



**CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964**

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

**Numero 11 del 16 maggio 2023**

## Focus settimanale:

- **Entro il 30 giugno 2023 la Dichiarazione straordinaria per gli immobili in Francia**
- **Tax credit energia e gas del II trimestre: i nuovi codici tributo**
- **Leasing – contabilizzazione e deduzione nel reddito d'impresa – seconda parte**
- **Le prescrizioni accertative**
- **La trasformazione agevolata in società semplice**

*Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:*

**Dott. Saverio Gitto**

**Dott.ssa Beatrice Gitto**

**Dott.ssa Giosy Gitto**

## Flash di stampa



3

## L'Agenzia interpreta



6

## Il Giudice ha sentenziato



9

In breve.....	11
Entro il 30 giugno 2023 la Dichiarazione straordinaria per gli immobili in Francia .....	11
Tax credit energia e gas del II trimestre: i nuovi codici tributo .....	13
L'Approfondimento.....	14
Leasing – contabilizzazione e deduzione nel reddito d'impresa – seconda parte.....	14
L'Approfondimento.....	24
Le prescrizioni accertative .....	24
L'Approfondimento.....	35
La trasformazione agevolata in società semplice.....	35

## Flash di stampa



<b>Affrancamento quote Oicr</b>	IL SOLE 24 ORE 08.05.2023	L'art. 1, cc. 112 e 113 della legge di Bilancio 2023 stabilisce la possibilità di affrancamento dei maggiori valori degli Oicr detenuti dai contribuenti, al di fuori del regime d'impresa, che operano con il regime dichiarativo o il regime amministrato.
<b>Rivalutazione dei titoli</b>	IL SOLE 24 ORE 08.05.2023	La L. 197/2022, oltre alla possibilità di rivalutazione delle partecipazioni non quotate, per le partecipazioni detenute al di fuori del regime di impresa, consente di rivalutare anche quelle delle società quotate in mercati regolamentati anche se non è possibile realizzare future minusvalenze.
<b>Superbonus in 10 anni con possibile ripensamento</b>	ITALIA OGGI 09.05.2023	Sembra possibile il ripensamento dell'opzione per fruire della ripartizione in 10 quote annuali rispetto alle 5 o 4 ordinariamente previste per il superbonus, in quanto occorre una specifica indicazione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2023 e che la rata di detrazione relativa al periodo d'imposta 2022 non sia stata indicata nel modello Redditi 2023.
<b>Sconto in fattura parziale</b>	IL SOLE 24 ORE 09.05.2023	L'Agenzia delle Entrate sostiene che la data di riferimento della detrazione è quella della fattura nel caso di uno sconto integrale. Non si è invece espressa su cosa accade in caso di pagamento parziale.
<b>Faq Commissione cassa edili per congruità della manodopera in edilizia</b>	IL SOLE 24 ORE 09.05.2023	Le ultime Faq della Commissione nazionale casse edili analizza come procedere alla regolarizzazione dopo l'avvio della procedura di alert se un cantiere non risulti congruo.
<b>Proroga split payment</b>	IL SOLE 24 ORE 10.05.2023	Il Ministero dell'Economia ha comunicato che lo split payment in scadenza il

		prossimo 30.06.2023, sarà prorogato fino al 30.06.2026.
Dichiarazione precompilata 2023	ITALIA OGGI 11.05.2023	Dall'11.05.2023 è possibile accettare, modificare e inviare il 730 e il modello Redditi.
Interessi passivi per i mutui in dichiarazione dei redditi	ITALIA OGGI 11.05.2023	Nelle dichiarazioni dei redditi 2023 è richiesta un'ulteriore indicazione specifica ai contribuenti che devono riportare l'ammontare corrisposto nell'anno nella nuova colonna 1 in caso di mutui sottoscritti entro il 31.12.2021.
Credito d'imposta inesistente e non spettante	IL SOLE 24 ORE 11.05.2023	L'Associazione italiana dottori commercialisti, con la norma di comportamento n. 219, ha chiarito la differenza tra credito "inesistente" e "non spettante". Nello specifico, il credito inesistente si fonda su documenti non veritieri oppure non è documentato mentre il credito non spettante si fonda su documentazione veritiera, ma carente o comunque inidonea.
Rottamazione per tasse e multe dei Comuni	IL SOLE 24 ORE 11.05.2023	Il D.L. 34/2023 ha ampliato l'estensione della rottamazione quater e lo stralcio fino a 1.000 euro alle tasse e multe che i Comuni riscuotono in proprio o di cui hanno affidato la riscossione a un concessionario privato.
Bonus start-up energetiche	IL SOLE 24 ORE 11.05.2023	Attraverso un emendamento al "decreto Bollette", le startup innovative costituite dal 1.01.2020, possono beneficiare di un credito d'imposta, in misura non superiore al 20% della spesa per progetti di ricerca e sviluppo in ambito di soluzioni innovative nel campo dell'energia entro un tetto di massimo 200.000 euro.
Sconto in fatture per bonus box auto	ITALIA OGGI 12.05.2023	Un emendamento apportato in sede di conversione in legge del D.L. 11/2023 consente la detrazione del 50% del costo di costruzione dei box pertinenziali, concessa agli acquirenti tramite il meccanismo dello sconto in fattura solo se l'impresa ha presentato entro il 16.02.2023 la richiesta

---

		di titolo abilitativo per l'esecuzione dei lavori.
Novità per il processo tributario telematico	IL SOLE 24 ORE 13.05.2023	Le novità del processo tributario telematico, in merito alle nuove regole tecniche previste per il deposito degli atti, entrano in vigore il 15.05.2023.
Rottamazione-quater	IL SOLE 24 ORE 13.05.2023	Sono state aggiornate e integrate le FAQ in merito alla rottamazione-quater. Nello specifico, il termine entro cui presentare la domanda è prorogato al 30.06.2023 e la comunicazione delle somme dovute sarà inviata entro il 30.09.2023. La prima o unica rata va versata entro il 31.10.2023.
Definizione agevolata e stralcio dei mini-crediti	IL SOLE 24 ORE 13.05.2023	Le previsioni agevolative relative all'azzeramento dei mini-ruoli, di valore non superiore a 1.000 euro si estendono ai Comuni che non si avvalgono di Agenzia delle Entrate Riscossione e alla rottamazione quater. Si tratta di una facoltà che va esercitata entro 60 giorni dall'entrata in vigore della suddetta legge di conversione.

---

## L'Agenzia interpreta



Cessione di servizi tra sedi secondarie di gruppo extra Ue

INTERPELLO  
N. 314  
DEL 08.05.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che le prestazioni di servizi tra 2 sedi secondarie dello stesso soggetto, di cui una aderente a un gruppo Iva, sono escluse da Iva se il gruppo è istituito in uno Stato extra Ue.

Trasferire veicoli non è cessione d'azienda

INTERPELLO  
N. 315  
DEL 08.05.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che non costituisce una cessione d'azienda la vendita di 17.000 autovetture nei confronti di una società veicolo per lo svolgimento di un'operazione di cartolarizzazione.

Scissione parziale e abuso del diritto

INTERPELLO  
N. 317  
DEL 08.05.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che non costituisce abuso del diritto, né ai fini delle imposte dirette, né di quelle indirette, la scissione parziale proporzionale di una partecipazione detenuta da una controllata e attribuita alla propria controllante.

Costo ammortizzato su finanziamenti infruttiferi

INTERPELLO  
N. 318  
DEL 08.05.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che nell'applicazione del costo ammortizzato su finanziamenti infruttiferi o a tassi non di mercato per una holding industriale gli interessi passivi ai fini Irap e Ires non sono deducibili.

Abuso del diritto e sopravvenienza attiva

INTERPELLO  
N. 319  
DEL 08.05.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, non ritiene abusiva l'operazione che comporta l'emersione di una sopravvenienza attiva tassata in capo alla controllata, parzialmente esentata dal restituire un finanziamento soci, poiché finalizzata a rafforzare il patrimonio della società.

Liquidazione del patrimonio senza recupero dell'Iva

INTERPELLO  
N. 324  
DEL 09.05.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che non è possibile applicare, in via interpretativa, la normativa sulle note di variazione Iva alla procedura di liquidazione del patrimonio, prevista dall'art. 14-ter L. 3/2012, in quanto manca

		una espressa previsione normativa che estenda l'applicazione dell'art. 26, cc. 3-bis e 10-bis D.P.R. 633/1972 agli istituti del D.lgs. 14/2019 (Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza) e la liquidazione del patrimonio è una procedura confluita nel D.lgs. 14/2019.
Iva sui servizi di videochat	INTERPELLO N. 322 DEL 09.05.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che i servizi di videochat erotiche vanno qualificati come prestazione di intrattenimento e per questo motivo, ai fini Iva, rileva il luogo di residenza del cliente «non soggetto passivo» finale.
Nuovi codici tributo	RISOLUZIONE N. 20/E/2023  RISOLUZIONE N. 21/E/2023	L'Agenzia delle Entrate, con la prima risoluzione, ha istituito i codici tributo per i bonus da caro energia per le imprese in merito al secondo trimestre 2023. Con la seconda risoluzione invece, sono stati istituiti quelli per l'omesso o insufficiente versamento, anche mediante l'indebita compensazione, delle ritenute fiscali, nonché l'utilizzo della compensazione per il versamento dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurativi obbligatori nel caso dei subappalti.
Dividendi da gestori di fondi di investimento alternativi sottosoglia	INTERPELLO N. 327 DEL 09.05.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, non consente l'applicazione della ritenuta sui dividendi percepiti e non imponibili sulle plusvalenze realizzate da un gestore di fondi di investimento alternativi sottosoglia lussemburghese.
Iva su sanzione per violazione del contratto di parcheggio	INTERPELLO N. 320 DEL 08.05.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che la sanzione fissa applicata e riscossa dal gestore di un parcheggio per la violazione dell'utente delle condizioni generali del contratto, stipulato tra la società e gli utenti, dell'area sosta rientrano tra i costi dell'attività di controllo. Per questo motivo è soggetta a Iva.
Esente Iva la spedizione dei pezzi di ricambio per la riparazione	INTERPELLO N. 323 DEL 09.05.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che la spedizione dei pezzi di ricambio per la riparazione del prodotto difettoso in garanzia è esente Iva.

---

Iva messa a disposizione degli insegnanti

INTERPELLO  
N. 321  
DEL 09.05.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che l'esenzione Iva per attività di natura educativa e didattica si applica solo nell'ambito dell'insegnamento e per questo motivo la mera messa a disposizione di insegnanti non è esente.

---

Utilizzo eccedenza Ace

PRINCIPIO DI  
DIRITTO  
N. 7/2021

Il principio di diritto entra nel modello Redditi 2023, nella sezione del quadro RS dedicata all'Ace. Nella sezione "Deduzione per capitale investito proprio (ACE)" è presente la nuova casella "Art. 84, c. 1, TUIR – RS113".

---

Cessione di area edificabile a titolo di compensazione urbanistica

INTERPELLO  
N. 326  
DEL 09.05.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che la cessione al comune di un'area edificabile a titolo di compensazione urbanistica non è soggetta Iva.

---

## Il Giudice ha sentenziato



<b>Omessa indicazione del credito R&amp;S</b>	C.G.T DI SECONDO GRADO DELL'EMILIA ROMAGNA N. 518/12/2023	La Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Emilia Romagna ha chiarito che la mancata indicazione del credito d'imposta per attività ricerca e sviluppo nella dichiarazione dei redditi non determina la decadenza del credito stesso.
<b>Ravvedimento operoso trattabile</b>	CORTE DI CASSAZIONE N. 11993/2023	La Cassazione ha affermato che il ravvedimento operoso ha natura negoziale e, pertanto, essendo una manifestazione di volontà è ritrattabile solo nel caso in cui l'errore manifesto sia facilmente riconoscibile.
<b>Esenzione Imu nel Terzo settore</b>	CORTE DI CASSAZIONE N. 9942/2023	La Cassazione ha sancito che un ente non profit deve versare l'Imu sugli immobili utilizzati per attività didattica se richiede agli studenti una retta, anche se non è detto che realizzi utili.
<b>Esonero Imu per aree edificabili pertinenziali</b>	CORTE DI CASSAZIONE N. 6281/2023	La Cassazione ha precisato che ai fini dell'esonero dal pagamento dell'Imu delle aree edificabili pertinenziali, va presentata la dichiarazione da parte del titolare.
<b>Piano di azionariato esente Iva</b>	CORTE DI CASSAZIONE N. 11075/2023	La Cassazione ha chiarito che il piano di azionariato in cui la controllante provvede a emettere e assegnare gratuitamente proprie azioni ai dipendenti delle controllate, le quali si obbligano a corrispondere alla prima una somma parametrata al valore dei titoli stessi, si considerano esenti Iva ex art. 10 c.1 nn. 4 e 9 DPR 633/72.
<b>Conseguenze fiscali del falso appalto</b>	CORTE DI CASSAZIONE N. 19595/2023	La Cassazione ha sancito che le fatture emesse nell'ambito del contratto di appalto dietro cui si cela un'illecita somministrazione di manodopera, si riferiscono a operazioni soggettivamente inesistenti.

---

Costituisce illecito per l'evasore donare la casa

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 19603/2023

La Cassazione ha chiarito che l'evasore fiscale può essere condannato per sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte se dona al figlio la casa, nonostante sia in comunione con la moglie, in modo da sfuggire al debito con l'Erario.

---

Titolo della pretesa nei confronti del contribuente

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 10846/2023

La Cassazione ha stabilito che il ruolo costituisce il titolo della pretesa nei confronti del contribuente.

---

Rinuncia all'eredità ed effetti su discendente e rinunciante

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 12813/2023

La Cassazione ha sancito che il rinunciante può trattenere le donazioni e i legati a suo favore, in caso di rinuncia all'eredità, ma il discendente del rinunciante, che consegue l'eredità, deve imputare tali donazioni e legati alla quota di legittima nella quale egli subentra per rappresentazione.

---

Fusioni nazionali

CORTE DI GIUSTIZIA  
DELL'UNIONE  
EUROPEA  
C-827/21

La Cassazione ha affermato che le disposizioni della direttiva 2009/133/CE del 19.10.2009 (direttiva-fusioni) non vanno estese a riorganizzazioni societarie puramente domestiche, qualora esse non siano comparabili con le disposizioni comunitarie.

---

Esenzione Iva prestazioni di servizi

CORTE DI GIUSTIZIA  
EUROPEA  
C-620/21

La Corte di Giustizia Europea ha sancito che nei casi in cui l'esenzione dall'Iva delle prestazioni di servizi è subordinata al riconoscimento del carattere di pubblico interesse del prestatore, è lo Stato membro al quale spetta la riscossione dell'imposta ad essere competente secondo i criteri di territorialità.

---

## In breve

### **Entro il 30 giugno 2023 la Dichiarazione straordinaria per gli immobili in Francia**

---

Entro il prossimo 30 giugno 2023 tutti i proprietari di immobili in Francia, compresi i non residenti, sono tenuti a effettuare una dichiarazione una tantum alla Direzione Generale delle imposte transalpina.

Tale obbligo deriva dalla riforma della *taxe d'habitation* iniziata nel 2018, la quale ha ridotto gradualmente il novero dei soggetti tenuti all'obbligo di pagamento del tributo, il cui gettito complessivo ammontava a molti miliardi di euro. Questo processo va a conclusione nel 2023, annualità dalla quale nessun contribuente è più tenuto ad assolvere la tassa se l'immobile rappresenta la sua abitazione principale. Questo obbligo rimane, però, per le seconde case: per questa ragione, l'art. 1418 del *Code général des impôts* impone ai proprietari e ai titolari di diritti reali di dichiarare, entro il 30 giugno di ciascun anno, lo stato dell'immobile, e in particolare se lo stesso è tenuto a disposizione o è occupato da terzi, con un contratto di locazione o ad altro titolo. L'adempimento riguarda sia le persone fisiche e le società ed enti. La norma prevede che, se dopo questa prima dichiarazione straordinaria non si verifica alcun cambiamento, non vi è obbligo di dichiarazione anno per anno, a meno che non intervengano delle variazioni nel frattempo.

Posto che la *taxe d'habitation* prende in considerazione i dati dell'immobile al 1° gennaio dell'anno di riferimento, la comunicazione da effettuare al Fisco francese al 30 giugno 2023 deve evidenziare la situazione al 1° gennaio 2023. Questo risulta funzionale all'elaborazione degli avvisi d'imposta, i quali dovranno essere pagati entro il 15 dicembre 2023.

Per i soggetti "privati" la dichiarazione può essere resa on line con il servizio "Biens immobiliers" della sottosezione "Espace particulier" del sito internet [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr), per il quale occorre un'apposita autenticazione. Il servizio on line è disponibile sia in francese, sia in inglese.

Una volta effettuato l'accesso, appaiono gli immobili dei quali la persona è proprietaria; se questi sono ubicati in più Dipartimenti, è possibile selezionare le varie unità immobiliari Dipartimento per Dipartimento.

Per ciascuna di esse occorre segnalare, alternativamente, uno tra i seguenti stati di fatto: abitazione principale, residenza secondaria abitata dal proprietario, immobile a disposizione non occupato, immobile occupato a titolo gratuito ovvero immobile locato.

Alcune FAQ evidenziano i comportamenti da adottare in più situazioni che possono accadere di frequente. Ad esempio, se i dati dell'immobile che appaiono sul sito del Fisco francese sono errati o incompleti, la dichiarazione circa lo stato di fatto al 1° gennaio 2023 va comunque effettuata, richiedendo all'Amministrazione stessa la correzione.

Un'altra situazione abbastanza ricorrente è quella delle compravendite effettuate nell'ultimo periodo. Se la persona non era ancora proprietaria dell'immobile al 1° gennaio 2023, la dichiarazione deve essere resa dal vecchio proprietario. Al contrario se la persona, invece era già proprietaria a inizio anno, ma l'immobile non appare ancora sul sistema informatico, non resta che contattare l'Amministrazione, tramite il sito internet o telefonicamente, per chiedere l'aggiornamento.

La legge impone, per gli immobili occupati, di segnalare l'identità degli occupanti. Le FAQ del Fisco francese evidenziano, a ogni modo, che la dichiarazione deve evidenziare gli occupanti "veri" dell'immobile. Se, quindi, l'alloggio è concesso in locazione per il tramite di una agenzia immobiliare, quest'ultima deve comunicare al proprietario tutte le informazioni necessarie per assolvere al nuovo obbligo. Lo stesso vale per le sublocazioni, e in ogni caso è espressamente previsto che i soggetti "intermediari" non possano opporre la legislazione sul rispetto della privacy e sulla tutela dei dati personali per rifiutarsi di fornire le generalità degli occupanti.

Fanno eccezione a questo principio gli immobili locati con contratti brevi come, gli alloggi ad uso vacanza, per i quali il Fisco non ha interesse ad acquisire questi dati.

Le sanzioni per gli inadempimenti sono quantificate in 150 euro per ogni locale per il quale la comunicazione sia omessa, o sia presentata con dati inesatti.

## Tax credit energia e gas del II trimestre: i nuovi codici tributo

Per aiutare le imprese nell'acquisto di energia elettrica e gas naturale nel secondo trimestre 2023, l'art. 4 del DL 34/2023 ha riproposto alcune misure agevolative per compensare in modo parziale il maggior onere sostenuto dalle imprese.

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 20/E/2023 ha quindi istituito i quattro nuovi codici tributo per utilizzare i crediti d'imposta energia e gas per il secondo trimestre 2023 tramite modello F24.

I soggetti che possono beneficiare del credito d'imposta sono, nel dettaglio:

Soggetto	Misura credito d'imposta	Codice tributo
Imprese energivore	20% delle spese sostenute per la componente energetica acquistata (o autoconsumata) ed effettivamente utilizzata nel secondo trimestre 2023	7015
Imprese non energivore	10% della spesa sostenuta per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel secondo trimestre dell'anno 2023	7016
Imprese gasivore	beneficiano di un credito d'imposta equivalente al 20% della spesa sostenuta per l'acquisto del gas, consumato nel secondo trimestre solare dell'anno 2023	7017
Imprese non gasivore	credito di imposta pari al 20% della spesa sostenuta per l'acquisto del gas, consumato nel secondo trimestre 2023	7018

È possibile utilizzare i crediti solo in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.lgs. 241/1997 tramite modello F24 entro il 31.12.2023, oppure cederli interamente a terzi.

Come previsto per le precedenti misure agevolative, per compilare correttamente il modello F24 è necessario indicare il codice tributo nella sezione "Erario" nella colonna "importi a credito compensati". Se invece l'impresa deve riversare il credito non spettante, l'importo andrà riportato nella colonna "importi a debito versati". Nel campo "anno di riferimento", infine, va riportato l'anno di sostenimento della spesa, nel formato "AAAA".

# L'Approfondimento

## Leasing – contabilizzazione e deduzione nel reddito d'impresa – seconda parte

---

### PREMESSA

Riprendiamo l'analisi della contabilizzazione e deduzione del leasing nel reddito d'impresa. La scorsa settimana ci siamo occupati della contabilizzazione del leasing che in Italia, nella maggior parte dei casi, si basa ancora sul metodo patrimoniale e non su quello finanziario. Abbiamo, quindi, fornito un esempio di contabilizzazione secondo la metodologia patrimoniale e abbiamo iniziato a trattare della deduzione del leasing dal punto di vista fiscale.

Di seguito, concluderemo la nostra disamina:

- presentando alcuni esempi di determinazione della quota di leasing fiscalmente deducibile;
- analizzando il caso della compravendita del leasing,
- occupandoci della deduzione del leasing ai fini IRAP.

### Esempio 2

Supponiamo che la società Alfa srl abbia stipulato un contratto di leasing per un fabbricato industriale alle seguenti condizioni:

- valore del bene € 2.000.000;
- quota interessi € 200.000;
- valore di riscatto 20%;
- durata contrattuale anni 15;
- durata fiscale minima anni 18.

Ipotizziamo, inoltre, che il canone di leasing iscritto nel Conto Economico risulti pari a € 120.000  $((2.000.000 - 400.000^1 + 200.000) / 15)$ , di cui € 106.667 di quota capitale e € 13.333<sup>2</sup> di quota interessi.

Sapendo che la durata minima fiscale è di anni 18 possiamo determinare il canone di leasing annuo fiscale che risulta pari a € 100.000  $((2.000.000 - 400.000 + 200.000)/18)$ , di cui quota capitale 88.889 e interessi pari a 11.111<sup>3</sup>.

Trovati questi valori possiamo determinare, infine, la quota capitale non deducibile del fabbricato industriale, perché riguardante il terreno su cui sorge detto immobile.

<b>Quota terreno indeducibile = 88.889 X 30% = 26.667</b>
---

#### ALCUNE CONSIDERAZIONI

Da quanto visto emerge chiaramente che nella realtà possono verificarsi casi di disallineamento tra durata del contratto e “*periodo fiscale*”.

Più precisamente:

- la durata del contratto di leasing può coincidere con il periodo di ammortamento;
- la durata del contratto di leasing può risultare superiore al periodo di ammortamento;
- la durata del contratto di leasing può risultare inferiore al periodo di ammortamento.

Ebbene, nulla da dire nel primo caso perché vi è perfetta coincidenza tra il periodo di ammortamento stabilito dalla normativa fiscale e la durata del contratto di leasing.

<sup>1</sup> € 400.000 è il valore di riscatto del bene 2.000.000 \* 20%.

<sup>2</sup> Per trovare questo valore basta dividere gli interessi totali per la durata contrattuale 200.000/15 = 13.333. Sottraendo questo valore dal canone di leasing troviamo poi la quota capitale 120.000 – 13.333 = 106.667.

<sup>3</sup> Per trovare questo valore basta dividere gli interessi totali per la durata contrattuale 200.000/18 = 11.111. Sottraendo questo valore dal canone fiscale troviamo poi la quota capitale 100.000 – 11.111 = 88.889.

In questa ipotesi i canoni di leasing sono, infatti, deducibili dal reddito di esercizio nella misura in cui sono iscritti per competenza nel Conto Economico.

Non si verifica nessun problema nemmeno nel caso in cui il “**periodo fiscale**” eccede la durata del contratto.

In questa evenienza, la deduzione dei canoni fiscali risulta solo rallentata rispetto al caso della deduzione di ammortamenti pari a quelli “**minimi**” fiscali.

Si osserva, però, che in una situazione di tal genere non è, comunque, possibile portare in deduzione canoni “**maggiorati**”, dato che detti importi maggiorati non verrebbero previamente imputati a Conto Economico.

Diversamente, l'ipotesi a cui occorre prestare attenzione è quella relativa al caso della durata del contratto inferiore al “**periodo fiscale**” ammesso dalla norma.

Al verificarsi di questa ipotesi si deve, infatti, rimandare la deduzione dei canoni di leasing a esercizi successivi rispetto a quelli di diretta imputazione in Conto Economico.

In pratica, si creano dei disallineamenti tra valori civilistici e valori fiscali che obbligano il contribuente a rilevare delle variazioni in aumento del reddito in sede di dichiarazione dei redditi.

Su questo punto l'Amministrazione Finanziaria con il documento di prassi n. 17/E/2013 ha fornito chiari esempi sul trattamento da riservare ai canoni di leasing non ancora dedotti al momento della scadenza del contratto.

In particolare, l'Ufficio ha chiarito che ***“i canoni non dedotti alla scadenza contrattuale debbano trovare riconoscimento fiscale mediante variazioni in diminuzione, pari all'importo annuale del canone fiscalmente deducibile, da apportare fino al completo riassorbimento dei valori fiscali sospesi. Tale assunto si fonda sulla considerazione che le modifiche in commento non mutano la ratio sottesa alla specifica disciplina di deducibilità fiscale dei canoni di locazione finanziaria, volta a evitare manovre elusive da parte dell'impresa utilizzatrice mediante la deduzione dei canoni per l'acquisizione della disponibilità del bene in un arco temporale notevolmente più breve rispetto a quello occorrente per l'ammortamento dello stesso bene se acquistato a titolo di proprietà”***.

In definitiva, alla scadenza del contratto di leasing il contribuente potrà alternativamente:

- riscattare il bene e portare in deduzione, in via extra contabile, le quote precedentemente non dedotte (anteriormente al riscatto);
- non riscattare il bene, ma portare, comunque, in deduzione, sempre in via extra contabile, le quote di canone non dedotte anteriormente alla scadenza del contratto di leasing.

Di seguito alcuni esempi. A tal riguardo, evidenziamo, però, che il metodo di calcolo adottato dall'Agenzia delle Entrate nella citata circolare e riportato negli esempi proposti è stato smentito da Assonime nella circolare n. 14/2012.

Di fatto il metodo utilizzato dall'Amministrazione Finanziaria, che prevede di ripartire nel periodo minimo fiscale sia le quote di capitale, che le quote interessi non è ritenuto corretto da Assonime che sostiene, invece, che ai fini della ripartizione nel periodo minimo fiscale si dovrebbe tener conto della sola quota capitale e non anche di quella relativa agli interessi.

### Esempio 3

Ipotizziamo che la società Alfa srl abbia stipulato un contratto di leasing per un bene mobile alle seguenti condizioni:

- valore del bene € 30.000;
- quota capitale € 25.000;
- valore del riscatto € 5.000;
- quota interessi € 5.000;
- durata contrattuale anni 4;
- durata ammortamento in base al D.M. 31.12.1998 anni 10.

Sulla base di questi dati ricaviamo che la durata minima fiscale è di 5 anni, ovvero la metà del periodo di ammortamento (10 anni) stabilita dal D.M. 31.12.1988 per questo bene.

Riportiamo di seguito il disallineamento tra canoni contabilizzati a Conto Economico e deduzione fiscale.

Anno	Canone di leasing			Deduzione ammessa		
	Quota capitale	Quota interessi	Totale canone	Quota capitale	Quota interessi	Totale canone
1	€ 6.250,00	€ 1.250,00	€ 7.500,00	€ 5.000,00	€ 1.000,00	€ 6.000,00
2	€ 6.250,00	€ 1.250,00	€ 7.500,00	€ 5.000,00	€ 1.000,00	€ 6.000,00
3	€ 6.250,00	€ 1.250,00	€ 7.500,00	€ 5.000,00	€ 1.000,00	€ 6.000,00
4	€ 6.250,00	€ 1.250,00	€ 7.500,00	€ 5.000,00	€ 1.000,00	€ 6.000,00
5	-	-	-	€ 5.000,00	€ 1.000,00	€ 6.000,00
<b>Totale</b>	<b>€ 25.000,00</b>	<b>€ 5.000,00</b>	<b>€ 30.000,00</b>	<b>€ 25.000,00</b>	<b>€ 5.000,00</b>	<b>€ 30.000,00</b>

È evidente che nei periodi da 1 a 4 il conduttore dovrà effettuare una variazione fiscale in aumento per un valore di € 1.500 ( 7.500 – 6.000), ovvero pari alla differenza tra il canone imputato a Conto Economico e il canone fiscalmente deducibile.

Diversamente, nel periodo d'imposta 5 dopo aver esercitato il diritto di riscatto il conduttore in sede di dichiarazione dei redditi effettuerà una variazione fiscale in diminuzione pari a € 6.000 e dedurrà anche le quote di ammortamento relative al costo di acquisto del bene di riscattato.

Segnaliamo, tuttavia, che nell'esempio proposto per ragioni di semplicità non si è tenuto conto delle limitazioni di deducibilità degli interessi di cui all'art. 96 del TUIR.

#### Esempio 4

Riprendiamo i dati dell'esempio 3 supponendo che al termine del quarto anno il conduttore non eserciti il diritto di riscatto.

Ebbene nulla cambia nella rateizzazione delle quote del canone di leasing che rimangono sempre le stesse.

Anno	Canone di leasing			Deduzione ammessa		
	Quota capitale	Quota interessi	Totale canone	Quota capitale	Quota interessi	Totale canone
1	€ 6.250,00	€ 1.250,00	€ 7.500,00	€ 5.000,00	€ 1.000,00	€ 6.000,00
2	€ 6.250,00	€ 1.250,00	€ 7.500,00	€ 5.000,00	€ 1.000,00	€ 6.000,00
3	€ 6.250,00	€ 1.250,00	€ 7.500,00	€ 5.000,00	€ 1.000,00	€ 6.000,00
4	€ 6.250,00	€ 1.250,00	€ 7.500,00	€ 5.000,00	€ 1.000,00	€ 6.000,00
5	-	-	-	€ 5.000,00	€ 1.000,00	€ 6.000,00
<b>Totale</b>	<b>€ 25.000,00</b>	<b>€ 5.000,00</b>	<b>€ 30.000,00</b>	<b>€ 25.000,00</b>	<b>€ 5.000,00</b>	<b>€ 30.000,00</b>

L'unica differenza risiede nel fatto che con l'esercizio del diritto di riscatto il contribuente oltre a portare in deduzione le quote di leasing precedentemente non dedotte, deduce anche le quote di ammortamento relative al costo del bene, pari al valore di riscatto.

Viceversa, in assenza dell'esercizio del diritto di riscatto il contribuente porterà in deduzione solo le quote precedentemente non dedotte.

#### LA COMPRAVENDITA DEL CONTRATTO DI LEASING

L'Ufficio dapprima con la circolare n. 108/1996 e successivamente con la circolare n. 17/E/2013 ha chiarito che ***“in caso di cessione del contratto di locazione finanziaria, il valore normale del bene, che costituisce sopravvenienza attiva ai sensi dell'art. 88, comma 5 del TUIR, deve essere assunto al netto dei canoni relativi alla residua durata del contratto e del prezzo stabilito per il riscatto, che dovranno essere pagati dal cessionario in dipendenza della cessione, attualizzati alla data della cessione medesima”***.

Di conseguenza, la sopravvenienza attiva dovrà essere determinata nel seguente modo:

<b>Valore normale del bene = (canoni “fiscali” + prezzo di</b>
--

Sempre relativamente al caso dell'acquisto del contratto di leasing la stessa Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 212/E/2007 ha specificato, inoltre, che ***“1. occorre previamente determinare il valore normale del bene, al netto dei canoni residui e del prezzo di riscatto attualizzati...;”***

***2. tale valore (costituente per il cessionario un costo sospeso) deve essere aggiunto al valore del bene che quest'ultimo iscriverà nell'attivo patrimoniale al momento del riscatto, andando a formare - unitamente a quest'ultimo - la base da prendere a riferimento ai fini dell'ammortamento;***

***3. l'eventuale surplus (pari alla differenza tra corrispettivo pagato e valore normale “netto” del bene al momento della cessione) costituisce: ...per la società cessionaria, una spesa relativa a più esercizi, deducibile nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio lungo la residua durata del contratto”***.

Di seguito un esempio.

### Esempio 5

Prendiamo nuovamente i dati dell'esempio 3 supponendo che al termine dell'esercizio 3 il contratto di leasing venga ceduto e che il valore normale del bene ceduto risulti pari a € 22.500.

Anno	Canone di leasing			Deduzione ammessa		
	Quota capitale	Quota interessi	Totale canone	Quota capitale	Quota interessi	Totale canone
1	€ 6.250,00	€ 1.250,00	€ 7.500,00	€ 5.000,00	€ 1.000,00	€ 6.000,00
2	€ 6.250,00	€ 1.250,00	€ 7.500,00	€ 5.000,00	€ 1.000,00	€ 6.000,00
3	€ 6.250,00	€ 1.250,00	€ 7.500,00	€ 5.000,00	€ 1.000,00	€ 6.000,00
4	<del>€ 6.250,00</del>	<del>€ 1.250,00</del>	<del>€ 7.500,00</del>	€ 5.000,00	€ 1.000,00	€ 6.000,00
5				€ 5.000,00	€ 1.000,00	€ 6.000,00
<b>Totale</b>	<b>€ 25.000,00</b>	<b>€ 5.000,00</b>	<b>€ 30.000,00</b>	<b>€ 25.000,00</b>	<b>€ 5.000,00</b>	<b>€ 30.000,00</b>

In questo caso la sopravvenienza attiva sarà calcolata in modo tale che l'importo dei canoni non dedotti, attualizzati alla data di cessione, risulti pari a quello delle quote capitali relative agli stessi canoni.

$$\text{Sopravvenienza attiva} = 22.500 - (10.000 + 5.000) = \text{€}$$

### LA DEDUZIONE DEI CANONI LEASING AI FINI IRAP

Rileviamo, anzitutto, che per quanto attiene alla deducibilità dei canoni di leasing la normativa IRAP differisce da quanto stabilito dal TUIR.

In particolare, ai fini IRAP risulta deducibile solo la quota di capitale inclusa nei canoni leasing e imputata a Conto Economico alla voce B.8 "**Costi per godimento beni di terzi**".

Come stabilito, infatti, dall'art. 5, comma 3 del Dlgs n. 446/1997 "**tra i componenti negativi non si considerano comunque deduzione: ... la quota interessi dei canoni di locazione finanziaria, desunta dal contratto**".

Detto ciò, osserviamo che la normativa in questione è sempre applicabile alle società di capitali, mentre risulta applicabile per opzione alle società di persone e alle imprese individuali.

Evidenziamo, inoltre, che nella determinazione dell'IRAP relativa ai soggetti IRES le limitazioni alla deducibilità previste dal TUIR, si pensi ad esempio alla durata del contratto, non hanno alcuna rilevanza.

Pertanto, ai fini IRAP non risulta indeducibile nemmeno la quota parte del terreno afferente ad un immobile.

A tal riguardo, si riporta quanto precisato dai massimi giudici nell'ordinanza n. 7183/2021. Una pronuncia, che si pone in contrasto con alcuni precedenti di prassi e dove è stato affermato che ***“l'interpretazione fornita dall'Agenzia delle entrate ... non risulta in linea con il principio di derivazione dal bilancio di cui all'art. 5, comma 5 del Dlgs n. 446/1997 ... secondo cui, per i soggetti IRES ... la base imponibile IRAP risulta dalla differenza tra il valore della produzione e i costi della produzione – esclusi alcuni – come risultanti dal Conto economico civilistico redatto ai sensi del comma 1, lett. A e B, dell'art. 2425, cod. civ..***

***... l'assenza di un espresso richiamo alle disposizioni di cui al DL n. 223/2006 impone di ritenere che laddove la quota di canone di leasing sia stata correttamente appostata in voci rilevanti ai fini IRAP, in virtù del principio di derivazione e in applicazione dei Principi contabili, la deduzione debba essere riconosciuta, per l'ammontare stanziato nella relativa voce del Conto economico, a eccezione della quota di interessi passivi a essi relativa, desunta dal contratto, che è invece indeducibile per espressa previsione normativa”.***

Per quanto attiene ai soggetti IRPEF, quali società di persone e imprese individuali, segnaliamo, invece, che il successivo art. 5-bis, comma 1 del Dlgs n. 446/1997 prevede un'analogia esclusione della quota interessi relativa ai canoni di leasing dai costi deducibili.

Occorre tener presente, però, che nella stessa norma viene anche stabilito che per questi soggetti la base imponibile IRAP coincide con quella calcolata ai fini IRPEF.

Di conseguenza, le eventuali limitazioni alla deducibilità previste dal TUIR per singoli beni o legate alla durata del contratto, come nel caso del leasing, trovano applicazione anche per l'IRAP.

Dalla lettura delle due norme emerge chiaramente che l'indeducibilità della quota interessi dei canoni leasing prevista per i soggetti IRES e IRAP è il frutto della volontà del Legislatore di escludere specifiche voci del Conto Economico dal valore della produzione IRAP.

Segnaliamo, infine, che in merito alla determinazione degli interessi indeducibili, l'Ufficio nel documento di prassi n. 17/E/2013 ha precisato che, alternativamente alla quantificazione degli interessi risultanti dal contratto di leasing, i soggetti **“non IAS adopter”** possono **“far riferimento al criterio di individuazione forfettaria degli interessi impliciti dettato dall'art. 1 del DM 24.4.1998. In tal caso, la quota di interessi compresa nel canone va calcolata ripartendo in modo lineare l'ammontare complessivo degli interessi impliciti desunti dal contratto per la durata del leasing”**.

Tuttavia, si ricorda che una scelta in tal senso richiede di far riferimento alla durata contrattuale e non quella fiscale, che a seconda dei casi può essere diversa.

In pratica, la quota interessi deve essere calcolata considerando che il numero di giorni del contratto di leasing deve coincidere con la durata contrattuale e non con quella fiscale.

<b>Canone di competenza – (costo società concedente * n. giorni periodo d'imposta/n. di giorni contratto di leasing)</b>
--

Segue un esempio.

### **Esempio 6**

Ipotizziamo che la società Alfa srl abbia stipulato un contratto di leasing per un bene materiale strumentale alle seguenti condizioni:

- valore del bene € 32.000;
- quota capitale € 27.200;
- valore di riscatto € 4.800;
- quota interessi € 7.200;
- durata contrattuale 4 anni;
- durata ammortamento secondo il DM 31.12.1988 anni 9.

Precisiamo, per prima cosa, che diversamente dalle imposte dirette la durata minima fiscale non produce alcun effetto sulla deducibilità ai fini IRAP. L'unica variazione fiscale permanente è, infatti, quella relativa alla quota annuale degli interessi passivi computati

nella voce B.8 del Conto Economico.

Pertanto, dati questi valori avremo che:

<b>Canone di leasing</b>		<b>Deducibilità IRAP</b>	
<b>Quota capitale</b>	<b>Quota interessi</b>	<b>Quota capitale</b>	<b>Variazione fiscale IRAP</b>
€ 6.800,00	€ 1.800,00	€ 6.800,00	€ 1.800,00
€ 6.800,00	€ 1.800,00	€ 6.800,00	€ 1.800,00
€ 6.800,00	€ 1.800,00	€ 6.800,00	€ 1.800,00
€ 6.800,00	€ 1.800,00	€ 6.800,00	€ 1.800,00
<b>€ 27.200,00</b>	<b>€ 7.200,00</b>	<b>€ 27.200,00</b>	<b>€ 7.200,00</b>

# L'Approfondimento

## Le prescrizioni accertative

---

### PREMESSA

Con la Legge 208/2015, ha avuto luogo la riforma del sistema sanzionatorio a mezzo della quale, a partire dal periodo d'imposta in corso al 31/12/2016 sono stati modificati i termini di accertamento. In particolare si è visto:

- l'aumento di un anno dei termini prescrizionali ordinari;
- l'eliminazione del raddoppio dei termini accertativi in presenza di fattispecie penali;
- la previsione di un termine accertativo di sette anni in presenza di dichiarazione omessa;
- la riapertura dei termini prescrizionali qualora venissero presentate dichiarazioni integrative, ma tale riapertura ha effetto limitatamente alla tipologia di reddito oggetto di integrazione o modifica.

Queste in estrema sintesi sono state le principali modifiche.

Ricordiamo che il riferimento per il calcolo della prescrizione non è al periodo d'imposta di riferimento, ma esso decorre dall'anno di presentazione della singola dichiarazione. Infatti, per meglio chiarire, l'Agenzia delle Entrate potrà accertare il contribuente fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione. Quindi, il termine ultimo è sempre il 31 dicembre e non coincide mai con le scadenze ordinarie di presentazione delle singole dichiarazioni. In pratica, per la dichiarazione IVA che va presentata entro il 30 aprile, la prescrizione termina sempre col 31 dicembre.

È arrivato il Covid-19 che ha momentaneamente prolungato i termini accertativi del 2016 di almeno 85 giorni.

Da ultimo, vige una ulteriore proroga dei termini qualora l'Ufficio convochi in contraddittorio il contribuente con un lasso temporale inferiore a 90 giorni dal termine prescrizionale. Infatti, il Legislatore ha concesso ulteriori 120 giorni per emettere un eventuale avviso di

accertamento nella fattispecie in cui non si addivenisse ad una adesione rispetto all'invito notificato.

Vediamo di analizzare le varie fattispecie.

### I termini ordinari post 2016

Come detto, a seguito della modifica apportata dall'articolo 1, comma 131, L. 208/2015, agli articoli 43, D.P.R. 600/1973 e 57, D.P.R. 633/1972, gli avvisi di accertamento, ai fini reddituali, Iva, e Irap, vanno notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla, l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

Il comma 132, dell'articolo 1, L. 208/2015 prevede che tali disposizioni – sia ai fini reddituali che Iva - trovino applicazione agli avvisi relativi al periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 e ai periodi successivi.

Per semplicità, quindi, riportiamo in forma tabellare le scadenze accertative, partendo dalla casistica di regolare presentazione della dichiarazione:

Periodo d'imposta	Anno presentazione della dichiarazione	Termine di accertamento
2016	2017	2022
2017	2018	2023
2018	2019	2024
2019	2020	2025
2020	2021	2026
2021	2022	2027

Nel caso in cui, invece, si fosse in presenza di dichiarazione omessa, I termini prescrizionali saranno i seguenti:

Periodo d'imposta	Anno in cui doveva essere presentata la dichiarazione	Termine di accertamento
2016	2017	2024
2017	2018	2025
2018	2019	2026
2019	2021	2027
2020	2022	2028
2021	2023	2029

Per le annualità dal 2016 in poi viene meno il c.d. “*raddoppio dei termini*” per i casi di violazioni che comportano l’obbligo di denuncia penale ai sensi dell’articolo [331](#), c.p.p..

Inoltre, nel corso di questi anni, il Legislatore ha dettato una serie di interventi, per favorire o incentivare determinati adempimenti, che hanno portato a prevedere, con norme spesso sparse qua e là, delle riduzioni dei termini di decadenza degli accertamenti, e precisamente:

- Articolo 10, comma 9 D.L. 201/2011, convertito con modificazioni in L. 214/2011 (c.d. premiale). Prevede, fra l’altro, nei confronti dei contribuenti soggetti agli studi di settore, i quali abbiano assolto fedelmente agli obblighi di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore, e sulla base dei dati sopra indicati risultino coerenti con gli specifici indicatori previsti dai decreti di approvazione dello studio di settore o degli studi di settore applicabili (c.d. doveri di comunicazione e trasparenza), la riduzione di 1 anno dei termini di decadenza per l’attività di accertamento previsti dall’[articolo 43](#), comma 1, D.P.R. 600/1973, e dall’[articolo 57](#), comma 1, D.P.R. 600/1973. La disposizione non si applica in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell’articolo 331, c.p.p. per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 74/2000 (cfr. sul punto circolare n. 25/E/2012)
- Articolo 3, D.Lgs. 127/2015, come modificato dall’articolo 1, comma 909, L. 205/2017. I termini di decadenza di cui all’[articolo 57](#), comma 1, D.P.R. 633/1972, e di cui all’[articolo 43](#), comma 1, D.P.R. 600/1973, sono ridotti di 2 anni, per i soggetti

passivi di cui all'[articolo 1](#), D.Lgs. 127/2015, che garantiscono, nei modi stabiliti con Decreto Mef, la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati relativi a operazioni di ammontare superiore a 500 euro. La riduzione non si applica, in ogni caso, ai soggetti che effettuano anche operazioni di cui all'[articolo 22](#), D.P.R. 633/1972 – commercio al minuto e attività assimilate -, salvo che abbiano esercitato l'opzione di cui all'[articolo 2](#), comma 1, D.Lgs. 127/2015.

- [Articolo 9-bis](#), comma 11, D.L. 50/2017, convertito con modificazioni in L. 96/20017. Riconosce - in relazione ai diversi livelli di affidabilità fiscale conseguenti all'applicazione degli Isaf, determinati anche per effetto dell'indicazione di ulteriori componenti positivi - l'anticipazione di almeno un anno, con graduazione in funzione del livello di affidabilità, dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'[articolo 43](#), comma 1, D.P.R. 600/1973, con riferimento al reddito di impresa e di lavoro autonomo, e dall'[articolo 57](#), comma 1, D.P.R. 633/1972
- [Articolo 1](#), comma 692, L. 160/2019. Norma che è intervenuta sui soggetti che applicano il regime forfettario di cui all'[articolo 1](#), commi da 54 a 89, L. 190/2014, prevedendo che *“per i contribuenti che hanno un fatturato annuo costituito esclusivamente da fatture elettroniche, il termine di decadenza di cui all'[articolo 43](#), comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, è ridotto di un anno*

Come si può evincere fin qui, una prescrizione certa non c'è; ma vediamo altre fattispecie dove non si parla di riduzione ma di aumento dei termini prescrizione.

### La proroga per pace fiscale

Il primo aumento è legato alla definizione agevolata dei pvc prevista dall'[articolo 1](#), D.L. 119/2018, convertito con modificazioni in L. 136/2018, ha portato con sé, al comma 9, la proroga dei termini di accertamento. Infatti, in deroga all'[articolo 3](#), comma 1, L. 212/2000, con riferimento ai periodi di imposta fino al 31 dicembre 2015, oggetto dei pvc definibili, consegnati entro il 24 ottobre 2018, i termini di cui all'[articolo 43](#), D.P.R. 600/1973, all'[articolo 57](#), D.P.R. 633/1972 e all'[articolo 20](#), comma 1, D.Lgs. 472/1997, sono prorogati di 2 anni (circolare n. 7/E/2019).

## Riflessi sulle dichiarazioni integrative

E le modifiche non hanno fine. Infatti, l'[articolo 5](#) del D.L. 193/2016 ha modificato l'articolo 1, [comma 640](#), L. 190/2014, al fine di meglio precisare che la riapertura dei termini di accertamento, di cui all'articolo 43, D.P.R. 600/1973 e 57, D.P.R. 633/1972 – decorrente dalla data di presentazione della dichiarazione integrativa - opera limitatamente ai “*sol*” elementi oggetto dell'integrazione, cioè in relazione e nei limiti degli elementi rigenerati in tale dichiarazione, dovendosi per tali ultimi intendere, come indicato nelle schede di lettura del servizio studi del Senato e della Camera, “*unicamente gli specifici elementi non contenuti o indicati in maniera scorretta nella dichiarazione originariamente presentata dal contribuente e aggiunti o rettificati in sede di dichiarazione integrativa*”.

La rigenerazione segue la regola del periodo d'imposta oggetto di correzione, indipendentemente dalla normativa in vigore nell'anno di presentazione della dichiarazione integrativa.

Pertanto, se viene modificato il reddito d'impresa, i termini accertativi si riaprono esclusivamente per tale tipologia reddituale.

## Recupero dei crediti d'imposta

Altra fattispecie che vede l'allungo della prescrizione è il recupero dei crediti d'imposta. Infatti, il D.L. 185/2008 ha introdotto l'[articolo 27](#), comma 16, con il quale è stato previsto che, salvi i più ampi termini previsti dalla legge in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'[articolo 331](#), c.p.p. per il reato previsto dall'[articolo 10-quater](#), D.Lgs. 74/2000, l'atto di recupero per la riscossione di crediti inesistenti compensati “*deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo*”.

## Gli atti di contestazione

Una proroga particolare riguarda gli atti di contestazione emessi ai sensi dell'art. 16 del D.Lgs. 472/1997 ovvero gli atti di irrogazione che ai sensi dell'[articolo 20](#), D.Lgs. 472/1997,

devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi.

L'articolo 9 del D.L. 119/2018 ha previsto che, con riferimento alle violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015, oggetto di pvc consegnati entro il 19 dicembre 2018, i termini di cui all'articolo 20, comma 1, D.Lgs. 472/1997, siano prorogati di 2 anni. Chiaramente si è sempre in deroga alle previsioni dello Statuto del Contribuente ([articolo 3](#), comma 1, L. 212/2000) che oramai ha sempre meno senso di esistere visto che viene continuamente disatteso.

### **Paradisi fiscali**

Altra modifica ampliativa riguarda gli accertamenti basati sulle presunzioni contenute nel secondo comma in tema di investimenti e attività di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato, per i quali il contribuente ha violato gli obblighi di dichiarazione, che ai soli fini fiscali, si presumono costituiti, salva prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione in Italia dell'[articolo 12](#), del D.L. 78/2009, i termini di cui all'[articolo 43](#), comma 1 e 2, D.P.R. 600/1973, e all'[articolo 57](#), comma 1 e 2, D.P.R. 633/1972, sono raddoppiati. In pratica, a regime, per la rettifica dei redditi derivanti dagli investimenti in paradisi fiscali, i termini sono pari a 10 anni, in caso di presentazione della dichiarazione, e 14 anni in caso di dichiarazione omessa.

Il successivo comma *2-ter*, prevede altresì il raddoppio dei termini di cui all'[articolo 20](#), D.Lgs. 472/1997 per le violazioni di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'[articolo 4](#), D.L. 167/1990, convertito con modificazioni, dalla L. 227/1990, riferite agli investimenti e alle attività di natura finanziaria di cui al comma 2. Pertanto, entro il 31 dicembre del decimo anno successivo a quello in cui è avvenuta la violazione o nel diverso termine previsto per l'accertamento dei singoli tributi.

## La proroga per l'abuso del diritto

Ai sensi del comma 6, dell'[articolo 10-bis](#), L. 212/2000, senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di 60 giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto.

La richiesta di chiarimenti è notificata dall'Amministrazione finanziaria ai sensi dell'[articolo 60](#), D.P.R. 600/1973, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo.

Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di 60 giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei 60 giorni.

## La scadenza del 26 marzo 2023

in premessa si è già avuto modo di rammentare che il COVID-19 ha rallentato tutta l'attività accertativa, pertanto il Legislatore ha previsto un allungamento di 85 giorni dei termini prescrizionali; così quel 31 dicembre che risulta essere in genere il giorno finale di scadenza dell'annualità, vede un allungo.

Infatti, con riferimento ai termini di decadenza relativi agli atti di accertamento, nel corso di Telefisco 2022, sono stati posti 2 quesiti:

- divisibilità o meno dell'interpretazione secondo cui i termini naturalmente in scadenza al 31 dicembre 2021 devono intendersi differiti di 85 giorni, in conseguenza della sospensione dettata nell'[articolo 67](#), D.L. 18/2020, convertito con modificazioni in L. 27/2020;
- applicabilità o meno di tale sospensione per la totalità dei termini pendenti all'8 marzo 2020, con la sola esclusione di quelli relativi ad annualità naturalmente in scadenza al 31 dicembre 2020, in relazione ai quali ha inciso invece la previsione

speciale di cui all'[articolo 157](#), D.L. 34/2020, convertito con modificazioni in L. 77/2020.

Vediamo di riportare le interpretazioni dell'Agenzia delle Entrate:

- circolare n. 25/E/2020 (risposta al quesito n. 3.10.4): *“La sospensione di cui al comma 1 dell’articolo 67 del D.L. 17/3/2020, n. 18, risulta applicabile ai termini decadenziali riferiti ad atti ed imposte non rientranti nell’ambito applicativo della proroga di cui all’articolo 157 del D.L. 19/5/2020, n. 34; ciò in quanto il comma 1 del medesimo articolo 157 ha previsto che tali termini di decadenza siano calcolati senza tener conto del periodo di sospensione di cui all’articolo 67, comma 1, del D.L. 17/3/2020, n. 18. Per tali atti e imposte, la circolare 20/8/2020, n. 25/E (cfr. la risposta al quesito 3.10.4) ha chiarito che: “... può ritenersi ormai superata l’applicazione del periodo di sospensione dei termini prevista dal citato articolo 67, in quanto lo stesso periodo (8 marzo – 31 maggio 2020) è ora ricompreso nel più ampio arco temporale in cui opera la proroga dei termini di decadenza disciplinata dall’articolo 157 (entro il 31/12/2020)”;*
- circolare n. 11/E/2020 (risposta al quesito n. 5.9): *“la sospensione di cui all’articolo 67, comma 1, del D.L. 17/3/2020, n. 18 risulta invece applicabile ai termini di decadenza riferiti ad atti e imposte non scaduti nel periodo tra l’8 marzo e il 31 dicembre 2020 e che, pertanto, non sono rientrati nell’ambito applicativo dell’articolo 157, comma 1, del D.L. 19/5/2020, n. 34. Sul punto, richiamando quanto indicato nella circolare del 6/5/2020, n. 11/E (risposta al quesito 5.9), la circolare n. 25/E del 20/8/2020 (risposta al quesito 3.10.4) ha chiarito che: “In virtù di un principio generale, più volte richiamato nei precedenti documenti di prassi, la sospensione introdotta dall’articolo 67 [determina] lo spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione (nel caso di specie 85 giorni)”.*

Di conseguenza, a mero titolo esemplificativo, *“il termine di decadenza relativo al periodo di imposta 2016, corrispondente al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, ai sensi dell’articolo 43 del D.P.R. 29/9/1973, n. 600, sarà il 26/3/2023 (25 negli anni bisestili) e non il 31/12/2022”* (26/3/2025 in caso di dichiarazione omessa) (In forza di tale interpretazione, analoga proroga, quindi, è applicabile per tutte le annualità successive al 2016 e con termini *“già pendenti”* nel periodo che va dall’8 maggio

2020 al 31 maggio dello stesso anno, e cioè oltre all'anno 2016, anche le annualità 2017 e 2018).

In sintesi, con riferimento ai periodi d'imposta 2015 e 2016, avremo le seguenti scadenze accertative:

Periodo d'imposta	Anno presentazione della dichiarazione	Termine di decadenza ordinario	Termine di decadenza straordinario
2016	2017	31 dicembre 2022	26 marzo 2023

Periodo d'imposta	Anno presentazione della dichiarazione	Termine di decadenza ordinario + proroga pvc	Termine di decadenza straordinario
2015	2016	31 dicembre 2020	26 marzo 2023

### Gli ulteriori 120 giorni

Nelle premesse si è parlato della proroga della scadenza prescizionale per gli inviti al contraddittorio notificati a fine anno dove il Legislatore ha concesso, al comma 3/bis dell'articolo 5, un ampliamento di 120 giorni dei termini per tentare un accordo tra Amministrazione e contribuente qualora l'invito fosse notificato in un lasso inferiore a 90 giorni dal termine prescizionale. Chiaramente, per effetto dei richiami normativi, tale proroga ha efficacia anche per gli inviti al contraddittorio così detti "obbligatori" descritti nell'articolo 5/ter del D.Lgs. 218/1997.

Infatti, l'articolo 4-octies, D.L. 34/2019, titolato "Obbligo di invito al contraddittorio", intervenendo sostanzialmente sul D.Lgs. 218/1997, ha disposto forme di contraddittorio rafforzate per gli avvisi di accertamento emessi dal 1° luglio 2020.

In pratica, per gli inviti notificati dal 3 ottobre al 31 dicembre, l'Ente impositore ha tempo fino al 29 aprile dell'anno successivo per emettere l'atto di accertamento.

La norma fissa con precisione il *dies a quo* della proroga (che non è mobile) individuandolo nel giorno di scadenza del termine ordinario di accertamento.

Il che sembrerebbe non lasciare dubbi sul fatto che al termine ordinario di decadenza dal potere di accertamento possano aggiungersi, sempre, qualora tra la data di comparizione e quella di decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di 90 giorni, i 120 giorni.

La circolare n. 17/E/2020 porta il seguente esempio.

Se il contribuente riceve un invito, la cui data di comparizione è fissata dopo il 3 ottobre dell'anno n, con riferimento a un periodo di imposta il cui termine di decadenza per l'accertamento è previsto per il 31 dicembre del medesimo anno n (pari a meno di 90 giorni), e l'accertamento con adesione non si dovesse perfezionare, l'ufficio può notificare l'avviso di accertamento anche oltre il termine "ordinario" di decadenza, beneficiando della proroga di 120 giorni che iniziano a decorrere dal 1° gennaio dell'anno n+1 (entro il 29 o 30 aprile dell'anno n+1, a seconda che l'anno sia, rispettivamente, bisestile o meno).

Secondo quanto indicato nella circolare n. 17/E/2020, la proroga di 120 giorni si applica non solo ai casi in cui l'ufficio è obbligato ad avviare l'*iter* dell'accertamento ai sensi dell'articolo 5-ter, del D.Lgs. 218/1997, ma anche a tutte le ipotesi in cui l'ufficio abbia ritenuto opportuno avviarlo facoltativamente, in base agli elementi a sua disposizione, ai sensi dell'articolo 5, D.Lgs. 218/1997.

Ciò significa che i presupposti di operatività della proroga sono la notifica di un invito a comparire di cui all'articolo 5, D.Lgs. 218/1997 per la definizione dell'accertamento e la circostanza che tra la data di comparizione indicata nell'invito e quella di decadenza dell'Amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di 90 giorni, "*prescindendo dalla circostanza in base alla quale vi sia o meno un obbligo per l'ufficio di avviare l'iter dell'adesione*".

Si rileva, comunque, che la stessa circolare n. 17/E/2022 raccomanda agli uffici di pianificare per tempo la notifica degli inviti, in modo da evitare, quanto possibile, l'attivazione dei contraddittori al sopraggiungere dei termini di decadenza accertativa.

## Conclusioni

Dall'analisi fatta in questo intervento possiamo ben comprendere la difficoltà per il comune cittadino di individuare fino a quale periodo d'imposta è "in balia" dell'Amministrazione finanziaria.

Non in minore difficoltà è, comunque, anche il Professionista che, coinvolto in una quantità indefinibile di date e scadenze, non ha alternative se non cercare di farsi prospetti di sintesi per districarsi in questa materia.

Ed ogni volta che qualcuno parla di semplificazione, chi scrive spera sempre che non passi dalle parole ai fatti. Ciò in quanto fino ad ora non abbiamo mai visto dar seguito alle promesse ed alle intenzioni manifestate.

È vero che la nonna diceva che la speranza è sempre l'ultima a morire, ma possiamo anche affermare che stiamo rischiando di morire di speranza.

# L'Approfondimento

## La trasformazione agevolata in società semplice

---

### PREMESSA

L'articolo 1, commi da 100 a 106 della Legge 197/2022 (c.d. Legge di bilancio 2023) ha riproposto, a distanza di 7 anni, una serie di agevolazioni fiscali per le seguenti operazioni:

- assegnazione e cessione agevolata di beni ai soci;
- trasformazione in società semplice di società commerciali;
- estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale.

Sulle plusvalenze emergenti dalle predette operazioni può essere applicata un'imposta sostitutiva dell'8% (o 10,5% se società di comodo) mentre, in caso di utilizzo di riserve in sospensione d'imposta, trova applicazione l'imposta sostitutiva pari al 13%.

L'elemento determinante riguarda il valore di assegnazione del bene: il Legislatore, infatti, in luogo del valore venale, ha concesso l'utilizzo del valore catastale determinato applicando, alla rendita catastale, le rivalutazioni e i coefficienti previsti dalla Legge.

Pertanto, nell'ottica di voler usufruire delle predette agevolazioni, la trasformazione agevolata di una società commerciale comporta un'imposizione fiscale sia a carico della società stessa, qualora emergessero plusvalenze imponibili, sia a carico dei soci, in conformità al valore di assegnazione del bene e delle riserve conseguentemente annullate.

In questo intervento, analizziamo i principali aspetti fiscali e contabili relativi all'operazione di trasformazione di società commerciale in società semplice.

### I BENI E SOGGETTI AMMESSI ALL'AGEVOLAZIONE

Una valida alternativa all'assegnazione e/o alla cessione agevolata dei beni d'impresa possiamo trovarla nella trasformazione agevolata della società commerciale in società semplice.

Possono accedere alla disciplina della trasformazione agevolata in società semplice:

- le società di persone commerciali (S.n.c. e S.a.s.);
- le società di capitali (S.p.a., S.a.p.a. e S.r.l.).

Quanto ai beni agevolabili, si ricorda che gli stessi sono nient'altro che i medesimi previsti per il regime dell'assegnazione. Trattasi di immobili diversi dagli strumentali per destinazione, ovvero di:

- immobili merce, alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa,
- immobili patrimonio di cui all'articolo 90, TUIR, che vengono tassati catastalmente e non rientrano fra i beni strumentali d'impresa;
- immobili strumentali per natura (cat. B, C, D, E, A/10) ovvero non destinati dall'impresa all'esercizio della propria attività.

A tal fine, si rammenta che all'interno della categoria "immobili strumentali per natura" rientrano anche i beni immobili concessi in locazione e/o comodato o, comunque, non direttamente utilizzati o sfitti.

Diversamente da quanto previsto per l'assegnazione agevolata dei beni ai soci, possibile qualunque sia l'attività svolta dalla società, la trasformazione in società semplice è fattibile solo se le società trasformata ha per oggetto esclusivo o principale la gestione di tali beni. Infatti, come citato dall'Agenzia delle entrate, la società semplice che, per natura, corrisponde ad una tipologia societaria di natura non commerciale, può comunque esercitare l'attività di gestione immobiliare dei propri beni immobili, non configurandosi tale fattispecie un abuso del diritto. Peraltro, tale condizione può verificarsi anche a seguito di una scissione, per mezzo della quale l'impresa madre viene scissa in due imprese secondarie, di cui una immobiliare di gestione (assegnataria dell'immobile) e l'altra commerciale: a tal fine, l'impresa immobiliare di gestione, necessariamente scissa nella forma della società semplice, può beneficiare delle agevolazioni previste (risoluzione n. 101/E/2016, AdE). In questo senso e, in tutti i casi di trasformazione di una società commerciale in una società semplice, è bene verificare ed eventualmente modificare gli statuti, in modo tale che la società trasformata risulti "società immobiliare di gestione".

Così come previsto per il regime dell'assegnazione, si ribadisce che i soci della società oggetto di trasformazione devono essere iscritti a libro soci alla data del 30.09.2022 o entro il 31.01.2023, in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 01.10.2022. Qualora vi dovesse essere un trasferimento di quote per atto tra vivi o "mortis causa" a cavallo del 30.09.2022, i soci iscritti a libro soci (o identificati per mezzo di altro titolo avente data certa) entro la medesima data potranno usufruire delle agevolazioni previste, ancorché usciti dalla compagine sociale post 30.09.2022. I nuovi entranti, conseguentemente, rimarranno esclusi.

## L'IMPOSIZIONE FISCALE DIRETTA SUI SOCI E SULLA SOCIETA'

Per quanto riguarda l'imposizione fiscale, anche per le trasformazioni agevolate di società commerciali in società semplici, l'articolo 1, commi 101 e 102, Legge 197/2022, prevede che:

- sulle plusvalenze che emergono a seguito delle operazioni agevolate è dovuta un'imposta sostitutiva dell'8% (o del 10,5% se la società è di comodo per almeno due periodi d'imposta sugli ultimi tre);
- le stesse plusvalenze possono essere determinate assumendo, in luogo del valore normale, il valore catastale degli immobili;
- sulle riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione o della trasformazione è dovuta un'imposta sostitutiva del 13%.

Come previsto per il regime dell'assegnazione agevolata, le minusvalenze, risultanti dalla differenza negativa fra il valore di mercato (o valore catastale) del bene e il suo valore fiscale residuo, non possono essere dedotte dal reddito d'impresa, salvo si tratti di immobili "merce".

In buona sostanza, il pagamento di tali imposte esaurisce totalmente la pretesa fiscale gravante in capo alla società, nei limiti della sua base imponibile, ovvero, nei limiti della plusvalenza e delle riserve in sospensione d'imposta utilizzate.

Per quanto riguarda la posizione "fiscale" dei soci, occorre essenzialmente valutare:

- gli effetti sul costo fiscale della partecipazione detenuta;
- la "sorte" delle riserve per cui, dopo la trasformazione, si perde la "tracciabilità", non avendo la società semplice scritture contabili;
- gli effetti sulla successiva cessione dei beni da parte della società semplice.

L'articolo 171, TUIR, prevede che le riserve di utili della società *trasformanda*, se non iscritte nel bilancio della società *trasformata*, siano tassate in capo ai soci nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione.

La mancanza del presupposto della commercialità per le società semplici fa sì che, in virtù di tale disposizione, le riserve di utili siano interamente tassate in capo ai soci nell'esercizio successivo alla trasformazione. Si tratta, a ben vedere, di una sorta di tassazione anticipata che, tuttavia, incide non poco nell'analisi di convenienza dell'operazione, dal momento che incrementa l'esborso monetario nel breve periodo a carico dei soci.

Il valore del dividendo assegnato ai soci sarà pari al valore normale o catastale dei beni assegnati. A differenza dell'assegnazione agevolata, in cui si ha un annullamento di riserve specificatamente parametrato alla fuoriuscita dei beni agevolati (ovvero pari al valore di assegnazione), nella trasformazione agevolata saranno oggetto di tassazione tutte le riserve di utili della società presenti a patrimonio netto.

In altre parole, la trasformazione determina, ai fini fiscali, la distribuzione di tutte le riserve di utili presenti a patrimonio netto della società *trasformanda*, al netto della plusvalenza già assoggettata ad imposta sostitutiva. Peraltro, per espressa disposizione di legge, il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute va aumentato della eventuale differenza assoggettata ad imposizione sostitutiva ai sensi dell'articolo 1, comma 103, Legge 197/2022. In questo modo, i maggiori valori insiti nei beni esistenti nel patrimonio della società trasformata, tassati con l'imposta sostitutiva dell'8% o del 10,5%, non verranno più tassati nel momento in cui i soci cedono le partecipazioni nella società semplice.

Peraltro, nella circolare 04.05.2007 n. 25, con riferimento alla trasformazione agevolata di una società commerciale in società semplice, prevista dalla Legge 296/2006, in alternativa allo scioglimento agevolato della società di comodo, l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che il costo fiscalmente riconosciuto doveva ritenersi aumentato non solo dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze, ma anche dell'imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione d'imposta. Infatti, contrariamente a quanto avviene nell'ipotesi di assegnazione in cui il costo fiscale della partecipazione viene diminuito dell'importo "sottozero", in presenza di una trasformazione in società semplice, il costo fiscale della partecipazione del socio deve essere aumentato dell'importo della plusvalenza assoggettato ad imposta sostitutiva dell'8% e del corrispondente importo delle riserve in sospensione d'imposta anch'esso assoggettato ad imposta sostitutiva del 13%.

Diversamente, in presenza di trasformazioni agevolate di società di persone, qualora la differenza fra il valore di assegnazione e il valore fiscale residuo del bene assegnato sia negativa (c.d. importo "sottozero"), è opportuno sottrarre, dal costo fiscale della partecipazione dei soci, il valore di assegnazione del bene (che, in molti casi, coincide con il valore catastale). In tal modo, si determina l'eventuale base imponibile (negativa) ai fini dell'imposizione fiscale a carico dei soci, che tasseranno detta somma secondo le disposizioni in tema di Irpef.

Alternativamente, in presenza di trasformazioni agevolate di società di capitali, detta somma non concorrerà alla determinazione della base imponibile ai fini Irpef ma il valore di

assegnazione del bene, al netto della plusvalenza già tassata, concorrerà a determinare l'importo del dividendo assegnato al socio che sosterà imposizione a titolo di ritenuta d'imposta al 26%.

## L'IMPOSIZIONE INDIRECTA

Ai fini IVA, nonostante la trasformazione e, in generale, tutte le operazioni straordinarie siano escluse dall'ambito di applicazione dell'IVA, la trasformazione in società semplice, vista come operazione a scopo non commerciale, determinando la fuoriuscita dei beni dal regime d'impresa, assume rilevanza ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Sono, pertanto, applicabili 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", ovvero, se il bene è stato:

- acquisito da privati;
- acquistato prima dell'entrata in vigore del D.P.R. 633/1972;
- acquistato o importato 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.

Tuttavia, se sono stati fatti dei lavori incrementativi su detti beni, per i quali il contribuente ha detratto l'iva, all'atto dell'assegnazione di tali beni il contribuente medesimo dovrà, in relazione all'imposta afferente a tali spese, operare la rettifica della detrazione a norma dell'articolo 19-bis2, D.P.R. 633/1972, qualora le stesse siano incrementative del valore dell'immobile e non abbiano esaurito la loro utilità all'atto della assegnazione (c.d. periodo di tutela).

Ai fini IVA, l'assegnazione di immobili appartenenti alla categoria catastale A (con esclusione di A/10) e di fabbricati strumentali (categorie C e D) sconta un regime di esenzione da IVA (articolo 10, D.P.R. 633/72) ad eccezione dei casi in cui l'assegnazione sia operata da società costruttrici o di ripristino, entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori, ovvero oltre i 5 anni se l'assegnante, quale soggetto passivo d'imposta, abbia manifestato l'opzione per il calcolo dell'IVA.

Quanto alle altre imposte indirette, la trasformazione di società di qualunque tipo in società semplice sconta le imposte di registro e ipocatastali in misura fissa, pari a 200 euro cadauna.

A supporto di tale affermazione, la sentenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte n. 23051/2022 ha definitivamente chiarito che l'imposta di registro in misura fissa si applica alle società di qualunque tipo e oggetto, e dunque anche alle società semplici.

## **OPPORTUNITA' PER IL PASSAGGIO GENERAZIONALE**

La trasformazione agevolata in società semplice rappresenta un'opportunità anche per organizzare il passaggio generazionale tramite la separazione del patrimonio immobiliare dall'attività imprenditoriale.

Infatti, la società semplice rappresenta un veicolo ampiamente utilizzato per la detenzione e la gestione degli immobili, soprattutto nel caso in cui si tratti di beni in comproprietà.

Pertanto, la trasformazione di una società commerciale in società semplice, attraverso l'assegnazione degli immobili patrimonio dalla società commerciale ai soci consente, unitamente ad altri strumenti di diritto successorio presenti nel nostro ordinamento (quale, ad esempio, il patto di famiglia), di garantire la continuità dell'attività imprenditoriale in capo ai discendenti che, per capacità e voglia, intendono proseguire il business di famiglia e, allo stesso tempo, di compensare i restanti eredi mediante l'attribuzione delle quote della società semplice, nella quale è confluito il patrimonio non strumentale all'esercizio dell'attività imprenditoriale.

Il trasferimento unitario del patrimonio immobiliare tramite il suo apporto in una società semplice rappresenta, inoltre, una modalità ottimale per evitare complessi frazionamenti, spesso forieri di litigi in sede ereditaria. A ciò si aggiunga che, in caso di scioglimento della società semplice, ovvero, di cessione degli immobili, i soci potranno beneficiare, ai fini delle imposte dirette, dell'esenzione da Irpef, qualora si tratti di immobili posseduti da più di 5 anni (articolo 67, TUIR).

## **IL CASO PRATICO**

A seguito di una scissione di ramo d'azienda, la *new co* si ritrova a gestire un patrimonio immobiliare composto da nr. 4 immobili, che per semplicità vengono identificati con le lettere dell'alfabeto A-B-C-D. La scissione, fiscalmente parlando, non ha comportato emersione di plusvalenze, ma solo il pagamento di imposta di registro, catastale e ipotecaria in misura fissa pari a 200 euro cadauna.

Attivo patrimoniale		Passivo patrimoniale	
Immobilabile A	1.000.000	Capitale sociale	10.000
Immobilabile B	1.000.000	Utili a nuovo	3.000.000
Immobilabile C	1.000.000	Riserve in sospensione	500.000
Immobilabile D	1.000.000	Riserve di capitale	490.000
<b>Totale</b>	<b>4.000.000</b>	<b>Totale</b>	<b>4.000.000</b>

Per coerenza si ipotizza un valore di mercato degli immobili pari a 1.500.000 euro cadauno e un valore catastale degli stessi pari a 750.000 euro cadauno. In base a quanto detto, la società è libera di determinare il valore di assegnazione degli immobili, ai fini fiscali, che può essere compreso tra il valore catastale, pari a 750.000 euro, e il valore di mercato, pari a 1.500.000 euro.

È evidente che la società può utilizzare il valore catastale degli immobili in modo da non far emergere alcuna plusvalenza tassabile all'8% (o al 10,5%). Infatti, l'assegnazione al valore catastale pari a 750.000 comporterebbe una base imponibile negativa ovvero, sostanzialmente, la rilevazione di una minusvalenza non deducibile.

Con la trasformazione si realizza, inoltre, la tassazione immediata delle riserve di utili come se fossero immediatamente distribuite ai soci, dunque con l'ordinaria imposizione prevista per i dividendi. Infatti, se ricorderete, la trasformazione di una società commerciale in società semplice implica la tassazione di tutte le riserve di utili presenti a patrimonio netto, con esclusione di eventuali riserve di capitale.

Pertanto, ipotizzato il valore di assegnazione in 750.000 euro per immobile, il valore totale di assegnazione si configura in 3.000.000 euro. L'assegnazione degli immobili comporta l'utilizzo delle riserve in sospensione d'imposta per 500.000 euro, con conseguente applicazione dell'imposta sostitutiva pari al 13% e delle riserve di capitale pari a 490.000 euro. L'imposizione fiscale a carico della società è rappresentata dall'imposta sostitutiva (13%) sulle riserve in sospensione d'imposta, pari a 65.000 euro.

Per quanto riguarda l'imposizione fiscale a carico dei soci, si deve preliminarmente verificare se la società *trasformanda* sia una società di capitali oppure una società di persone. Ipotizzato, in questo caso, che la società sia di capitali, occorre determinare la base

imponibile netta, ai fini della trasformazione, alla quale applicare la ritenuta a titolo d'imposta pari al 26%, la quale sarà pari a 2.010.000 euro, data dalla differenza fra il valore di assegnazione complessivo e la somma fra le riserve in sospensione d'imposta e le riserve di capitale (3.000.000 – 490.000 – 500.000). La ritenuta complessiva a titolo di acconto sarà pari a 522.600 euro.

Ai fini dell'imposizione indiretta, la società sconterebbe il pagamento di imposta di registro, catastale e ipotecaria in misura fissa pari a 200 euro cadauna.

Ai sensi dell'articolo 67, TUIR, l'eventuale ulteriore assegnazione degli immobili ai soci da parte della società semplice sconterebbe esclusivamente le imposte indirette, ove gli immobili siano posseduti da più di 5 anni.

Descrizione	Importo
Imposizione diretta società	65.000€
Imposizione diretta soci	522.600€
Imposizione indiretta	600€
<b>Totale</b>	<b>588.200€</b>

## Le prossime scadenze



15 maggio 2023

### **IMPOSTA DI BOLLO**

L'Agenzia delle Entrate comunica al contribuente, in modalità telematica, l'ammontare dell'imposta di bollo dovuta (D.M. 4.12.2020).

16 maggio 2023

### **VERSAMENTO RITENUTE**

Termine per versare le ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

### **IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO**

Termine ultimo concesso ai contribuenti mensili/trimestrali per operare la liquidazione relativa al trimestre precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.

### **INPS – ARTIGIANI E COMMERCianti**

Termine per effettuare il versamento della 1<sup>a</sup> rata del contributo fisso minimo per il 2023.

### **INAIL**

Termine per versare la seconda rata del premio di autoliquidazione 2022/2023.

20 maggio 2023

### **VERSAMENTO CONTRIBUTI**

Termine per versare i contributi previdenziali relativi al trimestre gennaio-marzo 2023.

25 maggio 2023

### **ELENCHI INTRASTAT**

---

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

---

30 maggio 2023

**CONTRATTI DI LOCAZIONE**

Termine per versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili, con decorrenza 1° del mese, e di quella inerente ai rinnovi e alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca.

---

31 maggio 2023

**ESTROMISSIONE BENI**

Le disposizioni dell'art. 1, c. 121 L. 208/2015 che consentono l'estromissione dei beni di imprese individuali mediante il versamento di un'imposta sostitutiva trovano applicazione anche per le esclusioni dal patrimonio dell'impresa dei beni immobili strumentali, posseduti alla data del 31.10.2022, poste in essere dal 1.01.2023 al 31.05.2023 (art. 1, c. 106 L. 197/2022).

---

**LIQUIDAZIONI PERIODICHE**

Termine per presentare la comunicazione dei dati relativi alle liquidazioni periodiche Iva del 1° trimestre 2023.

---

**IMPOSTA DI BOLLO**

Termine per versare l'imposta di bollo relativa al 1° trimestre 2023 di importo pari o superiore a € 5.000 (D.L. 73/2022).

---