non possono essere assegnati (o ceduti) ai soci in modo agevolato se sono utilizzati per effettuare la coltivazione e/o l'allevamento di animali, in quanto risultano impiegati dalla società nell'esercizio della propria attività d'impresa: rientrano, invece, nel novero dei beni agevolabili, i terreni concessi in locazione o comodato al momento dell'assegnazione, non essendo impiegati dalla società nell'esercizio dell'impresa (circolare n. 26/E/2016).

L'agevolazione prevista, al verificarsi delle condizioni precedentemente esaminate, consiste nel pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap nella misura dell'8% (o del 10,5% nel caso di società non operativa per almeno 2 dei 6 periodi d'imposta precedenti la cessione o l'assegnazione) da applicarsi sulla differenza tra il valore normale dei beni agevolabili e il loro costo fiscalmente riconosciuto.

Su specifica richiesta della società, è consentito determinare il valore normale dei soli beni immobili utilizzando il valore derivante dall'applicazione dei moltiplicatori previsti in materia di imposta di registro sulle rendite catastali: la facoltà di utilizzare il valore catastale (in luogo del valore normale) è invocabile, però, nella sola fattispecie dell'assegnazione dei beni ai soci (così come in caso di trasformazione in società semplice), mentre per la cessione onerosa, ancorché agevolata, vi sono regole particolari: *"il corrispettivo della cessione, se inferiore al valore normale del bene, determinato ai sensi dell'art. 9 (...) o in alternativa ai sensi del primo periodo (in base al valore catastale) è computato in misura non inferiore ad uno dei due valori"*.

Inoltre, se per effetto dell'assegnazione sono annullate riserve in sospensione d'imposta, su di esse è dovuta un'imposta sostitutiva del 13%: nella soluzione della cessione onerosa agevolata, invece, l'imposta sostitutiva in parola non è dovuta, poiché quest'ultima fattispecie

non presuppone l'annullamento, né il trasferimento di riserve a favore dei soci.

Per completezza espositiva, è bene segnalare che le società interessate sono tenute a versare le imposte sostitutive dovute per il 60% entro il 30 settembre 2023, mentre per il rimanente 40% entro il 30 novembre 2023, utilizzando i seguenti codici tributi:

- “1836”, per l'imposta sostitutiva (8% o del 10,5%) sulle plusvalenze che emergono a seguito dell'assegnazione, della cessione o della trasformazione in società semplice;
- “1837”, per l'imposta sostitutiva del 13% sulle riserve in sospensione d'imposta annullate a seguito dell'assegnazione o della trasformazione.

Nel prosieguo del presente intervento verrà esaminato l'istituto dell'assegnazione agevolata degli immobili ai soci e gli effetti fiscali della successiva cessione a terzi del fabbricato oggetto di assegnazione.

La disciplina Iva assegnazioni agevolate

Per quanto concerne la disciplina Iva applicabile all'assegnazione agevolata, si rappresenta preliminarmente che l'articolo 1, commi 100 – 106, L. 197/2022 (c.d. Legge di Bilancio 2023) non ha previsto disposizioni speciali per l'Iva che, pertanto, deve essere applicata secondo le regole ordinarie, ovverosia uniformandosi alle disposizioni contemplate:

- dall'articolo 2, comma 2, n. 6), D.P.R. 633/1972, secondo cui le assegnazioni di beni ai soci costituiscono cessioni di beni che, in quanto tali, integrano il presupposto oggettivo ai fini dell'applicazione dell'Iva;

Sono, infatti, considerate cessioni di beni (e, quindi, sono soggette a Iva):

“le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto nonché le assegnazioni e le analoghe operazioni fatte da altri enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica”.

- dall'articolo 2, comma 2, n. 5), D.P.R. 633/1972, secondo cui l'assegnazione di beni ai soci realizza un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa, con l'effetto che sono applicabili anche le disposizioni sull'autoconsumo, laddove prevedono la non applicazione dell'Iva per *“quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19”* (circolare n. 40/E/2002).

Si tratta dei casi in cui tali beni non abbiano consentito la detrazione dell'Iva in ragione del loro acquisto presso un soggetto privato, ovvero poiché l'acquisto è avvenuto prima dell'introduzione dell'Iva nell'ordinamento interno, nonché delle ipotesi in cui i beni sono acquistati o importati senza il diritto alla detrazione, neanche parziale, della relativa imposta, ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2, D.P.R. 633/1972.

Riassumendo, quindi, nel campo di applicazione dell'Iva:

- non rientrano le assegnazioni di beni acquisiti senza addebito dell'imposta a monte (o con Iva non detratta);
- rilevano tutte le assegnazioni di beni per le quali la società abbia detratto, integralmente o parzialmente, l'Iva addebitata in via di rivalsa al momento dell'acquisto, dell'importazione o dell'effettuazione degli investimenti prima indicati.

Le assegnazioni agevolate di immobili ai soci

Con particolare riguardo alle assegnazioni degli immobili ai soci, ai fini Iva, queste sono assoggettate alle regole ordinarie dettate dal D.P.R. 633/1972: sicché l'imposta applicabile all'assegnazione è strettamente collegata alla natura dell'immobile oggetto di assegnazione, distinguendosi a tale proposito le seguenti fattispecie:

Trattamento Iva delle assegnazioni agevolate di beni immobili

Le assegnazioni di fabbricati abitativi (appartenenti alla categoria catastale A con esclusione di quelli ricompresi negli A/10)

Sono soggette al regime "*naturale*" di esenzione da Iva, a eccezione delle seguenti ipotesi:

- assegnazioni effettuate dalle imprese costruttrici o di ripristino degli stessi entro 5 anni dall'ultimazione della costruzione o dell'intervento;
- assegnazioni poste in essere dalle stesse imprese anche successivamente, nel caso in cui nell'atto di assegnazione l'assegnante abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione;
- assegnazioni di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali per le quali nell'atto di assegnazione l'assegnante/cedente abbia espressamente manifestato l'opzione per l'imposizione

Assegnazioni di fabbricati strumentali, per i quali rileva la qualifica oggettiva del fabbricato strumentale per natura, in quanto rientrante nelle categorie catastali B, C, D, E e A/10, indipendentemente dall'utilizzo, ovvero dall'effettiva destinazione strumentale all'attività propria dell'impresa

Costituiscono operazioni imponibili se effettuate dalle imprese costruttrici o di ripristino degli stessi, entro 5 anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento. In tutti gli altri casi opera il regime "*naturale*" di esenzione da Iva ma è, comunque, riconosciuto all'assegnante/cedente il diritto di optare, nel relativo atto, per l'imponibilità

Assegnazioni di terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria

Non sono soggette a Iva, ai sensi dell'articolo 2, comma 3, lettera c.), D.P.R. 633/1972

Assegnazioni di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria

Sono imponibili Iva con aliquota ordinaria

Posto che le disposizioni sull'assegnazione non pongono limitazioni in merito alla natura del socio – fatta salva la presenza obbligatoria nella compagine sociale alla data del 30 settembre 2022 – potrebbe verificarsi che l'assegnatario sia una società commerciale, ovvero un soggetto che detiene la partecipazione e che acquisisce l'immobile nell'ambito dell'impresa esercitata.

In quest'ultima particolare fattispecie, qualora la società assegnante abbia espressamente manifestato (nell'atto di assegnazione) l'opzione per l'imposizione Iva del fabbricato (abitativo o strumentale) è altresì necessario rispettare l'articolo 17, comma 6, lettera *a-bis*, D.P.R. 633/1972, che prescrive l'applicazione dell'inversione contabile (c.d. *reverse charge*), se l'assegnatario è un soggetto passivo Iva.

Resta naturalmente inteso che le assegnazioni di beni agevolabili determinano l'insorgere di tutti gli obblighi connessi all'applicazione dell'Iva quali fatturazione, registrazione, liquidazione e conseguenti adempimenti dichiarativi.

Le imposte sui redditi delle società in caso di assegnazioni agevolate

Per quanto riguarda le imposte sui redditi, l'articolo 1, commi 101 e 102, L. 197/2022 (c.d. Legge di Bilancio 2023) prevede che:

- sulle plusvalenze che emergono a seguito dell'assegnazione agevolata è dovuta un'imposta sostitutiva dell'8%, incrementata al 10,5% se la società è di comodo per almeno 2 periodi d'imposta sugli ultimi 3;
- le stesse plusvalenze possono essere determinate assumendo, in luogo del valore normale, il valore catastale degli immobili.

Su specifica richiesta della società, è consentito determinare il valore normale dei soli beni immobili, utilizzando il valore derivante dall'applicazione dei moltiplicatori (previsti in materia di imposta di registro) sulle rendite catastali.

Base imponibile per il calcolo imposta sostitutiva delle imposte dei redditi e Irap

Tipologia di operazione	Regime ordinario	Regime agevolato
Assegnazione	Valore normale	Valore normale (o catastale su opzione)
	– costo fiscalmente riconosciuto	– costo fiscalmente riconosciuto
Cessione	Corrispettivo	Maggiore tra corrispettivo e valore normale (o catastale)
	– costo fiscalmente riconosciuto	– costo fiscalmente riconosciuto
Trasformazione in società semplice	Valore normale	Valore normale (o catastale su opzione)
	– costo fiscalmente riconosciuto	– costo fiscalmente riconosciuto

Se per effetto dell'assegnazione sono annullate riserve in sospensione d'imposta, su di esse è dovuta un'imposta sostitutiva del 13%: nella soluzione della cessione onerosa agevolata,

invece, l'imposta sostitutiva non è dovuta poiché la fattispecie non presuppone l'annullamento, né il trasferimento di riserve a favore dei soci.

Plusvalenze da rivendita posta in essere dal socio assegnatario

Spesso accade che il pesante trattamento impositivo a carico della società cedente il bene risulti così penalizzante da scoraggiare, in talune circostanze, la cessione di un determinato immobile.

Le fattispecie traslative a titolo oneroso di beni immobili rilevano, infatti, quali componenti positive del reddito d'impresa quali:

- plusvalenze immobiliari, nel caso in cui si trasferiscano beni strumentali o beni patrimoniali;
- ricavi, nel caso in cui oggetto della cessione siano beni merce.

Il suddetto carico impositivo potrebbe essere alleggerito facendo transitare i beni dalla sfera giuridica della società a quella dei soci che potrebbero successivamente rivendere direttamente il bene: le cessioni immobiliari effettuate da tali soggetti, rispetto alle analoghe cessioni operate dalla società commerciale, potrebbero godere, infatti, del significativo vantaggio di non far maturare plusvalenze imponibili o di realizzarle solo in misura parziale: nell'assegnazione agevolata, infatti, il costo da assumere per la determinazione del costo fiscale del bene su cui calcolare la plusvalenza è pari al valore normale (o catastale) che la società ha utilizzato ai fini della determinazione della base imponibile su cui applicare l'imposta sostitutiva.

Se, quindi, la società ha determinato l'imposta sostitutiva dell'8% (o del 10,5% se di comodo) sulla base del valore normale a norma dell'articolo 9, Tuir, per le successive plusvalenze o minusvalenze occorre partire da questo valore; se, invece, è stato assunto il valore catastale, occorre partire dal valore catastale.

Peraltro, sarà possibile neutralizzare completamente la futura plusvalenza (in capo al socio) in caso di successiva cessione dei beni immobili assegnati, mediante l'indicazione del valore normale maggiorato in misura pari al prezzo della vendita successiva, con la possibilità di usufruire dell'esenzione prescritta dall'articolo 67, comma 1, lettera b), Tuir, nel caso in cui l'immobile assegnato sia rimasto nella disponibilità del socio da più di 5 anni prima di essere ceduto.

Infatti, una volta effettuata l'operazione agevolata, i soci assegnatari potranno usufruire, in caso di successiva cessione dei beni immobili assegnati, del più favorevole regime fiscale proprio delle persone fisiche, per il quale non è prevista la formazione di una plusvalenza tassabile nel caso in cui l'immobile sia detenuto da più di 5 anni.

È giusto il caso di osservare che, la successiva cessione dell'immobile oggetto di assegnazione,

come alternativa fiscalmente più vantaggiosa alla vendita diretta da parte della società, è stata considerata pienamente legittima dall'Agenzia delle entrate (risoluzione n. 93/E/2016) e pertanto non potrà mai essere tacciata come operazione elusiva, a norma del novellato articolo 10-bis, L. 212/2000, rubricato *"Disciplina dell'abuso di diritto o elusione fiscale"*, introdotto dal D.Lgs. 128/2015.

Con la risoluzione n. 93/E/2016, è stato affermato, infatti, che la cessione di immobili effettuata dal socio successivamente all'assegnazione senza scontare imposizione (o scontando imposizione sulla sola differenza tra il corrispettivo pagato dal terzo acquirente e il valore di assegnazione) non rappresenta un'operazione abusiva: il beneficio fiscale ottenuto dal socio assume, infatti, natura di lecito risparmio d'imposta, derivando da un'agevolazione fiscale, e non di vantaggio fiscale indebito.

Esemplificazioni

Si vedono di seguito alcuni esempi numerici, come cambia il carico fiscale della successiva cessione, tenuto conto della base imponibile (valore normale oppure quello catastale) scelta dal socio in sede di pagamento dell'imposta sostitutiva.

Si ipotizzi di avere un immobile, completamente ammortizzato, che presenti i seguenti valori:

- prezzo di acquisto 150.000 euro;
- valore catastale è 50.000 euro;
- valore di mercato è 250.000 euro.

Si ipotizzi di perfezionare l'operazione di assegnazione agevolata, pagando l'imposta sostitutiva sul valore catastale: 4.000 euro = $(50.000 \times 8\%)$.

Si assuma, altresì, che entro 5 anni dall'assegnazione l'immobile sia ceduto al prezzo di 250.000 euro. In tale circostanza, il socio assegnatario dovrà scontare l'Irpef su una plusvalenza pari a 200.000 euro = $(250.000 \text{ euro} - 50.000 \text{ euro})$.

È evidente che, se vi sia una concreta prospettiva di vendita dell'immobile entro il quinquennio, risulterebbe più conveniente che l'immobile venga assegnato avvalendosi del valore di mercato di 250.000 euro su cui applicare l'imposta sostitutiva. Riprendendo l'esempio precedente si avrà che, in tale ultima fattispecie, l'imposta sostitutiva dovuta ammonterà a 20.000 euro = $(250.000 \times 8\%)$, mentre la successiva vendita a quel prezzo non scontrerà alcuna imposizione per il fatto che dalla cessione non si realizzerebbe alcuna plusvalenza.

La trasformazione in società semplice e successiva cessione degli immobili

Da un punto di vista fiscale esiste, però, una soluzione più profittevole per i contribuenti, ovvero quella di aderire alla trasformazione agevolata in società semplice prima di procedere alla cessione onerosa dell'immobile, qualora vi sia il consenso unanime di tutti i soci e non vi sia alcuna attività produttiva da esercitare (ma solo immobili da gestire): tale soluzione ha il vantaggio di non interrompere il quinquennio, decorso il quale è possibile invocare il diritto all'esenzione dell'eventuale plusvalenza realizzata, per effetto della successiva rivendita del bene.

La trasformazione in società semplice, ovvero da soggetto societario titolare di reddito d'impresa a un ente qualificato come privo del requisito della commercialità, ha il pregio, infatti, di garantire – a differenza dell'assegnazione e della cessione dei beni – la successione nelle c.d. posizioni soggettive, come appunto il possesso per almeno un quinquennio richiesto dall'articolo 67, comma 1, lettera b), Tuir, per la non imponibilità delle plusvalenze derivanti da talune cessioni immobiliari.

Dal lato pratico, quindi, la trasformata società semplice potrebbe procedere alla vendita non conseguendo alcuna plusvalenza imponibile, dovendo computare la decorrenza dei 5 anni dal momento dell'acquisto, quando il bene era ancora nel patrimonio della società prima della trasformazione, e non dalla più recente data della deliberazione/decisione che l'abbia a oggetto.

L'Agenzia delle entrate ha affermato che l'applicazione delle agevolazioni in rassegna non concretizza mai una fattispecie di abuso del diritto di cui all'articolo 10-bis, L. 212/2000, anche laddove prima della trasformazione in società semplice si eseguano delle operazioni funzionali all'ottenimento dei requisiti per fruire delle agevolazioni (ad esempio, la scissione del patrimonio immobiliare della società finalizzata all'ottenimento del requisito di società che svolge attività di gestione immobiliare), ovvero la trasformazione sia funzionale alla successiva vendita dei beni da parte della società semplice sfruttando la continuità del periodo di possesso dei beni immobili al fine di escludere la tassazione del reddito diverso di cui all'articolo 67, lettera b), Tuir (risoluzione n. 101/E/2016).

A ciò deve aggiungersi, l'ulteriore beneficio in virtù del quale la successiva distribuzione di somme di danaro da parte della società semplice non genera reddito imponibile per la società e neanche per i soci, a meno che non si tratti di fondi in sospensione d'imposta.

SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 1, commi da 100 a 106, L. 197/2022 (c.d. Legge di Bilancio 2023) ha riproposto le agevolazioni fiscali per le assegnazioni e le cessioni agevolate dei beni ai soci, la trasformazione in società semplice, nonché l'estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale.



È possibile procedere con l'assegnazione (o alla cessione) agevolata degli immobili merce (indipendentemente dalla categoria catastale), degli immobili patrimonio (fabbricati civili di categoria catastale A concessi in locazione, a eccezione degli A/10 qualificabili come strumentali per natura), nonché degli immobili strumentali per natura, in base alla propria categoria catastale (A/10, B, C, D ed E), in quanto non suscettibili di un diverso utilizzo, se non attraverso radicali trasformazioni.



Spesso accade che il pesante trattamento impositivo a carico della società cedente il bene risulti così penalizzante da scoraggiare, in talune circostanze, la cessione di un determinato immobile. Il suddetto carico impositivo potrebbe essere alleggerito facendo transitare i beni dalla sfera giuridica della società a quella dei soci che potrebbero successivamente rivendere direttamente il bene: le cessioni immobiliari effettuate da tali soggetti, rispetto alle analoghe cessioni operate dalla società commerciale, potrebbero godere del significativo vantaggio di non far maturare plusvalenze imponibili o di realizzarle solo in misura parziale.



Nell'assegnazione agevolata, infatti, il costo da assumere per la determinazione del costo fiscale del bene su cui calcolare la plusvalenza è pari al valore normale (o catastale) che la società ha utilizzato ai fini della determinazione della base imponibile su cui applicare l'imposta sostitutiva. Se, quindi, la società ha determinato l'imposta sostitutiva dell'8% (o del 10,5% se di comodo) sulla base del valore normale a norma dell'articolo 9, Tuir, per le successive plusvalenze o minusvalenze occorre partire da questo valore; se, invece, è stato assunto il valore catastale, occorre partire dal valore catastale.



Pertanto, sarà possibile neutralizzare completamente la futura plusvalenza (in capo al socio) in caso di successiva cessione dei beni immobili assegnati, mediante l'indicazione del valore normale maggiorato in misura pari al prezzo della vendita successiva, con la possibilità di usufruire, inoltre, dell'esenzione prescritta dall'articolo 67, comma 1, lettera b), Tuir, nel caso in cui l'immobile assegnato sia rimasto nella disponibilità del socio da più di 5 anni prima di essere ceduto.



Da un punto di vista fiscale esiste, però, una soluzione più profittevole per i contribuenti, ovvero quella di aderire alla trasformazione agevolata in società semplice prima di procedere alla cessione onerosa dell'immobile, qualora vi sia il consenso unanime di tutti i soci e non vi sia alcuna attività produttiva da esercitare (ma solo immobili da gestire): tale soluzione ha il vantaggio di non interrompere il quinquennio, decorso il quale è possibile invocare il diritto all'esenzione dell'eventuale plusvalenza realizzata, per effetto della successiva rivendita del bene.

Si segnala che l'articolo è tratto da ["Consulenza immobiliare"](#).

CASI OPERATIVI

Requisiti per l'applicazione del regime degli impatriati

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



Domanda

Un giovane cittadino italiano ha risieduto all'estero (Regno Unito) con iscrizione all'AIRE, per alcuni anni dal 6 marzo 2019 al 29 novembre 2021, svolgendo attività lavorativa nella ristorazione. Non è laureato.

Era regolarmente assunto in qualità di lavoratore dipendente nel Regno Unito.

Nel periodo 2019-2020-2021, ha svolto attività lavorativa di dipendente all'estero ed è stato residente all'estero, con permanenza di oltre 183 giorni in ogni singolo anno.

Il 2 novembre 2021, ha ricevuto una proposta di lavoro scritta da una società italiana operante nel settore della ristorazione e ha deciso di tornare in Italia, trasferendo la residenza in Italia prima ancora di iniziare lo svolgimento dell'attività lavorativa in data 29 novembre 2021, dimostrando la condizione di collegamento tra i 2 eventi (proposta di lavoro scritta, antecedente il rientro).

Il contratto di lavoro dipendente in Italia si è svolto dapprima quale lavoro a tempo determinato per 6 mesi e si è poi protratto sino al 14 novembre 2022.

Si chiede se è corretto l'utilizzo delle agevolazioni della norma introdotta dall'articolo 16, D.Lgs. 147/2015 modificata dal c.d. Decreto Crescita (D.L. 34/2019).

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



ADEMPIMENTO IN PRATICA

Le quote di fondi di investimento e la disciplina delle società di comodo

di **Stefano Rossetti**

La disciplina delle **società di comodo**, come disciplinata dall'[articolo 30 L. 724/1994](#), ha la finalità di contrastare il ricorso alle c.d. **società senza impresa**.

In altre parole, la *ratio* della norma risiede nel disincentivare lo schermo societario per separare i beni, non impiegati in un'attività d'impresa, e il relativo utilizzatore "reale".

La disciplina, che nel corso degli anni ha subito diverse modifiche, è strutturata su due livelli:

- **effettuazione del test di operatività**, ed in caso di mancato superamento,
- **calcolo del reddito minimo**.

Dapprima il contribuente deve effettuare il **test di operatività**. In caso di superamento la società è considerata operativa e determinerà il reddito secondo le **modalità ordinarie**, mentre, in caso di mancato superamento, il reddito deve imponible sarà pari al maggiore tra:

- il **reddito calcolato secondo i criteri analitici**;
- il **reddito determinato sulla base dei criteri forfettari** ex [articolo 30 L. 724/1994](#).

Il test di operatività consiste nel confrontare:

- **i ricavi medi dell'ultimo triennio**;
- **i ricavi presunti**, calcolati applicando dei coefficienti di redditività al costo storico medio triennale di alcuni assets.

La logica sottesa a tale test è quella secondo cui se i beni venissero impiegati nell'ambito di un'attività economica dovrebbero concorrere alla formazione dei ricavi.

L'[articolo 30, comma 1, L. 724/1994](#) prevede l'applicazione del:

- **2 per cento** al valore dei beni indicati nell'[articolo 85, comma 1, lettere c\), d\) ed e\)](#), [Tuir](#) e delle quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'[articolo 5 Tuir](#), anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;

- **il 6 per cento** al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'articolo 8-bis, primo comma, lettera a), Tuir, anche in locazione finanziaria; per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ridotta al 5 per cento; per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, la percentuale è ulteriormente ridotta al 4 per cento; per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale è dell'1 per cento;
- **il 15 per cento** al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

Nell'ambito del calcolo dei ricavi presunti, ci si è chiesto quale **percentuale di redditività** debba essere applicata alle **quote di fondi d'investimento mobiliare**.

Sotto un profilo strettamente tecnico, le quote di fondi:

- **non possono essere considerati titoli assimilati alle azioni** ([articolo 85, comma 1, lett. c, Tuir](#)), infatti la categoria degli strumenti finanziari assimilati alle partecipazioni sociali, introdotta nel nostro ordinamento tributario dal D.Lgs. 344/2003 si è resa necessaria per adeguare le disposizioni tributarie alle novità recate, in ambito civilistico, dal D.Lgs. 6/2003 che, sovvertendo la tradizionale distinzione tra "strumenti partecipativi" e "strumenti di debito", da un lato, ha concesso la possibilità di "personalizzare" gli strumenti finanziari esistenti e, dall'altro, ha introdotto nuove figure di strumenti finanziari;
- **non rientrano tra le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa** ([articolo 85, comma 1, lett. c, Tuir](#)).

Pertanto, non trovando applicazione la percentuale di redditività del 2%, a stretto rigore, dovrebbe applicarsi la percentuale residuale del 15%.

Tuttavia, in considerazione del fatto che il fondo non rappresenta altro che un veicolo destinato a raccogliere investimenti necessari per l'acquisizione di partecipazioni societarie, non sarebbe logico discriminare chi acquisisce:

- **direttamente la partecipazione.** A coloro, nell'ambito del test di operatività verrebbe applicata la percentuale di redditività pari al 2;
- **indirettamente la partecipazione,** ovvero per il tramite del fondo d'investimento. Infatti, come detto in questo caso dovrebbe essere applicato il 15 per cento nell'ambito del test di operatività.

Questa rappresenta una discriminazione che non trova giustificazioni, infatti **ha il solo effetto di attribuire un trattamento diverso in ragione dello strumento giuridico attraverso il quale l'investimento viene effettuato e non in base al tipo di investimento.**

Sul punto, però, l'Amministrazione finanziaria non è di questo avviso.

Con la [risposta ad istanza d'interpello 636/E/2020](#), l'Agenzia delle Entrate:

- dopo aver premesso che
- “la voce «altre immobilizzazioni» di cui alla lettera c) del citato comma 1 avesse e continui ad avere (come si dirà) **natura residuale** attraendo a sé tutti gli asset (anche finanziari) iscritti tra le immobilizzazioni non riconducibili alle lettere a) e b) dello stesso comma 1”;
- “l’ampliamento dei beni inclusi nella lettera a) del comma 1 del menzionato articolo 30 **non esclude che possano comunque residuare asset (finanziari) non riconducibili a quelli sopra indicati**, i quali, laddove risultino iscritti in bilancio tra le immobilizzazioni, vanno pertanto compresi nella voce residuale «altre immobilizzazioni»”;
- ha concluso che le quote di fondi debbano essere “**ricondotte alla voce «altre immobilizzazioni» dell’articolo 30, comma 1, lettera c), della L. n. 724 del 1994 ai fini della disciplina delle società c.d. non operative, e che, conseguentemente, nei loro confronti trovi applicazione la relativa percentuale del 15% ai fini della determinazione dei ricavi (minimi) presunti per l’effettuazione del c.d. test di operatività**”.

ACCERTAMENTO

Definiti i limiti di accertamento in caso di presentazione di una dichiarazione integrativa

di **Francesca Benini**



La Corte di Giustizia di Primo Grado di Verona, con la sentenza n. 192/01/2023 del 31.05.2023 depositata il 06.06.2023, si è pronunciata in merito alla **legittimità di un avviso di accertamento** per mezzo del quale l'Agenzia delle Entrate aveva chiesto il pagamento di **contributi previsti per la gestione della cassa commercianti relativi all'anno 2012**.

Tale atto impositivo trovava il proprio fondamento in una **contestazione per utili extrabilancio** che era stata definita dal contribuente attraverso la presentazione di una **dichiarazione integrativa** in data 31.12.2020.

Nella suddetta dichiarazione integrativa, tuttavia, il contribuente aveva indicato solo ed esclusivamente il **maggior reddito di partecipazione societario** ma non aveva determinato i maggiori contributi derivanti da detto reddito poiché, al momento della presentazione della dichiarazione integrativa, i termini per il recupero degli stessi erano già **prescritti** (termine di prescrizione quinquennale), non valendo nemmeno il raddoppio dei termini in relazione a fattispecie aventi rilevanza penale.

Nonostante ciò, l'Agenzia delle Entrate aveva notificato al contribuente l'avviso di accertamento citato, ritenendo che, in caso di ravvedimento operoso, diretto a sanare la posizione del contribuente senza limiti di tempo, l'[articolo 1, comma 640, L. 190/2014](#) prevede che **"nelle ipotesi di presentazione di dichiarazione integrativa nei casi di regolarizzazione dell'omissione o dell'errore i termine per l'accertamento [...] decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione"**.

La Corte di Giustizia Tributaria, con la sentenza oggetto di esame, ha **rigettato la tesi dell'Ufficio ed ha annullato l'avviso di accertamento notificato al contribuente**.

In particolare, i giudici veronesi hanno affermato che l'[articolo 1, comma 640, L. 190/2014](#)

richiamato dall'Agenzia delle Entrate, consentendo accertamenti solo in relazione agli elementi oggetto dell'integrazione, porta inevitabilmente ad **escludere che si possano ritenere riaperti i termini relativi ad imposte o contributi diversi da quelli sui quali incide direttamente la dichiarazione integrativa.**

Secondo i giudici veronesi, la natura del tutto eccezionale della citata norma che consente, per obbligazioni per le quali l'Agenzia delle Entrate ha esaurito il potere di accertamento, la **riviviscenza** delle facoltà di accertamento, comporta che la regola dell'[articolo 1, comma 640, L. 190/2014](#) debba essere interpretata in modo **restrittivo** e, quindi, che vada intesa rigorosamente nel senso che operi solo e soltanto per il singolo contributo o per la singola imposta oggetto della dichiarazione integrativa e non per quelle che magari vengono calcolate sulla stessa base imponibile oggetto di integrazione che hanno una diversa natura.

A detta dei giudici veronesi, infatti, il principio sotteso alla richiamata norma sarebbe sostanzialmente quello civilistico della **rinuncia alla prescrizione**: tale rinuncia, nello specifico, deve essere necessariamente collegata ai soli tributi o contributi espressamente oggetto della dichiarazione integrativa che non può essere utilizzata come fondamento di integrale ripristino del potere di accertamento anche per imposte e contributi non oggetto della sanatoria.

I giudici veronesi, proprio perché la riapertura dei termini di accertamento deve essere collegata all'istituto della **rinuncia alla prescrizione**, hanno ritenuto che non può essere il creditore ad estendere l'area della rinuncia operata dal contribuente a crediti diversi, tanto più nell'ipotesi in cui i tributi oggetto dell'integrazione e quelli non oggetto dell'integrazione, abbiano termini prescrizionali diversi.

A sostegno della propria tesi, i giudici veronesi hanno richiamato i principi esposti dalla Corte di Cassazione, con la sentenza n. 2911/2023, che ha **collegato la riviviscenza dei poteri accertativi al persistente obbligo del contribuente di conservare le scritture relative alle imposte oggetto di integrazione** con l'evidente effetto che, se talune imposte non fossero oggetto di integrazione, verrebbe anche meno l'obbligo di esibizione e di conservazione dei documenti relativi.

AGEVOLAZIONI

Comunicazione crediti energia ceduti relativi al I e II trimestre 2023

di Clara Pollet, Simone Dimitri



Le imprese che hanno subito **rincari dei costi dell'energia elettrica e del gas naturale** possono fruire di un credito d'imposta anche per il **primo ed il secondo trimestre 2023**, nelle percentuali riepilogate nella tabella seguente:

Ambito soggettivo	Primo trimestre 2023	Secondo trimestre 2023
Imprese a forte consumo di energia elettrica	in relazione alla spesa sostenuta per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre 2023 , ovvero alla spesa per l'energia elettrica prodotta e autoconsumata nel medesimo trimestre (nella misura del 45% della spesa)	in relazione alla spesa sostenuta per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel secondo trimestre 2023 , ovvero alla spesa per l'energia elettrica prodotta e autoconsumata nel medesimo trimestre (nella misura del 20% della spesa)
Imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW, diverse dalle imprese energivore	in relazione alla spesa sostenuta per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre 2023 (nella misura del 35% della spesa)	in relazione alla spesa sostenuta per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel secondo trimestre 2023 (nella misura del 10% della spesa)
Imprese a forte consumo di gas naturale	in relazione alla spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel primo trimestre 2023 , per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici (nella misura del 45% della spesa)	in relazione alla spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel secondo trimestre 2023 , per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici (nella misura del 20% della spesa)
Imprese diverse da quelle a	in relazione alla spesa sostenuta	in relazione alla spesa sostenuta

forte consumo di gas naturale

per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel **primo trimestre 2023**, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici (nella misura del **45% della spesa**)

per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel **secondo trimestre 2023**, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici (nella misura del **20% della spesa**)

I sopracitati crediti d'imposta sono utilizzabili in compensazione tramite modello F24, **entro il 31 dicembre 2023; in alternativa**, le imprese beneficiarie **possono cedere i crediti a soggetti terzi**, alle seguenti condizioni:

- il credito è cedibile **“solo per intero” dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti**, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di “soggetti qualificati” (banche e intermediari finanziari, società appartenenti a un gruppo bancario e compagnie di assicurazione);
- **in caso di cessione del credito d'imposta**, le imprese beneficiarie richiedono il **visto di conformità** dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto al credito medesimo.

La cessione va **comunicata all'Agenzia delle entrate entro il 18 dicembre 2023**. Il mancato rispetto di tali disposizioni rende la cessione inefficace ai fini fiscali nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

I **cessionari** utilizzano i crediti d'imposta **esclusivamente in compensazione** ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), tramite modello F24, **entro il 31 dicembre 2023**.

Con il **provvedimento prot. n. 116285 del 03.04.2023** l'Agenzia delle entrate ha **esteso la comunicazione della cessione dei crediti** in argomento, disposta dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 253445 del 30.06.2022, **anche ai crediti maturati nel primo trimestre 2023**, mentre con il **provvedimento prot. n. 237453 del 27.06.2023** è stato ricompreso **anche il secondo trimestre 2023**.

Esemplificando, si pensi all'impresa Alfa (non energivora) che ha maturato un credito d'imposta per l'energia consumata pari al **35% dei consumi del primo trimestre 2023** di importo pari a **10.500 euro**; la **spesa della componente energetica** (costituita dai costi per l'energia elettrica, il dispacciamento e la commercializzazione) del primo trimestre dell'anno è stata **pari a 30.000 euro**.

Alfa decide di cedere il credito maturato alla società Beta e **compila la comunicazione come segue**.

TIPOLOGIA DI CREDITO CEDUTO			
Codice credito	Descrizione credito ceduto		
7 7 4 7	Credito d'imposta imprese non energivore - art. 1 comma 3, Legge N. 197/2022 primo trimestre 2023		
Periodo di riferimento		Importo di riferimento	Importo credito ceduto
Anno	da	a	
		30.000,00	10.500,00

IL CEDENTE COMUNICA			
di aver ceduto il credito sopra indicato ai seguenti soggetti:			
01	Codice fiscale cessionario	Data di cessione del credito	Ammontare del credito ceduto
	0 2 7 7 6 1 2 0 2 3 6	0 7 0 4 2 0 2 3	10.500,00

Nel **quadro B – dichiarazione sostitutiva di atto notorio**, il soggetto beneficiario del credito ceduto o il suo rappresentante/firmatario sono tenuti a rilasciare la dichiarazione prevista per la tipologia di credito, **barrando la relativa casella**.

Tale dichiarazione sostitutiva è resa ai sensi dell'[articolo 47 D.P.R. 445/2000](#), **apponendo la firma nell'apposito campo**, con l'avvertenza che, per le ipotesi di falsità in atti e dichiarazioni mendaci, si applicano le sanzioni penali previste dall'[articolo 76](#) del citato D.P.R. 445/2000.

X

**CREDITO D'IMPOSTA IMPRESE NON ENERGIVORE - ART. 1 COMMA 3 LEGGE N. 197/2022
PRIMO TRIMESTRE 2023
(codice credito 7747)**

DICHIARA

- di non essere un'impresa a forte consumo di energia elettrica, di cui all'elenco per l'anno 2023 pubblicato dalla Cassa per i servizi energetici e ambientali ai sensi del decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017, della cui adozione è stata data comunicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana n. 300 del 27 dicembre 2017;
- di essere dotata di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW;
- che il prezzo della componente energetica, calcolato sulla base della media riferita al quarto trimestre 2022, al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, ha subito un incremento del costo per kWh superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019;
- che il credito d'imposta ceduto si riferisce alla spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nel primo trimestre dell'anno 2023, comprovato mediante le relative fatture d'acquisto.

ACCERTAMENTO

Nullo l'accertamento su crediti R&S per difetto di motivazione tecnica

di **Angelo Ginex**



Nella pratica professionale si assiste sempre più frequentemente al **disconoscimento**, da parte dell'Amministrazione finanziaria, del **credito d'imposta per le attività di ricerca, sviluppo, innovazione e design (CIRSID)**.

Come noto, il **credito d'imposta R&S**, previsto nell'ambito del Piano Transizione 4.0 e finanziato con le risorse del P.N.R.R. (Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza), rappresenta una **misura di incentivazione** rivolta alle **imprese residenti nel territorio nazionale** con l'obiettivo di sostenere la competitività delle stesse, stimolando gli **investimenti** privati nei settori della **ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica**.

Si tratta di una forma di **agevolazione fiscale** – attiva sin dall'anno 2015, con il **D.M. 27.05.2015**, e più volte rivisitata dalle successive Leggi di Bilancio – la quale, agendo in **riduzione**, mediante **compensazione**, sull'importo annuo complessivo dovuto a titolo di tassazione dalle imprese nazionali, permette loro di operare un **significativo taglio** alle **imposte dovute** e al contempo di rendersi più competitive e innovative sul mercato.

Di recente si riscontrano con maggiore frequenza **modalità accertative** da noi ritenute **illegittime**, in quanto l'Amministrazione finanziaria, al fine di disconoscere tale **credito d'imposta**, si limita a mere **valutazioni discrezionali** circa la **meritevolezza** e il **carattere innovativo** dell'attività svolta dall'impresa che intende avvalersi della misura fiscale.

Non di rado accade, infatti, che l'Ente accertatore contesti ad un'impresa la illegittima fruizione del credito d'imposta R&S, **senza avvalersi del preventivo parere tecnico del Mi.S.E.** e, per questo, rivendicando a sé erroneamente dirette **conoscenze di natura tecnico-scientifica** tali da consentirgli di emettere un atto di recupero del credito – a giudizio dell'Ente, validamente motivato – sul convincimento di aver effettuato una **congrua valutazione** circa la rispondenza delle attività svolte dall'impresa accertata rispetto ai **parametri** normativamente

previsti per la fruizione della misura fiscale.

In realtà, in dette circostanze, succede che l'Agenzia delle Entrate, nella **motivazione dell'avviso di accertamento** per il recupero del credito per ricerca e sviluppo, si limiti banalmente a richiamare la **normativa** di riferimento ([articolo 3, comma 4, D.L. 145/2013](#), **D.M. 27.05.2015**), le **circolari** emesse in materia dalla stessa Amministrazione Finanziaria nonché i **Manuali di Frascati e Oslo**.

Ad avviso dell'Ente, tanto appare sufficiente per affermare genericamente che il progetto del contribuente non abbia i caratteri della **creatività** e dell'**innovazione** posti alla base dell'agevolazione fiscale.

Al riguardo, è d'uopo rammentare che la normativa di riferimento subordina il riconoscimento del **credito d'imposta R&S** al soddisfacimento di determinati **requisiti tecnico-documentali**, sempre e in ogni caso nel rispetto da parte dell'impresa richiedente della **regolarità contributiva** e della normativa in materia di **sicurezza dei luoghi di lavoro**.

In un siffatto contesto così particolarmente tecnico e articolato, non è semplice immaginare la portata dei **criteri valutativi** con i quali vengono oggi esercitati i **poteri di accertamento** da parte dell'Agenzia delle Entrate in quelle ipotesi, poco infrequenti, in cui l'Amministrazione finanziaria voglia **recuperare a tassazione il credito d'imposta** utilizzato in compensazione dall'impresa beneficiaria.

Tuttavia, sono sempre più numerose le occasioni in cui le **Corti di Giustizia tributaria** hanno assunto decisive, e quasi ormai consolidate, posizioni sulla giuridica necessità, **a pena di nullità dell'atto impositivo**, che l'Agenzia delle Entrate acquisisca il **preventivo parere tecnico del Ministero dello Sviluppo Economico** per fondare il legittimo recupero del credito d'imposta (cfr., **C.T.P. Rimini 22/03/2023, n. 99**; **C.T.P. La Spezia 16/09/2022, n. 276**; **C.T.P. Vicenza 11/01/2022, n. 14**; **C.T.P. Bologna 22/12/2022, n. 977**).

Pertanto, sebbene la richiesta del **parere tecnico al Mi.S.E.** rappresenti una mera **facoltà** e non un obbligo per l'Ente accertatore, **non** vi è dubbio che quest'ultimo non disponga di idonee **conoscenze tecnico-scientifiche** per provvedere autonomamente al disconoscimento della misura fiscale.

Quindi appare ragionevole ritenere che, in materia di **accertamento per il recupero del credito d'imposta R&S**, le **valutazioni** elaborate dall'Amministrazione finanziaria e addotte come **valide motivazioni** per sorreggere il disconoscimento dell'agevolazione fiscale – ancorché convincenti, ma **pacificamente prive di un parere tecnico del Mi.S.E.** – risentono in ogni caso della carenza assoluta di specifiche competenze tecniche in capo all'Ente accertatore e, per questo, rappresentano **mere deduzioni di parte** inidonee a fondare la legittimità della pretesa impositiva.

In definitiva, tenendo anche conto dei favorevoli e recenti **orientamenti giurisprudenziali**

elaborati dalle Corti di Giustizia tributaria, è opportuno che il difensore tributario, ogni qualvolta l'**atto impositivo** per il recupero del **credito d'imposta R&S non** contempli una congrua **motivazione tecnica elaborata dal Mi.S.E.**, contesti la nullità e/o illegittimità dell'atto impugnato per **difetto di motivazione**, anche e soprattutto alla luce del dettato normativo [ex articolo 7 L. 212/2000](#), secondo cui l'atto di recupero del credito deve indicare **le ragioni di fatto e di diritto** alla base della pretesa impositiva.