



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

Numero 13 del 30 maggio 2023

Focus settimanale:

- **Estromissione agevolata entro il 31 maggio**
- **L'invio della dichiarazione Iva tardiva**
- **Rientra tra i casi di abuso del diritto l'immobile locato al professionista della sua società?**
- **Le società di comodo del 2022**
- **IMU: versamento dell'acconto entro il 16.06.2023**

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



7

In breve.....	9
Estromissione agevolata entro il 31 maggio	9
L'invio della dichiarazione Iva tardiva	11
L'Approfondimento.....	13
Rientra tra i casi di abuso del diritto l'immobile locato al professionista della sua società?	13
L'Approfondimento.....	23
Le società di comodo del 2022	23
L'Approfondimento.....	36
IMU: versamento dell'acconto entro il 16.06.2023	36

Flash di stampa



Società non operative e modello Redditi

IL SOLE 24 ORE
22.05.2023

Dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2022, è stata abrogata la disciplina ex art. 2, cc. 36-decies-36-duodecies D.L. 138/2011, ossia quella relativa alle società in perdita sistematica. Tuttavia, in base alle istruzioni ricevute, la disciplina abrogata continua ad applicarsi ai soggetti che al 31.12.2021 avevano già maturato il quinquennio di perdite fiscali.

Misure emergenziali per l'alluvione in Emilia-Romagna

IL SOLE 24 ORE
24.05.2023

ITALIA OGGI
24.05.2023

Il Consiglio dei Ministri il 23.05.2023, ha approvato un decreto contenente interventi emergenziali a fronte dell'alluvione in Emilia-Romagna. Si segnala:

- un contributo una tantum di 3.000 euro rivolto a piccole attività economiche, professionisti, agenti di commercio e collaboratori coordinati e continuativi costretti a sospendere l'attività a causa delle alluvioni;
- sospensione dei versamenti tributari e contributivi, del pagamento del diritto annuale dovuto alle Camere di commercio, degli adempimenti contabili e societari, del pagamento delle rate di mutui o finanziamenti, nonché dei procedimenti amministrativi fino al 31.08.2023;
- l'aumento dal 90% al 110% del Superbonus per i lavori di riqualificazione energetica e di messa in sicurezza degli immobili nei comuni colpiti dall'alluvione;
- la proroga al 31.12.2023 per ultimare i lavori sulle unità unifamiliari delle persone fisiche al fine della fruizione dell'aliquota al 110% del Superbonus;
- fino al 100% per l'intervento rafforzato del Fondo centrale di Garanzia;
- l'erogazione di un contributo a fondo perduto da parte di Simest per i danni subiti dalle imprese esportatrici;

- la cassa integrazione “emergenziale” fino a 90 giorni per i dipendenti di tutti i settori produttivi;
- smart working per i lavoratori della pubblica Amministrazione.

Avvisi bonari per acconto contributi gestione separata 2020

ITALIA OGGI
24.05.2023

L'Agenzia delle Entrate sta inviando avvisi bonari a contribuenti, soggetti Isa, che hanno compilato il quadro RR relativo ai contributi dovuti alla Gestione Separata Inps, in merito all'acconto Inps di novembre 2020 che molti hanno versato il successivo 30.04.2021 grazie alla proroga disposta dall'art. 98 D.L. 104/2020 e dall'art. 9-quinques, c. 1 D.L. 137/2020 che, tuttavia, l'Agenzia delle Entrate non riconosce.

Prima finestra di invio del modello 730/2023

ITALIA OGGI
24.05.2023

La prima delle 5 finestre temporali per la consegna dei documenti ai professionisti e Caf scade il 31.05 dove i modelli andranno inviati entro il 15.06.2023. In questo modo vengono garantiti i conguagli, con l'eventuale rimborso del credito, nella mensilità di luglio.

Criptovalute

ITALIA OGGI
24.05.2023

Tramite l'approvazione, da parte dell'Ecofin, del regolamento Mica (Markets in crypto-assets regulation), avvenuta il 16.05.2023, gli obiettivi fondamentali che fungono da continuazione naturale delle precedenti direttive dalla Dac 1 alla Dac 7, sono stati confermati e riproposti.

Decreto “alluvione”

IL SOLE 24 ORE
25.05.2023

Il decreto legge “alluvione” coinvolgerà anche alcuni comuni delle Marche e Toscana., con la previsione della sospensione di versamenti tributari e contributivi dal 1.05.2023 al 31.08.2023.

Decreto “alluvione” sospende la tregua fiscale

ITALIA OGGI
25.05.2023

Il decreto “alluvione” proroga i termini della tregua fiscale previsti per i residenti nei Comuni dell'Emilia-Romagna e delle Marche colpiti dall'alluvione di maggio 2023. Per questo motivo, gli adempimenti in scadenza dal 1.05 al 31.08.2023 sono prorogati al 20.11.2023.

Decreto bollette	ITALIA OGGI 26.05.2023	È stata approvata la legge di conversione del Decreto Bollette nella quale si segnala: <ul style="list-style-type: none">• bonus sociale per elettricità e gas anche per il secondo semestre riconosciuti ai nuclei svantaggiati;• Iva al 5% per il gas, anche per il teleriscaldamento;• contributo mensile riconosciuto dal 01.10 al 31.12.2023 per gli utenti che non rientrano nel bonus sociale, nel caso in cui il prezzo del gas superi certi parametri;• credito d'imposta energia e gas prorogato per il secondo trimestre 2023.
Bonus edilizio per rimozione barriere architettoniche	IL SOLE 24 ORE 26.05.2023	Secondo l'Agenzia delle Entrate è possibile applicare il bonus per la rimozione delle barriere architettoniche al 75% anche per gli appartamenti in condominio e non solamente per le parti comuni fino al 2025.
Rottamazione quater e Comuni	IL SOLE 24 ORE 27.05.2023	Ai comuni sono concessi 60 giorni di tempo per introdurre la rottamazione quater delle ingiunzioni fiscali.
Classificazione crediti legato al superbonus 110%	IL SOLE 24 ORE 27.05.2023	È possibile che ci sia un ritorno al passato nella classificazione di bilancio dei crediti legati al superbonus e al bonus facciate. Dall'attuale classificazione dei crediti come "pagabili" si potrebbe tornare alla definizione di "non pagabili", con i relativi effetti sui conti pubblici.
Aiuti ai soggetti colpiti dalle alluvioni	IL SOLE 24 ORE 27.05.2023	Nella bozza del Decreto Alluvioni è previsto un sostegno di 1.000 euro per ciascun periodo di sospensione non superiore a un mese e comunque nella misura massima di euro 3.000.

L'Agenzia interpreta



<p>Compenso reversibile degli amministratori</p>	<p>INTERPELLO N. 330 DEL 22.05.2023</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che i compensi reversibili agli amministratori corrisposti da una società italiana alla consociata estera non sono soggetti a ritenuta in Italia e sono deducibili per competenza.</p>
<p>Conciliazione in appello</p>	<p>CIRCOLARE N. 9/E DEL 19.04.2023</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha chiarito qualche aspetto in merito alla conciliazione agevolata delle controversie pendenti al 1.01.2023 presso le corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado aventi ad oggetto atti impositivi in risulta coinvolta l'Agenzia delle Entrate.</p>
<p>Codice tributo per il bonus ZLS</p>	<p>RISOLUZIONE N. 25/E/2023</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito il codice tributo "6859" per la compensazione del bonus Zone logistiche semplificate introdotto dalla legge di Bilancio 2018.</p>
<p>Contributo minimo integrativo alla Cassa forense</p>	<p>RISOLUZIONE N. 24/E/2023</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito la causale "E107" per poter versare tramite F24 il contributo minimo integrativo alla Cassa forense.</p>
<p>Art bonus per fondazioni private</p>	<p>INTERPELLO N. 331 DEL 22.05.2023</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, legittima l'art bonus per le fondazioni private aventi natura pubblicistica e che gestiscono un patrimonio culturale di appartenenza pubblica.</p>
<p>Credito d'imposta per gas anche senza danno effettivo</p>	<p>INTERPELLO N. 316 DEL 08.05.2023</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che spetta il credito d'imposta gas anche se l'impresa ha stipulato con il fornitore un contratto a prezzo fisso.</p>

Il Giudice ha sentenziato



Responsabilità gestionale dell'amministratore

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 2172/2023

La Cassazione ha sancito che l'amministratore che acquista un ramo di azienda indebitato e non provvede ad adottare le misure organizzative e finanziarie necessarie per creare i presupposti per il recupero dell'equilibrio finanziario e della redditività, compie un atto di "mala gestio".

Imposta di donazione nel patto di famiglia

CORTE DI GIUSTIZIA
TRIBUTARIA DI
PRIMO GRADO DI
FIRENZE
N. 129/2023

La C.G.T di primo grado di Firenze ha sancito che nel patto di famiglia si considerano come attribuzioni effettuate dal disponente sia quella a favore del legittimario assegnatario, sia quella effettuata dall'assegnatario a favore dei propri fratelli o sorelle, a "compensazione" dell'attribuzione dell'azienda o della quota di partecipazione realizzata dal disponente a vantaggio del legittimario assegnatario.

Concordato preventivo

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 22004/2023

La Cassazione, nell'ambito della crisi d'impresa, facendo chiarezza su un punto della ha esteso la qualifica di pubblico ufficiale nelle procedure concorsuali, riconoscendola anche al liquidatore nel concordato preventivo con cessione dei beni.

Credito da dichiarazione omessa

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 13902/2023

La Cassazione ha precisato che il credito Irpef derivante da una dichiarazione omessa può essere riconosciuto se il contribuente, in sede di impugnazione dell'iscrizione a ruolo operata dall'Ufficio, ne dimostri l'esistenza.

Cancellazione dell'ipoteca iscritta a garanzia di un debito tributario

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 10334/2023

La Cassazione ha sancito che la cancellazione (o la riduzione) dell'ipoteca originariamente iscritta a garanzia di un debito tributario non può essere eccepita dal contribuente con giudizio di ottemperanza della sentenza di accoglimento del ricorso relativo alla cartella che ha determinato l'iscrizione

ipotecaria, anche se questa è resa in parte definitiva.

Restituzione di azioni da parte del fiduciario

CORTE DI CASSAZIONE
N. 12353/2023

La Cassazione ha chiarito che l'intestatario delle partecipazioni sociali che non restituisce le azioni su richiesta del fiduciante e non riversa a quest'ultimo i dividendi percepiti deve pagargli quanto ricevuto a tale titolo dal momento in cui ha incassato il denaro dalla società.

Onere presunzione di distribuzione di ricavi presunti

CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI PRIMO GRADO DI REGGIO EMILIA
N. 72/2023

La C.G.T ha stabilito che è onere del Fisco dimostrare che il presunto ricavo in nero accertato alla società a base ristretta sia stato distribuito pro quota ai soci.

Bancarotta impropria da reato societario

CORTE DI CASSAZIONE
N. 23014/2023

La Cassazione ritiene applicabile la bancarotta impropria da reato societario a carico del vice presidente della società nel caso in cui il bilancio approvato dal consiglio di amministrazione si rivela falso e la compagine poco dopo fallisce.

Detrazione Iva

CORTE DI GIUSTIZIA UE
C-114/22

La Corte di Giustizia UE ha stabilito che la semplice nullità dell'operazione in base al diritto civile nazionale non può negare il diritto alla detrazione dell'Iva, in quanto è necessario dimostrare l'inesistenza dell'operazione secondo il diritto dell'Ue oppure la sua natura fraudolenta o abusiva.

Dividendi distribuiti da partecipate UE

CORTE DI CASSAZIONE
N. 13755/2023

La Cassazione ha stabilito che ai dividendi distribuiti da partecipate residenti a società ed enti soggetti passivi in Stati Membri dell'Unione Europea ovvero aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo (SEE), a far data dal 1.01.2008, va applicata la misura ridotta della ritenuta prevista dalla disciplina interna ex art. 27, c. 3 ter Dpr 600/1973 (attualmente 1,20%; pro tempore, 1,375%).

In breve

Estromissione agevolata entro il 31 maggio

È stata prevista dall'articolo 1, comma 106, della Legge di Bilancio 2023 la possibilità per l'imprenditore individuale che, alla data del 31 ottobre 2022, possiede immobili strumentali può, entro il 31 maggio 2023, optare per la loro esclusione dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2023. Questa facoltà consente di estromettere gli immobili strumentali utilizzati dall'imprenditore individuale con il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'8% sulla differenza tra il valore normale di tali beni ed il costo fiscalmente riconosciuto.

Gli immobili strumentali interessati dalla citata disposizione sono quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione ovvero sia dell'impresa commerciale da parte del possessore. Nello specifico, gli immobili relativi ad imprese commerciali, che per le loro caratteristiche non sono passibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato.

Per dell'estromissione agevolata, l'imprenditore individuale deve scegliere per l'esclusione dal patrimonio dell'impresa dei beni individuati ed effettuare il pagamento di un'imposta sostitutiva all'Irpef ed all'Irap, pari all'8 per cento della differenza tra il valore normale degli immobili estromessi e il loro valore fiscalmente riconosciuto.

Bisogna tenere presente in merito che tale operazione può essere imponibile o esente da Iva, in funzione del prezzo di acquisto o di costo e che, in caso di esenzione, occorre verificare l'obbligo di rettifica della detrazione per cambio di destinazione.

Per quanto riguarda l'IVA, la destinazione alla sfera privata o, comunque, estranea all'attività d'impresa, degli immobili oggetto di estromissione dà sempre luogo ad una cessione "assimilata", ai sensi dell'articolo 2, comma 2, n. 5), D.P.R. 633/1972. Perché il presupposto oggettivo sia soddisfatto, è necessario, che l'imprenditore individuale abbia detratto l'imposta assolta a monte, quindi in sede di acquisto.

Se questo non fosse avvenuto come per esempio nei casi in cui il fabbricato sia stato acquistato prima del 1973, ovvero sia stato acquistato da "privati consumatori" o per effetto

dell'indetraibilità da pro-rata, l'estromissione non può dare luogo ad un'operazione rilevante ai fini Iva.

In merito a quest'ultimo caso, non vi è obbligo di emettere alcuna autofattura per carenza del presupposto oggettivo; si tratta di un'operazione "fuori campo" Iva.

Diversamente, nell'ipotesi in cui l'estromissione assuma rilevanza ai fini dell'Iva la base imponibile, secondo quanto stabilito dall'articolo 13, comma 2, lett. c), del D.P.R. 633/1972, è costituita dal "prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni".

La circolare 26/E/2016 su questo aspetto aveva precisato che la base imponibile non deve comprendere il "margine" normalmente applicato sulla cessione, ma si deve aver riguardo al costo di acquisto "attualizzato" al momento della cessione, tenendo quindi conto anche del deprezzamento dovuto all'uso. Il documento elettronico da emettere entro il prossimo 31 maggio 2023 è il TD27.

Infine, si precisa che l'estromissione non comporta l'applicazione di altre imposte indirette (registro, ipotecarie e catastali) per assenza dell'effetto traslativo della proprietà.

L'invio della dichiarazione Iva tardiva

La dichiarazione Iva 2023, riferita all'anno 2022, andava inviata entro lo scorso 02.05.2023. Entro 90 giorni dal termine ordinario (31.07.2023, considerando che il 30 aprile cadeva di sabato) è comunque possibile inviare la dichiarazione Iva tardiva, versando le sanzioni amministrative e beneficiando dell'istituto del ravvedimento operoso (art. 8 comma 6 e art. 2 comma 7 del DPR 322/98).

Inviando una dichiarazione tardiva, come ricordato dalla C.M. n. 23/99 e dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 42/2016, è necessario versare, in caso di dichiarazione senza debito, la sanzione per omessa dichiarazione pari a 250 euro (che per effetto del ravvedimento operoso si riduce a 25 euro). Nel caso ci fosse invece un ritardo o un carente pagamento dell'importo risultante dalla dichiarazione, si applica la sanzione pari al 30% dell'imposta non versata (con la riduzione dovuta al ravvedimento operoso). In caso di versamenti regolarizzati entro 90 giorni dalla scadenza, la sanzione si riduce al 15%.

Superato il termine del 31 luglio, la dichiarazione Iva trasmessa si considererà omessa. In questo caso si applica la sanzione di cui all'art. 5 comma 1 del D.lgs. 471/97, che prevede un importo che va dal 120% al 240% (minimo di 250 euro) dell'ammontare dell'IVA dovuta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione. Se la dichiarazione Iva viene presentata entro il termine per la dichiarazione relativa all'anno successivo (30 aprile 2024) e comunque prima dell'avvio di qualsiasi attività di accertamento, la sanzione si riduce dal 60% al 120% dell'imposta dovuta, con un minimo di 200 euro.

Nel caso in cui il soggetto effettui esclusivamente operazioni per le quali l'IVA non è dovuta, la sanzione varia da un minimo di 250 euro ad un massimo di 2.000 euro. Se la dichiarazione omessa viene trasmessa entro il 30.04.2024, la sanzione applicata varia da 150 a 1.000 euro.

In ogni caso, con una dichiarazione omessa, non è possibile sanare in modo spontaneo le sanzioni tramite il meccanismo del ravvedimento operoso mentre è consentito presentare

una dichiarazione integrativa al fine di correggere gli errori commessi nella compilazione del Modello Iva.

Con una dichiarazione trasmessa nei termini o con una dichiarazione tardiva, è possibile inviare una dichiarazione integrativa entro i termini per la decadenza del potere di accertamento fissati dall'art. 57 del DPR 633/72, vale a dire entro il 31.12.2028.

Si ricorda che con la dichiarazione IVA integrativa è possibile:

- apporre il visto di conformità e la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, inizialmente omessi, come precisato nella risposta a interpello n. 289/2021;
- modificare la scelta sull'utilizzo del credito IVA, come chiarito dall'Agenzia nella risposta a interpello n. 231/2020;
- esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA assolta su una fattura d'acquisto ricevuta nel 2022, ma non registrata in tempo.

Su questo ultimo punto, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta con la circolare n. 1/2018, precisando che il diritto alla detrazione è subordinato all'esistenza di un duplice requisito: esigibilità dell'imposta e fattura d'acquisto. È possibile esercitare il diritto alla detrazione entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono verificati entrambi i presupposti e con riferimento allo stesso periodo d'imposta.

Infine, il contribuente che non ha esercitato tempestivamente il diritto alla detrazione dell'IVA riferita a una fattura ricevuta nel 2022, ha comunque la possibilità di recuperare l'imposta assolta presentando una dichiarazione integrativa "a favore" entro il 31.12.2028.

L'Approfondimento

Rientra tra i casi di abuso del diritto l'immobile locato al professionista della sua società?

PREMESSA

Nella recente pronuncia n. 23135/2022 la Suprema Corte si esprime in merito alla possibile esistenza di abuso del diritto nell'ipotesi di un contratto di locazione stipulato a favore di un professionista da parte di una società riconducibile a questo soggetto.

La questione non è certamente nuova. In passato, infatti, sia la giurisprudenza di legittimità, che di merito se ne sono occupate a seguito di attività accertative, da parte dell'Ufficio, il cui esito aveva portato a negare al professionista la possibilità di dedurre dal reddito i canoni di locazione pagati.

Detto ciò, osserviamo che l'affitto di un immobile per un lavoratore autonomo è una prassi molto diffusa, dato che la vigente normativa fiscale, di cui all'art. 54 del TUIR, inibisce a questo soggetto la deduzione delle quote di ammortamento dell'immobile strumentale acquistato per esercitare la propria attività.

Ad esclusione di alcuni periodi passati¹, si pensi ad esempio al triennio 2007-2009, lasso temporale nel quale era consentita la deduzione delle quote di ammortamento, nel limite del 3% annuo, la costituzione di una società, le cui quote sono detenute in tutto o in parte al professionista, ai fini dell'acquisizione di un immobile da locare in un secondo momento allo stesso professionista per l'esercizio della sua attività non appare, quindi, così strana. Soprattutto, perché, l'attuale versione dell'art. 54 del TUIR continua a riconoscere la deduzione dei canoni di locazione finanziaria dell'immobile utilizzato a fini professionali e disconosce, invece, la deduzione delle quote di ammortamento.

Più precisamente la citata norma ammette la deducibilità dei canoni di locazione degli immobili strumentali in leasing a uso esclusivo dell'arte o professione, qualora il contratto sia stato stipulato a partire dal 1.1.2014.

¹ Si veda la tabella riportata a fine paragrafo.

In questa ipotesi, infatti, i canoni di locazione sono deducibili se il contratto ha una durata di almeno 12 anni.

Viceversa, se il contratto ha una durata inferiore i canoni risultano, comunque, deducibili, ma vengono parametrati in base alla durata minima di 12 anni. Resta ferma, ovviamente, la necessità di scorporare dalla quota di capitale del canone il 20%. Quota indeducibile e riferita al valore del terreno su cui è situato l'immobile strumentale.

Di seguito presentiamo una tabella relativa alla deducibilità/indeducibilità nel tempo delle quote di ammortamento dell'immobile strumentale acquistato dal professionista.

Periodo	Deducibilità/indeducibilità delle quote di ammortamento dell'immobile acquistato dal lavoratore autonomo per l'esercizio dell'attività professionale
Fino al 1.1.1985	Le quote di ammortamento maturate sono indeducibili
Dal 1.1.1986 al 14.6.1990	Le quote di ammortamento sono deducibili
Dal 15.6.1990 al 31.12.2006	Le quote di ammortamento sono indeducibili
Dal 1.1.2007 al 31.12.2009	Le quote di ammortamento sono deducibili nel limite del 3% annuo
Dal 1.1.2010 ad oggi	Le quote di ammortamento sono indeducibili

Ebbene, tornando ora alla valutazione dei possibili profili di abuso del diritto dell'operazione in esame osserviamo che l'indeducibilità delle quote di ammortamento deve essere vista anche in ragione dell'irrelevanza fiscale riservata alle plusvalenze derivanti dalla cessione dell'immobile strumentale destinato all'attività professionale.

In pratica, la mancata deduzione delle quote di ammortamento è stata in un certo qual modo "**compensata**" dal Legislatore attraverso la non tassazione delle plusvalenze risultanti dalla cessione dell'immobile.

ABUSO DI DIRITTO - PRESUPPOSTI

L'art. 10-bis della Legge n. 212/2000 "**Statuto dei contribuenti**", sostitutivo del previgente art. 37-bis del DPR n. 600/1973, contiene la disciplina di riferimento dell'abuso di diritto.

Nel 2015 la norma è stata oggetto di un significativo intervento legislativo che ha portato ad "**inglobare**" in un unico articolo i concetti di "**elusione fiscale**" e "**abuso di diritto**".

Per queste ragioni, ad oggi l'abuso di diritto:

- si applica a tutte le tipologie impositive (dirette, indirette, armonizzate e non);
- può riguardare qualsiasi operazione, anche se solitamente si manifesta nelle cosiddette "**operazioni straordinarie**", che riguardano singole operazioni tra loro collegate².

Occorre, inoltre, rilevare che come stabilito dall'art. 10-bis della Legge n. 212/2000:

- l'abuso di diritto si configura quando una o più operazioni, formalmente lecite, ma prive di sostanza economica, consentono al contribuente di ottenere indebiti vantaggi fiscali;
- le operazioni prive di sostanza economica, che portano a conseguire un vantaggio fiscale indebito non sono opponibili all'Amministrazione Finanziaria che può, pertanto, rideterminare i tributi dovuti sulla base delle disposizioni e dei principi elusi.

Tuttavia, non si deve dimenticare che l'abuso di diritto non riguarda ipotesi di evasione d'imposta.

Il contribuente utilizza, infatti, norme fiscali esistenti, anche se in maniera "**distorta**", per effettuare operazioni che consentono di realizzare un vantaggio fiscale diversamente non ottenibile.

In particolare, per avere abuso di diritto è necessaria la contemporanea presenza dei seguenti tre presupposti:

- ottenimento di un vantaggio fiscale indebito;
- assenza di sostanza economica delle operazioni realizzate;
- il vantaggio fiscale indebito deve rappresentare l'effetto sostanziale dell'operazione.

Di questo avviso è anche l'Ufficio che nella risoluzione n. 93/E/2016 ha affermato che "**affinché un'operazione possa essere considerata abusiva l'Amministrazione Finanziaria deve identificare e provare il congiunto verificarsi di tre presupposti**

² A ben vedere, infatti, la maggior parte dei documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate riguarda operazioni relative ad azienda, quali scissioni, fusioni, conferimenti, etc..

costitutivi..... L'assenza di uno dei tre presupposti costitutivi dell'abuso determina un giudizio di assenza di abusività".

Appurato tutto ciò, segnaliamo che dalla prassi dell'Agenzia delle Entrate³ emerge anche l'iter seguito dalla stessa per certificare l'abuso dei diritto:

- 1) verificare la presenza di un indebito vantaggio fiscale. In mancanza di un indebito vantaggio fiscale non si può procedere oltre, perché in tal caso l'operazione non può mai essere qualificata abusiva;
- 2) dopo aver provato l'esistenza di un vantaggio fiscale indebito, si deve procedere verificando la sussistenza degli altri due presupposti, quali: assenza di sostanza economica e essenzialità del vantaggio fiscale indebito;
- 3) una volta provata la presenza di tutti e tre i presupposti l'Amministrazione Finanziaria deve procedere verificando l'esistenza o meno di valide ragioni extra fiscali, in presenza delle quali l'abuso del diritto non può sussistere.

INDEBITI VANTAGGI FISCALI

L'indebito vantaggio fiscale è un beneficio che, seppur non immediato, si pone in contrasto con il fine delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

In pratica, perché vi sia un indebito vantaggio fiscale il contribuente deve utilizzare in modo "**distorto**", rispetto all'obiettivo voluto dal Legislatore, le norme o i principi dell'ordinamento tributario.

Evidenziamo, inoltre, che la norma nazionale si pone sulla stessa linea della Commissione UE, che nella Raccomandazione del 6.12.2012 ha, infatti, precisato che "**la finalità di una serie di costruzioni artificiali consiste nell'eludere l'imposizione quando, a prescindere da eventuali intenzioni personali del contribuente, contrasta con l'obiettivo, lo spirito e la finalità delle disposizioni fiscali che sarebbero altrimenti applicabili**".

COSA S'INTENDE PER ASSENZA DI SOSTANZA ECONOMICA

Un'operazione che non produce effetti diversi da un vantaggio fiscale indebito è considerata priva di sostanza economica.

Dalla Relazione illustrativa al Dlgs n. 128/2015 ricaviamo, inoltre, che le operazioni prive di sostanza economica sono quelle connotate dai seguenti indici:

³ Si vedano in tal senso le risoluzioni n. 93/E/2016 e n. 101/E/2016.

- la “**non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme**”;
- la “**non conformità degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato**”.

Secondo quanto precisato, poi, da Assonime nella circolare n. 21/2016:

- la “**non coerenza della qualificazione delle singole operazioni con il fondamento giuridico del loro insieme**” individua quelle operazioni che, ancorché dirette a realizzare un obiettivo economico reale ed apprezzabile (ad esempio il trasferimento di un bene a terzi), vengono effettuate attraverso una “**vestizione giuridica**”, ossia con “**una forma diversa ed indiretta rispetto a quella di altri negozi a causa tipica che avrebbero potuto direttamente condurre alla medesima titolarità di poteri, diritti e obblighi e, cioè, a soddisfare il medesimo interesse in concreto di natura extrafiscale**”.

In altre parole, il fine della disposizione viene aggirato dal contribuente per raggiungere un determinato risultato e le operazioni non vengono effettuate per una finalità economica, ma solo per beneficiare di vantaggi fiscali;

- la “**non conformità degli strumenti giuridici a normali logiche di mercato**” richiede di “**ricostruire l'idoneità degli atti a produrre effetti extrafiscali significativi quali che siano, a prescindere dall'efficienza o dal grado di rischio della scelta compiuta rispetto agli standard di mercato**”.

In pratica, quando una scelta appare scostarsi da quello che rappresenta la normalità è legittimo dubitare del comportamento del contribuente e ritenere che lo scopo dell'operazione sia quello di conseguire esclusivamente un vantaggio fiscale.

Casi tipici di operazioni prive di sostanza economica sono le cosiddette “**operazioni circolari**” che non producono effetti sul piano economico o giuridico rispetto alla situazione iniziale, ma solo sul piano fiscale.

Come chiarito, infine, dalla Guardia di Finanza nella circolare n. 1/2011 segnaliamo che operazioni di tal genere “**consistono, in massima parte, in sequenze di atti e negozi, non realizzate secondo logiche imprenditoriali e aventi quale obiettivo la realizzazione di vantaggi fiscali indebiti, i cui effetti sono destinati a elidersi, così da lasciare, sostanzialmente, immutato l'assetto originario; al riguardo, si evidenzia che le stesse sono solitamente realizzate sfruttando le asimmetrie tra i regimi fiscali applicabili alle diverse parti in causa**”.

Nella Relazione al Dlgs n. 128/2015 è stato chiarito che **“i vantaggi fiscali che si realizzano per effetto dell’operazione priva di sostanza economica devono essere fondamentali rispetto a tutti gli altri fini perseguiti dal contribuente, nel senso che il perseguimento di tale vantaggio deve essere stato lo scopo essenziale della condotta stessa”**.

Ebbene, ciò risulta in linea con le indicazioni della citata Raccomandazione UE del 6.12.2012 in cui è stato specificato che la finalità elusiva di un atto è essenziale **“se qualsiasi altra finalità che è o potrebbe essere attribuita alla costruzione o alla serie di costruzioni sembri per lo più irrilevante alla luce di tutte le circostanze del caso”**.

LE VALIDE RAGIONI EXTRA FISCALI NON MARGINALI

L’art. 10-bis comma 3 dello Statuto dei contribuenti stabilisce che **“non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extra fiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell’impresa ovvero dell’attività professionale del contribuente”**.

Chiariamo subito che la causa di esclusione in oggetto si applica anche quando sono presenti tutti e tre i presupposti dell’abuso di diritto.

Detto ciò, osserviamo che per non incorrere nell’abuso di diritto le ragioni extra fiscali devono prevalere sull’operazione di cui si discute l’abusività. In pratica, le ragioni extra fiscali sono considerate **“non marginali”** solo se l’operazione non sarebbe stata effettuata in loro assenza.

Nella norma di comportamento n. 147/2002 l’Associazione dottori commercialisti di Milano indica tra le **“valide ragioni economiche”** due situazioni tipiche:

- **il dissidio fra i soci**. In questa evenienza vi è un effettivo interesse della società a limitare o a contenere gli effetti dannosi che derivano dall’incrinarsi dei rapporti fra i soci. I cattivi rapporti tra soci possono, infatti, minare l’efficienza e l’economicità e in casi estremi possono portare anche al blocco dell’attività della società. Si pensi ad esempio allo stallo del voto assembleare;
- **il ricambio generazionale**, soprattutto nei casi in cui è necessario procedere con prontezza alla sostituzione del soggetto economico dell’impresa. Si pensi in tal senso ad una malattia, alla morte, all’invecchiamento, etc..

Un elenco compiuto di valide ragioni extra fiscali è presente, invece, nello studio n. 56 del 20.7.2016 del Consiglio nazionale del notariato.

In particolare, nel citato studio notarile le valide ragioni extra fiscali che giustificano la realizzazione di un'operazione straordinaria sono state così riassunte:

- A) “Ottimizzazione della gestione. – Gestione separata dei rami di azienda. La prima “valida ragione” potrebbe essere rinvenuta nella migliore riorganizzazione aziendale, finalizzata alla gestione separata dei rami di cui si compone l'azienda mediante la loro distinta assegnazione ai singoli soci senza un conguaglio in danaro.**
- B) Dissidi tra i soci. La seconda ricorrerebbe nella opportunità/necessità di rimediare gli insanabili dissidi tra i soci.**
- C) Responsabilità. L'operazione risulterebbe giustificabile anche in relazione alla diversa assunzione di profili di responsabilità tra i soci.**
- D) Nuove acquisizioni. Evitare la confusione patrimoniale in vista di nuove acquisizioni relative solo a uno dei rami esercitati.**
- E) Nuove esposizioni debitorie. Evitare la concorrenza dei creditori propri di un ramo di azienda rispetto a quelli che intratterranno rapporti commerciali con la stessa società in relazione ad una diversa attività condotta mediante l'esercizio di un altro distinto ramo d'azienda.**
- F) Controllo societario. Necessità di assicurare il controllo di una società al fine della ottimizzazione della gestione.**
- G) Ricambio generazionale. Necessità di assicurare il ricambio generazionale. In particolare, nella scissione parziale proporzionale seguita dalla cessione (anche parziale) di quote della scissa e/o della beneficiaria oppure dalla donazione delle quote a propri familiari.**
- H) Subentro nella titolarità delle partecipazioni. Necessità di assicurare il subentro nella titolarità delle partecipazioni e nella successiva gestione della società. Il caso riguarderebbe le operazioni di scissione/trasformazione seguite da cessione delle relative quote che ne rappresenterebbe la valida ragione extrafiscale non marginale giustificatrice.**
- I) Attività sociale. Ragioni connesse al migliore conseguimento dell'oggetto sociale”.**

L'ORDINANZA N. 23135/2022

Nella pronuncia n. 23135/2022 i massimi giudici analizzano il caso della locazione di un

immobile strumentale ad un professionista, da parte di una società le cui quote appartengono in tutto o in parte al professionista stesso e/o ai suoi familiari.

Delle motivazioni che portano il contribuente ad utilizzare questo schema giuridico si è già detto in premessa, per cui di seguito riporteremo solo le conclusioni a cui è giunta la Suprema Corte.

Cominciamo col dire che nel caso di specie gli ermellini non hanno rilevato alcun abuso di diritto e di conseguenza non hanno accolto il ricorso presentato dall'Agenzia delle Entrate contro la sentenza della CTR Lombardia.

Dalla lettura della sentenza apprendiamo, inoltre, che secondo la Cassazione ***“in materia tributaria, ricorre l'abuso del diritto, enucleabile in base ai principi di capacità contributiva e di progressività ex articolo 53, Costituzione, ogni qual volta si sia in presenza di una o più costruzioni di puro artificio che, pur se non contrastanti con alcuna specifica disposizione, sono realizzate al fine di eludere l'imposizione e siano prive di sostanza commerciale ed economica”***.

Sono questi, pertanto, i motivi che portano i giudici a ritenere che ***“per configurare la condotta abusiva è necessaria un'attenta valutazione delle “ragioni economiche” delle operazioni negoziali che sono poste in essere, in quanto, se le stesse sono giustificabili in termini oggettivi, in base alla pratica comune degli affari, minore o del tutto assente è il rischio della pratica abusiva; se, invece, tali operazioni, pur se effettivamente realizzate, riflettono, attraverso artifici negoziali, assetti di “anormalità” economica, può verificarsi una ripresa fiscale là dove è possibile individuare una strada fiscalmente più onerosa”***.

Richiamando, inoltre:

- la pronuncia di Cassazione n. 27158/2021 la Corte ritiene che per provare l'elusione fiscale e, quindi, l'abuso del diritto occorre focalizzarsi:
 - ✓ sulle modalità con cui è stata ***“manipolata”*** la norma giuridica;
 - ✓ sulla mancata conformità alle normali logiche di mercato;
- la sentenza di Cassazione 31172/2019 i giudici di legittimità hanno affermato che il divieto di abuso del diritto si sostanzia in un principio generale antielusivo, che non consente al contribuente di ottenere vantaggi fiscali utilizzando in maniera distorta, pur non contrastando alcuna specifica norma, strumenti giuridici ad hoc che consentono un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, la cui ricorrenza deve essere provata dal contribuente. In altri termini, l'abuso di diritto è escluso quando ci si trova in presenza di ragioni

extra fiscali non marginali, che non portano ad una immediata redditività, ma possono rispondere a esigenze di natura organizzativa e consistere in un miglioramento strutturale e funzionale dell'azienda;

- il contenuto della sentenza di merito della CTR Lombardia n. 4996/2019 gli ermellini ritengono che l'operazione posta in essere dal contribuente ha sostanza economica per le seguenti ragioni:
 - ✓ a quel tempo la società immobiliare (le cui quote sono detenute dal professionista) aveva stipulato il contratto di locazione finanziaria e la normativa sulla determinazione del reddito di lavoro autonomo consentiva la deduzione dei canoni di leasing;
 - ✓ l'immobile doveva essere oggetto di un significativo intervento di ristrutturazione, del quale si erano fatti carico la società e i soci con l'erogazione di finanziamenti a favore della società;
 - ✓ l'operazione aveva anche l'obiettivo di sottrarre il bene a possibili azioni risarcitorie da parte della clientela del professionista derivanti da **"malpractice sanitaria"**. Facciamo presente che il professionista esercitava l'attività di dentista;
 - ✓ sul piano economico, lo schema giuridico adottato consentiva di ricavare un reddito sia dall'attività professionale, che dai ricavi derivanti dall'attività della società immobiliare;
 - ✓ l'esercizio del diritto di riscatto al termine della locazione finanziaria consentiva di patrimonializzare la società con un bene che avrebbe garantito costanti flussi di cassa.

Sempre la stessa Corte ha, poi, evidenziato che tra il contratto di locazione stipulato tra società e professionista e l'acquisto del bene immobile per mezzo del contratto di leasing era trascorso circa un anno e mezzo. Pertanto, a loro parere, una volontà elusiva poteva semmai riscontrarsi nella sola ipotesi di realizzazione contemporanea delle due operazioni. Un altro aspetto che emerge dalla lettura della sentenza concerne, invece, la sostanziale neutralità delle due operazioni. A ben vedere, infatti, se da un lato i canoni di locazione sono deducibili dal professionista, gli stessi risultano imponibili in capo alla società concedente. L'ultima considerazione fatta dalla Cassazione attiene, infine, all'onere della prova.

A tal riguardo i massimi giudici ritengono che **"la prova del disegno elusivo, nonché delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e utilizzati solo per pervenire a**

quel risultato fiscale, incombe sull'Amministrazione finanziaria⁴.

Segnaliamo che l'orientamento della sentenza:

- si allinea con le ultime indicazioni della giurisprudenza di merito, ed in particolare con la sentenza della CTP di Treviso n. 34/I/2021;
- contrasta quanto affermato dalla Suprema Corte nella sentenza n. 6528/2013. Si ricorda che in quell'occasione era stato precisato che il ricorso alla costituzione di una società immobiliare con successiva locazione dell'immobile al professionista non presentava alcun contenuto economico, dato che nella sostanza la società non svolgeva un'attività d'impresa, la compagine sociale era strettamente familiare e la misura dei relativi canoni (di leasing e di locazione) era di importo sostanzialmente identico.

⁴ Sul tema si vedano anche le pronunce di Cassazione n. 21390/2012 e n. 3938/2014.

L'Approfondimento

Le società di comodo del 2022

PREMESSA

Il periodo dichiarativo 2023 si apre con una novità molto importante. Per effetto dell'articolo 9, primo comma, del DL n. 73/2022, c.d. "Decreto semplificazioni", è stata abrogata la disciplina delle società di comodo in "perdita sistemica" introdotta dal Governo Monti a mezzo dell'articolo 2, commi da 36-decies a 36-duodecies, del DL n. 138/2011. La cancellazione ha effetto dal periodo 2022. Era una previsione piuttosto penalizzante, in modo particolare in questi anni caratterizzati dalla Pandemia che hanno visto ridursi i ricavi e comprimersi i redditi.

A seguito dell'abrogazione delle previsioni inerenti le società in perdita sistemica, rimane in auge la vecchia regola contenuta nell'articolo 30 della Legge 724/1994. Previsione, questa, che desta poca preoccupazione per le società diverse dalle immobiliari di gestione in quanto, genericamente, l'ammontare dei ricavi è ampiamente superiore ai ricavi minimi previsti dalla richiamata disposizione.

Al contrario, le società che sono particolarmente colpite dalle previsioni dell'articolo 30 sono le immobiliari di gestione. Ciò dovuto al fatto che le aliquote che individuano i ricavi attesi per un soggetto che possiede immobili sono anacronistiche e mai aggiornate dal 1994 ad oggi. L'aliquota di base da applicare al valore degli immobili, come vedremo in seguito, è del 6%. Ma si ritiene che si tratti di un ammontare di canone annuale di locazione difficilmente proponibile.

A supporto delle società riscontriamo la giurisprudenza degli ultimi periodi che, sostanzialmente, annulla gli atti accertativi in presenza comunque di un contratto di locazione e della dichiarazione dei relativi redditi.

Rammentiamo, comunque, che i calcoli sull'operatività delle società potrebbero incidere sui versamenti:

- sia per chi volesse adeguarsi al reddito minimo operativo;
- sia per coloro che hanno un credito IVA potenzialmente compensabile ma che, per effetto della non operatività, potrebbe trovarsi nelle condizioni di dover sospendere

la sua compensazione.

Si anticipa altresì che sono previste delle case di disapplicazione o delle esimenti, al verificarsi delle quali la società fuoriesce dalla casistica “di comodo” e ritorna ad essere una società operativa.

Andiamo quindi ad analizzare quelle che sono le regole valide per il periodo d’imposta 2022.

SOCIETÀ NON OPERATIVE

L’articolo 30 della Legge n. 724/2004 individua le società che sono da considerare non operative in quei soggetti che, rispetto al valore delle immobilizzazioni contabilizzate, si trovano ad aver prodotto ricavi non consoni e non congrui all’investimento effettuato.

ASPETTI SOGGETTIVI

Per l’individuazione dei soggetti interessati dalle regole delle società di comodo dobbiamo affrontare il primo comma dell’articolo 30 il quale afferma che possono essere società non operative:

- le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata, le società in nome collettivo e in accomandita semplice;
- nonché le società e gli Enti non residenti che abbiano nel territorio nazionale una stabile organizzazione.

Vengono escluse dalla non operatività le società cooperative e quelle consortili, in quanto questa forma sociale hanno ottenuto sin dagli albori una tutela speciale. Sono inoltre escluse le società semplici in quanto parificate dal legislatore alle persone fisiche.

ASPETTI OGGETTIVI

Per quanto riguarda i requisiti oggettivi, sempre nel comma 1 dell’articolo 30, vengono individuati gli indici che consentono, attraverso l’applicazione di determinate percentuali a selezionati elementi patrimoniali, di identificare un ammontare minimo di ricavi da confrontare con quelli effettivamente realizzati.

Gli elementi patrimoniali su cui determinare l’operatività o meno delle società sono:

1) I beni indicati nell'articolo 85, comma 1, lettera c), d) ed e) e i crediti

I beni rilevanti risultano essere i seguenti:

- le quote di partecipazione in soggetti IRES e in società di persone, e le partecipazioni PEX (articolo 87 del TUIR) (C.M. n. 6/2006);
- gli strumenti finanziari simili alle azioni secondo quanto previsto dall'articolo 85, comma 1, lettera d) del TUIR;
- le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa secondo quanto previsto dall'articolo 85, comma 1, lettera e) del TUIR;
- i crediti di finanziamento concessi a terzi che hanno natura finanziaria, cioè che derivano da un impiego del capitale (vedi Circolare n. 48/E del 1997).

Va necessariamente precisato che non devono essere considerate le azioni proprie poiché non danno origine a percezione di dividendi.

2) Gli immobili e navi

Per identificare l'esatta collocazione al fine del calcolo, gli immobili vanno suddivisi in 3 sub categorie alle quali corrisponde un coefficiente di determinazione dei ricavi diverso:

- uffici che rispondono alla categoria A/10 (RS119 per le società di capitali e RS14 per le società di persone);
- immobili a destinazione abitativa (RS120 per le società di capitali e RS15 per le società di persone);
- acquistati o rivalutati nell'esercizio e nei 2 precedenti;
- altri immobili (RS118 per le società di capitali e RS13 per le società di persone).

Ovviamente si ricorda che gli immobili e le navi rilevano solamente se iscritti tra le immobilizzazioni mentre non rilevano se essi costituiscono beni merce.

Si deve sottolineare a tale proposito che, per gli immobili e navi (destinate all'attività commerciale, alla pesca, al salvataggio) (RS118 per le società di capitali e RS13 per le società di persone) rilevati nella forma suddetta, (beni immobilizzati o beni merce) non risulta rilevante se tali beni sono:

- detenuti a titolo di proprietà o tramite contratti di leasing finanziario;
- detenuti o meno come immobili strumentali, poiché anche i cosiddetti "immobili patrimonio" sono inclusi nella seconda categoria.

3) Altre immobilizzazioni

- Altre immobilizzazioni in proprietà o in leasing (esempio: macchinari): si ricorda che nel caso di beni acquistati in leasing il valore di riferimento sarà dato dal prezzo pagato al

fornitore dalla società di leasing e in mancanza, dalla sommatoria di tutte le rate del contratto e del riscatto. In quest'ultima ipotesi la situazione è peggiorativa rispetto al caso del prezzo pagato al fornitore, in quanto considera nel calcolo anche la parte finanziaria contenuta nelle rate;

- immobilizzazioni sia materiali che immateriali: si ricorda che tra le immobilizzazioni immateriali vanno inclusi anche i costi pluriennali, quindi spese di impianto, pubblicità, spese incrementative su beni di terzi, software in licenza d'uso, ecc.. Bisogna sottolineare inoltre che la contabilizzazione delle immobilizzazioni può fare una grande differenza, in quanto ciò che si imputa a costo non viene considerato, mentre vengono certamente considerati i valori patrimoniali. Per tale motivo, l'avviamento, dal momento che esso è stato un elemento patrimonializzato a seguito di acquisto a titolo oneroso, è comunque riconducibile alla più ampia categoria delle immobilizzazioni immateriali.

4) Beni in piccoli Comuni

I beni in piccoli Comuni vengono considerati altre immobilizzazioni, anche in leasing, se situate in Comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti (RS122 nelle società di capitali e RS17 per le società personali).

Si ricorda al riguardo che le immobilizzazioni in corso di costruzione vanno sempre escluse fino al momento della loro ultimazione.

Una volta identificati i beni, la loro categoria di appartenenza e il loro ammontare, i dati raccolti devono essere inseriti negli appositi quadri dei modelli REDDITI SP e SC 2023.

ESCLUSIONI

Come ogni regola sono previste le relative esclusioni. Anche per le società non operative sono state individuate delle situazioni al verificarsi delle quali non si applicheranno le regole delle società non operative. In presenza di una causa di esclusione, il modello non dovrà essere compilato nei righe da RS117 a RS122 per le società di capitali e da RS12 a RS18 per le società di persone.

Le cause di esclusione, che andranno indicate al rigo RS116 (per le società di capitali) e RS11 (per le società personali) nella colonna 1, per il periodo d'imposta 2022 sono:

1. per i soggetti obbligati a costituirsi sotto forma di società di capitali;
2. per i soggetti che si trovano nel 1° periodo d'imposta;
3. per le società in amministrazione controllata o straordinaria;
4. per le società e gli Enti che controllano società ed Enti i cui titoli sono negoziati in

- mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché per le stesse società ed Enti quotati e per le società da essi controllate, anche indirettamente;
5. per le società esercenti pubblici servizi di trasporto;
 6. per le società con un numero di soci non inferiore a 50;
 7. per le società che nei 2 esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle 10 unità;
 8. per le società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo;
 9. per le società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del Conto Economico) superiore al totale attivo dello Stato Patrimoniale;
 10. per le società partecipate da Enti pubblici almeno nella misura del 20% del capitale sociale;
 11. per le società ed enti che applicano gli ISA per il periodo di imposta 2020 e conseguono il livello di affidabilità fiscale pari almeno a 9, così individuato con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate 26/4/2021;
 12. per le società consortili.

DISAPPLICAZIONE

Oltre alle cause di esclusione dall'applicazione delle previsioni di redditività minima sancita dall'articolo 30 della Legge n. 724/1994, vi sono le cause di disapplicazione che, invece, sono state individuate al punto 1 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 14.02.2008. Esse vanno individuate sempre con riferimento al periodo d'imposta 2022 e vanno indicate sempre al rigo RS116 (per le società di capitali) e RS11 (per le società personali) ma questa volta nella colonna 2, sono contraddistinte da uno dei seguenti codici:

2. società assoggettate ad una procedura concorsuale o ad una procedura di liquidazione giudiziaria: la disapplicazione opera per i periodi d'imposta precedenti all'inizio delle procedure, i cui termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi scadono successivamente all'inizio delle procedure medesime;
3. società sottoposte a sequestro penale o a confisca o con nomina di un amministratore giudiziario. La disapplicazione opera per il periodo di imposta nel corso del quale è emesso il provvedimento di nomina dell'amministratore giudiziario ed ai successivi periodi di imposta nei quali permane l'amministrazione giudiziaria;

4. società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad Enti pubblici ovvero locati a canone vincolato. Si applica ai periodi in cui vi è tale canone agevolato;
5. società che detengono partecipazioni in:
 - società considerate non di comodo ai sensi dell'articolo 30, Legge n. 724/994;
 - società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato articolo 30 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione;
 - società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'articolo 168 del TUIR;
6. società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione:
 - in relazione ad un precedente periodo d'imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza;
 - che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi.La disapplicazione opera limitatamente alle predette circostanze oggettive;
7. ipotesi di cui al punto precedente, in caso di esonero dall'obbligo di compilazione del prospetto;
8. le società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'articolo 2135 del Codice Civile e rispettano le condizioni previste dall'articolo 2 del D.lgs. n. 99/2004:
 - la denominazione contiene «società agricola»;
 - non svolgono esclusivamente locazione di immobili abitativi, di terreni agricoli o di fabbricati strumentali;
 - svolgono marginalmente l'affitto di cui al punto precedente nella misura massima del 10% del fatturato;
9. le società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative a seguito di calamità naturali;
99. assunzione di impegno in una dichiarazione precedente alla cancellazione dal Registro delle Imprese.

Si rammenta che nelle ipotesi di disapplicazione parziale di cui ai codici "4 – immobili locati a canoni agevolati", "5 – possesso di quote di società operative" e "6 – società con accoglimento di interpello", il quadro andrà compilato ma senza considerare i valori delle immobilizzazioni che rientrano nelle particolarità descritte, con la conseguenza che questi cespiti non parteciperanno alla determinazione dei ricavi e del reddito presunti.

Qualora non si abbia alcuno dei beni da indicare nella colonna 1 e/o 4 dei rigi da RS117 a RS122 (o da RS12 a RS17 per le società di persone), occorrerà verificare se:

1. la società potesse rientrare nelle specifiche situazioni indicabili nella casella 8 “Casi particolari”;
2. la società avesse avuto delle motivazioni per non aver raggiunto l’operatività quali, ad esempio, l’impossibilità di locare gli immobili iscritti in patrimonio. In questo caso è utile presentare un “interpello disapplicativo”.

Per quanto riguarda la casella casi particolari si dovrà inserire nella casella 8 uno dei seguenti codici:

- il codice 1: se nel triennio preso a base per il calcolo dei ricavi forfettizzati (2020, 2021 e 2022), non ha avuto alcuno dei beni di cui ai righi da RS117 a RS122 (da RS12 a RS17 per le società personali);
- il codice 2: se non ha avuto i beni di cui ai righi da RS117 a Rs122 (da RS12 a RS17 per le società personali) nel periodo d’imposta 2022.

In particolare, con riferimento ai “casi particolari” appena descritti si può notare come, nella fattispecie descritta al codice 1, si esca dall’applicazione delle società di comodo e si torna ad essere operativi: infatti non essendoci la possibilità di confrontare i ricavi attesi con i ricavi medi, non si potrà stabilire l’inoperatività. Diversamente, con il codice 2, non vi è la possibilità di quantificare il reddito minimo da dichiarare; qualora, però, la società non superasse il test di operatività, tale situazione si riverbererà sull’IVA, essendo prevista la sua inutilizzabilità (come vedremo in seguito).

Le caselle da 4 a 7 del medesimo rigo 116 (RS11 per le società personali), sono utili per indicare se esistono delle situazioni particolari aziendali che non hanno permesso la congruità alle società di comodo. Il Legislatore ha previsto che il contribuente possa coinvolgere l’Amministrazione a mezzo di una istanza di interpello disapplicativo, al fine di segnalare la sua situazione particolare e farsi riconoscere la disapplicazione delle regole generali. In particolare, in ognuna delle caselle citate è possibile esporre una delle seguenti situazioni, contraddistinte dai rispettivi codici:

- codice 1 – accoglimento dell’istanza di interpello per la disapplicazione della disciplina delle società non operative;
- codice 2 – mancata presentazione dell’istanza di interpello e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina delle società non operative;
- codice 3 – presentazione dell’istanza di interpello, in assenza di risposta positiva, e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina delle società non operative.

Per completezza di trattazione, si rammenta che la riforma degli interpelli contenuta nel

D.lgs. n. 156/2016, ha introdotto le seguenti novelle:

- l'istanza deve essere presentata prima della scadenza dei termini previsti dalla legge per la presentazione della dichiarazione o per l'assolvimento di altri obblighi tributari cui l'interpello si riferisce, senza considerare i termini concessi all'Amministrazione Finanziaria per rispondere;
- quando la risposta non è comunicata al contribuente entro il termine previsto, il silenzio equivale a condivisione;
- nei casi in cui l'interpello non sia accolto il contribuente potrà fornire ogni dimostrazione anche ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa;
- le risposte alle istanze di interpello, non sono impugnabili, salvo le risposte alle istanze relative alla disapplicazione di norme volte a contrastare comportamenti elusivi le quali limitino deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta contro le quali può essere proposto ricorso unitamente all'atto impositivo;
- nel caso in cui l'Amministrazione abbia dato risposta ad un interpello disapplicativo di norme elusive, l'atto di accertamento avente ad oggetto deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo è preceduto, a pena di nullità, dalla notifica di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di 60 giorni.

Si riportano di seguito i due modelli, identici nella sostanza, ma allocati in quadri diversi a seconda si tratti di società di persone o di capitale.

Modello REDDITI 2023 società di capitali:

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo		RS116	Esclusione	Disapplicazione	Imposta sul reddito	IRAP	IVA	Casi particolari			
			1	2	4	6	7	8			
			Valore medio		Percentuale	Valore dell'esercizio		Percentuale			
		RS117	Titoli e crediti	1	,00	2%	4	,00	1,50%		
		RS118	Immobili ed altri beni		,00	6%		,00	4,75%		
		RS119	Immobili A/10		,00	5%		,00	4%		
		RS120	Immobili abitativi		,00	4%		,00	3%		
		RS121	Altre immobilizzazioni		,00	15%		,00	12%		
		RS122	Beni piccoli comuni		,00	1%		,00	0,9%		
						Ricavi presunti	Ricavi effettivi	Reddito presunto			
		RS123	Totale	2	,00	3	,00	5	,00		
		RS124				Agevolazioni	Variazioni in aumento				
						1	,00	2	,00	3	,00
		RS125	Reddito imponibile minimo						,00		

Start-up

Impegno allo scioglimento

Modello REDDITI 2021 società di persone:

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo	RS11	Esclusione	Disapplicazione	Imposta sul reddito	IRAP	IVA	Casi particolari		
		1	2	4	6	7	8		
		Valore medio		Percentuale		Valore dell'esercizio	Percentuale		
	RS12	Titoli e crediti	1	,00	2%	4	,00	1,50%	
	RS13	Immobili ed altri beni		,00	6%		,00	4,75%	
	RS14	Immobili A/10		,00	5%		,00	4%	
	RS15	Immobili abitativi		,00	4%		,00	3%	
	RS16	Altre immobilizzazioni		,00	15%		,00	12%	
	RS17	Beni piccoli comuni		,00	1%		,00	0,9%	
	RS18	Totale			Ricavi presunti	Ricavi effettivi		Reddito presunto	
				2	,00	3	,00	5	,00
	RS19				ACE	A agevolazioni	Variazioni in aumento		
			1	,00	2	,00	3	4	,00
	RS20	Reddito imponibile minimo							,00

Impegno allo scioglimento

LA QUANTIFICAZIONE DEI BENI

Al fine di procedere correttamente alla quantificazione dei beni risulta necessario verificare il valore del bene patrimonializzato e per tale motivo viene proposto qualche spunto particolare per un corretto inserimento degli stessi.

Per quanto riguarda le modalità di individuazione del valore da indicare nelle colonne 1 e 4, si dovranno considerare le seguenti regole generali:

- i beni materiali rilevano al costo, al lordo degli ammortamenti;
- i costi pluriennali, il valore da considerare è al netto delle quote già ammortizzate;
- i costi pluriennali, finito l'ammortamento, non saranno più rilevanti.

Inoltre, si ricorda che per i beni a deducibilità limitata quali autovetture e telefoni cellulari, non è possibile trovare alcuna indicazione nell'articolo 110 circa il valore fiscalmente rilevante di questi beni. Per tale motivo, per questi beni è possibile annotare alcuni ragionamenti che derivano dalla loro natura ed in determinate fasi della loro vita aziendale.

Infatti, in caso di:

- cessione, realizzano plusvalenza o minusvalenze in misura proporzionale alla loro deducibilità;
- iscrizione degli stessi per finalità relative agli Studi di Settore, i beni a deducibilità limitata vanno considerati limitatamente al valore fiscalmente riconosciuto.

Dovrebbe essere applicabile il principio della simmetria con altre disposizioni fiscali congruenti.

Secondo quanto interpretato dall'Agenzia delle Entrate, i beni a deducibilità limitata vanno

considerati per intero.

Dopo questa premessa bisogna comunque considerare che il valore dei beni sono assunti in base alla media triennale dell'esercizio e dei 2 precedenti e a sua volta la media triennale deve essere poi moltiplicata per le percentuali fissate nell'articolo 30 della Legge n. 724/1994.

Per il calcolo della media, il valore dei beni e delle immobilizzazioni acquistate o cedute nel corso di ciascun esercizio, dovrà essere ragguagliato al periodo di possesso.

Inoltre, al fine di evitare comportamenti antielusivi, il Legislatore, al fine di impedire mutamenti importanti della situazione patrimoniale nelle società di comodo, ha previsto che non possono assumere significato le rivalutazioni volontarie, anche nel caso di utilizzi di disavanzi di fusione o scissioni quali poste incrementative di beni iscritti nell'attivo. È stato stabilito, infatti, che rilevano solamente le rivalutazioni fiscalmente riconosciute che devono essere considerate nel momento in cui assumono valenza fiscale.

I RICAVI PRESUNTI

Dopo aver individuato e quantificato i beni rilevanti nel triennio secondo le regole fin qui descritte, si dovrà procedere con la determinazione dei ricavi forfettizzati applicando al valore medio dei beni le aliquote individuate dal Legislatore.

Le aliquote individuate dall'articolo 30 della Legge n. 724/1994 sono le seguenti:

BENI	ALIQUOTE	
Azioni e quote di partecipazione Strumenti finanziari Obbligazioni ed altri titoli Quote di partecipazione in società di persone	2%	
Beni immobili classificati A/10 (uffici)	5%	1% se siti in Comuni con meno di 1.000 abitanti
Immobili abitativi acquistati o rivalutati nell'esercizio e nei 2 precedenti	4%	
Altri beni immobili Navi usate per attività commerciale, pesca e salvataggio	6%	
Altre immobilizzazioni	15%	

Vediamo ora con un esempio le modalità operative per determinare l'operatività o il reddito

minimo da dichiarare.

Al fine di verificare correttamente l'operatività delle società si consiglia di seguire il seguente processo logico basato 3 passaggi fondamentali.

Il primo passo riguarda il calcolo dei ricavi forfettari che devono essere indicati secondo i valori medi ai sensi dell'articolo 110.

1° OPERAZIONE: determinazione dei ricavi forfettari

CALCOLO DEI VALORI MEDI						
Beni astrattamente produttivi di ricavi	2020	2021	2022	Media	Rendimenti annui medi presunti	Ricavi da società operativa
1. Azioni, quote di partecipazione, obbligazioni, titoli compresi nell'attivo circolante e/o nelle immobilizzazioni crediti (da finanziamento)	30.200	40.500	20.300	30.333	2%	606,67
2. Immobili, anche in leasing (terreni e fabbricati)	300.000	450.000	360.000	379.000	6%	22.200,00
2.1. Immobili di categoria A/10	150.000	150.000	150.000	150.000	5%	7.500,00
2.2. Immobili a destinazione abitativa	90.000	90.000	90.000	90.000	4%	3.600,00
3. Altre immobilizzazioni, anche in leasing (beni immateriali, impianti e macchinari)	4.000	4.500	5.000	4.500	15%	675,00
Totali	574.200	735.000	625.300	644.833		34.581,67

Nell'esempio non viene contemplata la fattispecie dei comuni con popolazione non superiore a 1.000 abitanti.

È da notare che il totale dei ricavi determinati forfettariamente sono quelli che appaiono al

rigo RS123 (RS18 per le società di persone), colonna 2.

Il secondo passo da fare interessa il calcolo della media dei ricavi e degli incrementi delle rimanenze degli ultimi 3 bilanci che è opportuno avvenga con il seguente questo schema.

2° operazione: calcolo della media dei ricavi effettivi e degli incrementi delle rimanenze degli ultimi 3 bilanci:

	2020	2021	2022	MEDIA
Ammontare dei ricavi e incrementi delle rimanenze da scritture contabili	35.500	31.950	34.500	33.983,33

Confrontando i ricavi forfetari e i ricavi medi dei tre periodi bisogna porre l'accento che l'eventuale adeguamento agli Studi di Settore o ai Parametri risulta ininfluenza in quanto i raffronti si riferiscono ai dati risultanti dalle scritture contabili.

Comunque, qualora l'eventuale adeguamento permettesse di raggiungere il reddito minimo operativo, sarà utile per il raggiungimento della congruità anche ai fini degli Studi di Settore. Nello specifico, nell'esempio proposto, si nota che i ricavi forfetari sono superiori alla media dei ricavi effettivi. In questo caso la società risulta essere non operativa, pertanto dovrà dichiarare un reddito minimo da calcolare secondo le aliquote previste dalla norma.

Queste aliquote dovranno essere applicate al valore dei beni, suddiviso per categorie, ma relative al valore dei beni del periodo di riferimento, cioè del periodo d'imposta per il quale si sta compilando la dichiarazione dei redditi.

Quindi, il terzo e ultimo passaggio da eseguire è il confronto tra i ricavi forfetari e quelli contabili.

3° operazione: confronto dei ricavi forfettari con quelli contabili:

RICAVI FORFETARI	RICAVI MEDI EFFETTIVI	DIFFERENZA
34.581,67	33.983,33	- 598,34

Nel caso prospettato si noti che i ricavi medi effettivi (da scritture contabili) sono inferiori ai ricavi medi forfettizzati, la cui conseguenza è il coinvolgimento nella non operatività ed obbligando la società a dichiarare un reddito minimo operativo.

Società non operative e regime premiale ISA

L'articolo 30, comma 4, della L. 724/1994 stabilisce che «per le società e gli enti non operativi, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini Iva non è ammessa al rimborso né può costituire oggetto di compensazione o di cessione ai sensi dell'articolo 5, comma 4-ter del D.L. 70/1988».

La disposizione prevede inoltre che «qualora per 3 periodi di imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini Iva non inferiori all'importo che risulta dalla applicazione delle percentuali specificate, l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'Iva a debito relativa ai periodi d'imposta successivi».

La società di comodo può pertanto utilizzare tale credito esclusivamente nella compensazione cosiddetta «verticale» o «interna», cioè nell'ambito delle liquidazioni dell'Iva.

Nel contesto di cui sopra, possono esplicitarsi favorevolmente gli effetti premiali previsti dagli indicatori sintetici di affidabilità.

Secondo il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 27.04.2022 (prot. 143350/2022), i soggetti che, per il periodo d'imposta 2021, conseguono un punteggio pari almeno a 9 conquistano tutti i benefici collegati agli Isa, tra cui la disapplicazione, per il medesimo periodo d'imposta, della normativa sulle società non operative.

In base al provvedimento, detto beneficio spetta anche nel caso in cui il punteggio di almeno 9 sia ottenuto come media semplice dei livelli di affidabilità dei periodi d'imposta 2021 e 2022.

L'Approfondimento

IMU: versamento dell'acconto entro il 16.06.2023

PREMESSA

Il 16.06.2023 scadono i termini per il versamento del primo acconto IMU 2023.

La disciplina dell'IMU è stata riscritta con la Legge 160/2019 (Legge di bilancio 2020) ed ampiamente riformata.

Tenendo in considerazione che le aliquote IMU in vigore dal 2020 possono essere derogate dagli Enti locali da un'aliquota minima (o nulla, ovvero pari a zero) e fino ad un'aliquota massima preventivamente stabilita, è opportuno prestare massima attenzione alle variazioni intervenute in corso d'anno, con riferimento alle delibere comunali di approvazione delle relative aliquote IMU.

In questo intervento si è voluto analizzare la disciplina IMU, con focus sui presupposti impositivo, soggettivo e oggettivo. Si analizzeranno, inoltre, il calcolo della base imponibile e le aliquote applicabili ai relativi casi.

PRESUPPOSTO IMPOSITIVO

L'imposta si applica in tutti i Comuni del territorio nazionale, ferma restando l'autonomia impositiva prevista dai rispettivi statuti per la Regione Friuli-Venezia Giulia e per le Province autonome di Trento e di Bolzano.

Il presupposto impositivo dell'IMU è dato dal possesso di immobili, siano essi fabbricati, aree edificabili o terreni agricoli. Bisogna tuttavia precisare che, a norma dell'articolo 1 comma 743. L. 160/2019, la categoria dei "*possessori degli immobili*" soggetti passivi IMU deve intendersi riferita, in via generale, ai soli titolari del diritto di proprietà o di altro diritto reale.

Pertanto, sono da considerarsi soggetti passivi IMU:

- il proprietario, in base al diritto di proprietà;
- l'usufruttuario, in base al diritto di usufrutto;
- l'utente, in base al diritto di uso;
- l'abitatore, in base al diritto di abitazione;

- l'enfiteuta, in base al diritto di enfiteusi;
- il superficiario, in base al diritto di superficie.

In deroga al principio che individua nel possesso dell'immobile il presupposto per l'applicazione dell'IMU, la soggettività passiva viene riconosciuta anche in alcuni casi di mera detenzione dell'immobile, quali la locazione finanziaria (c.d. leasing), la concessione demaniale e l'assegnazione dell'ex casa familiare a seguito di provvedimento del giudice di separazione o divorzio.

A partire dal 01.01.2022, la deducibilità dell'IMU, sui fabbricati strumentali, è pari al 100%. Resta indeducibile l'IMU versata in relazione agli immobili patrimoniali ed a quelli a uso promiscuo.

PRESUPPOSTO SOGGETTIVO

I soggetti passivi IMU sono anzitutto i "*possessori dell'immobile*", intendendosi per tali:

- il proprietario dell'immobile;
- il titolare del diritto reale di:
 - o usufrutto,
 - o uso,
 - o abitazione,
 - o enfiteusi,
 - o superficie.

Sono soggetti passivi dell'IMU, inoltre:

- il locatario (utilizzatore) degli immobili detenuti in leasing, anche da costruire o in corso di costruzione, a decorrere dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto;
- il concessionario di aree demaniali in regime di concessione, solo se su tale area il concessionario stesso abbia costruito un fabbricato o vi sia un fabbricato già esistente;
- il genitore assegnatario dell'ex casa familiare disposta a seguito di provvedimento del giudice, anche se non titolare, neppure pro quota, di diritti di proprietà. Tale ultima assunzione opera, come detto, prescindendo dalla titolarità della proprietà o di altro diritto reale sull'immobile. Pertanto, qualora la casa familiare risulti anche in parte di

proprietà del genitore affidatario, questo è soggetto passivo IMU per l'intera casa familiare.

Alla luce di quanto sopra, non sono, pertanto, soggetti passivi:

- il nudo proprietario (ossia il soggetto che ha concesso un diritto reale di godimento sull'immobile);
- il comodatario o l'affittuario (in quanto non sono titolari di diritti reali);
- il locatore finanziario;
- il coniuge proprietario dell'ex casa familiare assegnata all'altro coniuge con provvedimento del giudice.

Merita ricordare che, con riferimento agli immobili concessi in locazione finanziaria, ancorché da costruire o in corso di costruzione, il soggetto passivo dell'IMU è il locatario a decorrere "*dalla data della stipula e per tutta la durata del contratto di leasing*" (articolo 1, comma 743, L. 160/2019).

Non è soggetto passivo ai fini IMU il promissario acquirente dell'immobile, anche se tale soggetto è stato immesso anticipatamente nel godimento dell'immobile. Per la soggettività passiva ai fini IMU è infatti necessaria, salvo le eccezioni sopra illustrate, la titolarità del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento.

In caso di contitolarità di un diritto reale, ovvero quando due o più soggetti sono contitolari del medesimo immobile soggetto ad IMU, l'imposta viene calcolata pro quota in base alla percentuale di possesso di ciascuno dei soggetti.

PRESUPPOSTO OGGETTIVO

Sono assoggettati all'IMU tutti gli immobili riconducibili alle seguenti tre tipologie:

- fabbricati;
- area fabbricabile;
- terreni agricoli.

Anche per l'IMU, in vigore dal 01.01.2020, le modalità di determinazione della base imponibile variano in funzione della tipologia di bene immobile posseduto.

Si sottraggono all'applicazione dell'IMU soltanto gli immobili che, ancorché siti nel territorio dello Stato:

- non sono riconducibili alle tre tipologie sopra definite (fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli);
- sono esenti dall'imposta;
- sono assoggettate ad altre imposte immobiliari locali, alternative all'IMU.

Per fabbricato, ai fini dell'IMU, si intende *"l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel Catasto Edilizio Urbano con attribuzione di rendita catastale, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza esclusivamente ai fini urbanistici, purché accatastata unitariamente"*.

In materia edilizia-urbanistica sono qualificabili come "pertinenze" soltanto le opere prive di autonoma destinazione e di un autonomo valore di mercato e che esauriscono la loro finalità nel rapporto funzionale con il bene principale (fabbricato), così da non incidere sul carico urbanistico. In questo caso, il valore del fabbricato comprende anche quello dell'area pertinenziale. Diversamente, ove l'area non sia accatastata assieme al fabbricato, secondo quanto disposto dalla norma in vigore, non è più possibile considerare, ai fini IMU, detta area parte integrante del fabbricato principale.

Quanto alle aree fabbricabili, ai fini dell'IMU, si intendono quelle utilizzabili a scopo edificatorio (articolo 1, comma 741, lett. d), L. 160/2019 in base agli strumenti urbanistici generali o attuativi, ovvero in base alle possibilità effettive di edificazione determinate secondo i criteri previsti agli effetti dell'indennità di espropriazione per pubblica utilità. Infatti, ai sensi dell'articolo 1, comma 741, lett. d), L. 160/2019, *"un'area è da considerarsi fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo"*.

Nel caso in cui il terreno sia posseduto e condotto da un coltivatore diretto oppure un imprenditore agricolo professionale (IAP), di cui all'articolo 1, D.lgs. 99/2004, iscritti nella previdenza agricola, anche se edificabile viene considerato come agricolo. In questi casi, quindi, i terreni sono esenti dall'IMU per effetto dell'esenzione prevista.

Con riferimento, invece, ai terreni, si intendono i terreni iscritti in Catasto, a qualsiasi uso destinati, compresi quelli non coltivati (articolo 1, comma 741, lett. e) L. 160/2019). Nella disciplina in vigore dal 01.01.2020, vengono pertanto assoggettati all'IMU anche i terreni incolti.

Tuttavia, ai sensi dell'articolo 1, comma 758, L. 160/2019, sono esenti da IMU i terreni agricoli:

- posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1, D.lgs. 99/2004, iscritti alla previdenza agricola, comprese le società agricole di cui all'articolo 1, comma 3, D.lgs. 99/2004, indipendentemente dalla loro ubicazione. In tal senso, l'articolo 78-bis, D.L. 104/2020, nel fornire un'interpretazione autentica delle norme di diritto, ha stabilito, con effetto retroattivo, l'esenzione dal pagamento dell'IMU per:
 - o soci di società di persone, esercenti attività agricola e in possesso della qualifica di coltivatore diretto (CD) o di imprenditore agricolo professionale (IAP);
 - o pensionati coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali che continuano a svolgere l'attività agricola e mantengono l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale e assistenziale agricola;
 - o familiari coadiuvanti del coltivatore diretto (anche pensionati), appartenenti al medesimo nucleo familiare e iscritti nella gestione previdenziale e assistenziale agricola come coltivatori diretti;
- ubicati nei Comuni delle isole minori di cui all'Allegato A, L. 448/200157;
- a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile;
- ricadenti in aree montane o di collina delimitate ai sensi dell'articolo, 15 L. 984/77, sulla base dei criteri individuati dalla C.M. 14.6.93 n. 9.

ABITAZIONE PRINCIPALE

Come da sentenza della Corte di Cassazione n. 209/2022, per abitazione principale si intende *“l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente”*. Pertanto, alla luce delle novità introdotte, per qualificare un immobile come abitazione principale ai fini IMU, è necessario esclusivamente che il possessore allo stesso tempo:

- vi abbia la propria residenza anagrafica (tale requisito "formale" è riscontrabile dal registro dell'Anagrafe del Comune);

- vi dimori abitualmente (tale requisito "fattuale" si riferisce alla circostanza che il possessore abiti effettivamente, per la maggior parte dell'anno, nell'unità immobiliare).

Al fine della sussistenza del requisito della dimora abituale, la Corte costituzionale, con la sentenza n. 209/2022, ha precisato che i Comuni potranno fare le opportune verifiche accedendo ai dati relativi alla somministrazione di energia elettrica, di servizi idrici e del gas relativi agli immobili ubicati nel proprio territorio.

L'agevolazione per abitazione principale spetta anche al comproprietario, purché soddisfi il doppio requisito della residenza anagrafica e della dimora abituale nell'immobile in comproprietà. L'agevolazione, tuttavia, sarà limitata alla sua quota di possesso, e non si estenderà automaticamente all'intero immobile.

Peraltro, la sentenza della Corte costituzionale n. 209/2022, dichiarando la sola rilevanza della residenza anagrafica e dimora abituale del possessore, elimina, di conseguenza, le previsioni relative alla scelta di un solo immobile da qualificare come abitazione principale in caso di componenti del nucleo familiare con residenza anagrafica e dimora abituale in immobili differenti. Pertanto, in ragione della sopracitata sentenza, nel caso di due coniugi possessori di immobili diversi (situati nel medesimo Comune o in Comuni differenti) nei quali ciascun possessore stabilisce la rispettiva residenza anagrafica e dimora abituale, entrambi i coniugi possono beneficiare delle agevolazioni spettanti ai fini dell'IMU per l'abitazione principale (per la rispettiva quota di proprietà) ed, in particolare dell'esenzione dall'imposta municipale o, per gli immobili classificati in A/1, A/8 e A/9, della detrazione pari a 200 euro.

Ai fini dell'IMU, si qualificano quali "*pertinenze dell'abitazione principale*" (anche se iscritte in Catasto unitamente all'unità ad uso abitativo):

- un'unità immobiliare classificata come C/2 (cantina, soffitta o locale di sgombero), sempre che non esista già un locale avente le stesse caratteristiche tipologiche censito unitamente all'abitazione come vano accessorio di quest'ultima;
- un'unità immobiliare classificata come C/6 (autorimessa o posto auto);
- un'unità immobiliare classificata come C/7 (tettoia).

Ai fini del vincolo di pertinenzialità:

- non rileva la consistenza della pertinenza (es. anche un "garage doppio" vale come unica pertinenza, purché unitariamente accatastato);

- occorre che vi sia coincidenza tra il proprietario (o titolare di un diritto reale) dell'immobile principale e quello della pertinenza.

Non possono essere agevolate ai fini IMU due pertinenze della medesima categoria catastale.

Quanto ai proprietari o titolari di diritti reali di abitazioni principali "di lusso", ossia classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, le stesse sono assoggettate all'IMU, non operando l'esclusione dal tributo locale di cui all'articolo 1, comma 740, L. 160/2019. In questi casi, tuttavia, viene applicata l'aliquota ridotta dello 0,5%, modificabile dai Comuni aumentandola dello 0,1% o diminuendola fino all'azzeramento. Ai sensi dell'articolo 1, comma 749, L. 160/2019, viene inoltre riconosciuta una detrazione dall'IMU dovuta pari a 200 euro che:

- va rapportata al periodo dell'anno durante il quale si protrae la destinazione dell'immobile ad abitazione principale;
- se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale da più soggetti passivi, spetta a ciascuno di essi proporzionalmente alla quota per la quale la destinazione stessa si verifica.

BASE IMPONIBILE AI FINI DELL'IMPOSTA E ALIQUOTE IMU

Per i fabbricati iscritti in Catasto e dotati di rendita catastale, la base imponibile per la determinazione dell'IMU si determina rivalutando del 5% la rendita risultante in Catasto al 01.01.2023 e moltiplicando il risultato così ottenuto per il relativo coefficiente moltiplicatore. Il risultato così ottenuto andrà moltiplicato per l'aliquota IMU corrispondente.

$RC \times 5\% \times \text{COEFF. MOLTIPLICATORE} \rightarrow \text{BASE IMPONIBILE IMU}$
$\text{BASE IMPONIBILE IMU} \times \text{ALIQUOTA IMU} \rightarrow \text{IMPOSTA DA PAGARE}$

La misura dei coefficienti moltiplicatori, ai fini dell'IMU, è definita come segue:

- 160 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale A, esclusa la categoria A/10, e nelle categorie catastali C/2, C/6, C/7;
- 140 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5;

- 80 per i fabbricati classificati nelle categorie catastali A/10 e D/5;
- 65 per i fabbricati classificati nel gruppo catastale D, esclusa la categoria D/5;
- 55 per i fabbricati classificati nella categoria catastale C/1.

Quanto alle aree fabbricabili, la base imponibile IMU è costituita dal "*valore venale in comune commercio*" al 01.01.2023 o dalla data di adozione degli strumenti urbanistici, determinato con riferimento ai seguenti elementi valutativi:

- la zona territoriale di ubicazione;
- l'indice di edificabilità;
- la destinazione d'uso consentita;
- gli oneri legati ad eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la sua edificazione;
- i prezzi medi rilevati sul mercato per la vendita di aree aventi caratteristiche analoghe.

VALORE VENALE IN C.C. x ALIQUOTA IMU → IMPOSTA DA PAGARE
--

Infine, la base imponibile IMU dei terreni agricoli, compresi quelli non coltivati, è pari al prodotto del reddito dominicale risultante in Catasto alla data del 01.01.2023, rivalutato del 25% (ai sensi dell'articolo 3, comma 51, L. 662/1996), per il coefficiente moltiplicatore 135.

REDDITO DOMINICALE x 25% x COEFF. MOLTIP. → BASE IMPONIBILE IMU

BASE IMPONIBILE IMU x ALIQUOTA IMU → IMPOSTA DA PAGARE
--

La base imponibile IMU è ridotta del 50% per:

- i fabbricati vincolati per motivi di interesse storico o artistico;
- i fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni;
- per le unità immobiliari concesse in comodato a parenti in linea retta entro il primo grado (padre o figlio), in presenza di determinate condizioni.

Ai fini IMU è prevista la riduzione del 50% della base imponibile per le unità immobiliari, escluse quelle di lusso (A/1, A/8 e A/9), concesse in comodato dal soggetto passivo ai

parenti in linea retta entro il primo grado (genitori e figli) che la destinano ad abitazione principale. Per fruire del beneficio è necessario che:

- il contratto sia registrato;
- il proprietario dell'immobile (comodante) possieda un solo immobile in Italia;
- il comodante risieda anagraficamente nonché dimori abitualmente nello stesso Comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato.

Il beneficio si applica anche nel caso in cui il comodante, oltre all'immobile concesso in comodato, possieda nello stesso Comune un altro immobile adibito a propria abitazione principale, ad eccezione sempre delle unità abitative classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

È evidente che, al manifestarsi di questa fattispecie, va valutata l'opportunità, al fine di evitare l'imposizione IMU, di ricorrere ad una donazione od alla vendita dell'immobile al parente in linea retta.

Quanto alle aliquote IMU dovute per il 2022, le minime e le massime derogabili dagli enti locali sono le seguenti.

ALIQUOTE IMU PER IL 2022			
Fattispecie di immobile	Aliquota di base	Aliquota minima	Aliquota massima
Abitazione principale A/2, A/3, A/4, A/5, A/6, A/7	Esente	-	-
Abitazione principale A/1, A/8 e A/9 e relative pertinenze	0,5%	0	0,6%
Fabbricati rurali strumentali	0,1%	0	0,1%
Immobili merce	Esenti	-	-
Terreni agricoli (se non esenti)	0,76%	0	1,06%

Immobili produttivi del gruppo "D"	0,86% (0,76% riservato allo Stato)	0,76%	1,06%
Altri immobili (comprese le aree fabbricabili)	0,86%	0	1,06%

Si ricorda, infine, che dal 01.01.2022, per *"i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, finché permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati"*, vige l'esenzione da IMU. In mancanza di diverse indicazioni recate dalla disposizione, deve ritenersi che l'agevolazione competa:

- ai fabbricati, porzioni di fabbricato o singole unità immobiliari destinati ad uso abitativo;
- ai fabbricati destinati ad altri usi, quali lo svolgimento di attività industriali, artigianali, commerciali, professionali.

L'esenzione trova applicazione nella contestuale presenza dei seguenti requisiti:

- deve trattarsi di fabbricati "costruiti" e posti in vendita dalla stessa impresa costruttrice;
- il fabbricato deve mantenere la destinazione di "bene in vendita";
- il fabbricato non deve essere in ogni caso locato.

Le prossime scadenze



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.

16 giugno 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 entro cui i contribuenti mensili devono operare la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.

IVA – VERSAMENTO

Termine per il versamento della rata dell'Iva relativa all'anno d'imposta 2022 derivante dalla dichiarazione annuale con gli interessi.

IMU

Termine entro cui è possibile versare la 1^a o unica rata dell'Imu complessivamente dovuta per il 2023, mediante il modello F24.

25 giugno 2023

ELENCHI INTRASTAT

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