

DAI PROVVEDIMENTI «EMERGENZIALI» A QUELLI DI «SISTEMA» PER ARRIVARE ALLA LEGGE DI BILANCIO 2023

a cura di Silvia Pelizzo, dottore commercialista e tributarista in Udine

- SOMMARIO -

1. ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI	3
1.1. ASSEGNAZIONE/CESSIONE DI BENI SOCI: AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE	3
1.2. ASSEGNAZIONE/CESSIONE DI BENI SOCI: AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE	4
1.3. ASSEGNAZIONE/CESSIONE DI BENI SOCI: PROFILI IMPOSITIVI.....	5
1.4. TRASFORMAZIONE DELLE SOCIETÀ IMMOBILIARI IN SOCIETÀ SEMPLICI	11
1.5. PROBLEMATICHE IVA.....	12
1.6. REGIME AI FINI DELL'IMPOSTA DI REGISTRO E DELLE ALTRE IMPOSTE INDIRETTE	14
2. ESTROMISSIONE DEGLI IMMOBILI STRUMENTALI DA PARTE DELL'IMPRENDITORE	
INDIVIDUALE	15
2.1. AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE	15
2.2. AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE.....	16
2.3. IMPOSTA SOSTITUTIVA.....	17
2.4. L'ESTROMISSIONE.....	17
3. NUOVE SOGLIE PER IL REGIME FORFETTARIO E FLAT TAX INCREMENTALE	19
3.1. NUOVE SOGLIE PER IL REGIME FORFETTARIO	19
3.2. FLAT TAX INCREMENTALE.....	20
3.2.1. Ambito soggettivo di applicazione.....	20
3.2.2. Base imponibile dell'imposta sostitutiva	21
3.2.3. Aliquota d'imposta.....	23
4. NUOVA DISCIPLINA DEGLI ERRORI CONTABILI.....	24
4.1. LE MODIFICHE RECALE DAL "D.L. SEMPLIFICAZIONI"	24
4.1.1. Estensione del principio di derivazione rafforzata.....	24
4.1.2. La prima procedura di regolarizzazione degli errori contabili.	25
4.2. LE MODIFICHE RECALE DALLA LEGGE DI BILANCIO 2023	26
5. NOVITÀ A PRESIDIO E CONTRASTO IN MATERIA DI VIOLAZIONI IVA	27
5.1. APERTURA DELLA PARTITA IVA: LE NUOVE REGOLE.....	27
5.1.1. Analisi del rischio-contribuente	27
5.2. COMUNICAZIONE DELLE CESSIONI DI BENI PER IL TRAMITE DI PIATTAFORME DIGITALI	28
5.2.1. Ambito soggettivo di applicazione.....	29

5.2.2. Ambito oggettivo di applicazione	30
5.2.3. Modalità di comunicazione.....	30
5.2.4. Decorrenza	30
6. STRALCIO E ROTTAMAZIONE	30
6.1. STRALCIO DEI CARICHI FINO A € 1.000	30
6.2. DEFINIZIONE AGEVOLATA RUOLI (ROTTAMAZIONE-QUATER).....	31
7. TASSAZIONE DELLE PLUSVALENZE REALIZZATE DA SOGGETTI ESTERI	34
8. STERILIZZAZIONE PERDITE DI BILANCIO E SOSPENSIONE AMMORTAMENTI	36
8.1. PERDITE DI BILANCIO 2022	36
8.2. SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI 2022	37
9. MISURE VARIE PER FAVORIRE LA CRESCITA E GLI INVESTIMENTI	38
9.1. IL D.L. N. (DECRETO SOSTEGNI-TER)	38
9.2. IL D.L. N. 50/2022 (DECRETO AIUTI)	39
9.3. LA LEGGE DI BILANCIO 2023.....	40
10. REVOCA RIVALUTAZIONE BENI D'IMPRESA/RIALLINEAMENTO	41
10.1. AMBITO SOGGETTIVO	42
10.2. AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE: I REGIMI CHE POSSONO ESSERE REVOCATI	42
10.3. EFFETTI DELLA REVOCA	43
10.4. ESERCIZIO DELLA REVOCA	44

1. ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 1, CO. 100-105, L. N. 197/2022

EFFICACIA TEMPORALE:

ENTRO IL 30.09.2023

La Legge di Bilancio 2023 ripropone, dopo diversi anni (l'ultima volta è stata nel 2016) e sulla traccia delle disposizioni contenute nell'art. 29 della L. n. 449/1997 e ss.mm., non solo una doppia via di uscita per le società di comodo, ma una opportunità di "ripulitura" per quelle che detengono beni immobili non strumentali per destinazione, autovetture, o altri beni mobili iscritti in pubblici registri.

1.1. Assegnazione/cessione di beni soci: ambito oggettivo di applicazione

La L. n. 197/2022 consente di effettuare, entro il 30 settembre 2023, con il beneficio di un regime fiscale agevolato, di cui si dirà più oltre,

- **assegnazioni o**
- **cessioni**

ai soci di

- **beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione** (di cui all'art. 43, co. 2, primo periodo, del TUIR): sono, dunque, assegnabili, oltre ai terreni agricoli¹ o edificabili, i fabbricati strumentali per natura² (categorie catastali B, C, D, E, nonché A/10) concessi in locazione³ o in comodato a terzi, o comunque non utilizzati direttamente, i beni merce (fabbricati abitativi o strumentali), nonché i c.d. "immobili patrimonio" di cui all'art. 90 del TUIR⁴;
- **beni mobili registrati non utilizzati come beni strumentali "nella attività propria delle imprese",** concetto richiamato anche dall'art. 164, lett. a), n. 1), del TUIR⁵.

L'Amministrazione finanziaria, nella C.M. n. 112/E/1999, ha precisato che le caratteristiche dei beni da assegnare o da cedere ai soci debbano essere verificate al momento dell'assegnazione, con conseguente obbligo (implicito) di conservare ogni possibile elemento di prova atto a qualificare il bene come concretamente cedibile/assegnabile con le agevolazioni di cui si dirà più oltre.

¹ Sono esclusi dall'agevolazione in commento i terreni agricoli utilizzati per la coltivazione o l'allevamento di animali, in quanto strumentali per destinazione.

² In assenza di preclusioni espresse, si deve ritenere che le agevolazioni per l'assegnazione e per la cessione possano competere anche se i beni sono situati all'estero.

³ Nella Circ. n. 37/E/2016, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che se gli immobili fanno parte di un'azienda affittata, ma non rientrano più nel contratto di affitto alla data dell'assegnazione o cessione, essi possono essere attribuiti ai soci con i benefici di legge. È, quindi, ammessa una modifica al contratto con la quale dall'azienda affittata viene tolto l'immobile, "restituito" alla società proprietaria, la quale lo potrà assegnare o cedere ai soci.

⁴ L'Agenzia delle Entrate, nella Circ. n. 26/E/2016, ha, poi, chiarito che se la società è titolare di un diritto reale parziale (ad esempio, è titolare della nuda proprietà e ha concesso l'usufrutto al socio), è possibile attribuire la nuda proprietà al socio stesso, in capo al quale si ricongiunge la piena proprietà del bene.

Con la successiva Circ. n. 37/E/2016 è stata poi ammessa la spettanza delle agevolazioni anche nei casi in cui la società attribuisce ad un socio la nuda proprietà del bene e ad un altro socio l'usufrutto (è, invece, da escludere l'agevolazione per l'attribuzione della nuda proprietà o dell'usufrutto ad un soggetto estraneo alla compagine sociale).

⁵ Si tratta di tipicamente di autoveicoli aziendali diversi da quelli, ad esempio, utilizzati da scuole guida, imprese di noleggio auto, ecc., ovvero di natanti e aeromobili anch'essi privi del requisito della strumentalità.

Nella successiva Circ. n. 26/E/2016, l'Agenzia ha chiarito che il mutamento di destinazione non può essere considerato comportamento abusivo, ma solamente atto preordinato ad un legittimo risparmio d'imposta, anche se effettuato in prossimità dell'assegnazione.

Quanto al concetto di assegnazione, la norma non richiede che l'operazione consegua allo scioglimento della società: usufruiranno, infatti, del regime anche le assegnazioni effettuate (con prosecuzione dell'attività) a fronte di riduzione del capitale, restituzione di riserve di capitale o distribuzione di riserve di utili, e così pure nei casi di recesso od esclusione di singoli soci.

In altri termini, la società, dopo l'assegnazione, potrà indifferentemente proseguire regolarmente la propria attività priva dei beni attribuiti ai soci o restare una semplice *"empty box"* destinata alla liquidazione.

1.2. Assegnazione/cessione di beni soci: ambito soggettivo di applicazione

■ SOCIETÀ ASSEGNANTI/CEDENTI

Possono avvalersi del regime tutte le società commerciali di persone e di capitali: S.n.c., S.a.s., S.p.a., S.a.p.a., S.r.l..

Il regime riguarda, sostanzialmente, i medesimi contribuenti che sono soggetti alle disposizioni in materia di società non operative (e, dunque, l'elencazione deve ritenersi tassativa⁶), ma, per usufruire della agevolazione, non è necessario che queste ultime risultino effettivamente "di comodo".

Come meglio si indicherà nel prosieguo, l'unico elemento che differenzia le società operative da quelle non operative è l'aliquota dell'imposta sostitutiva da versare per avvalersi della disposizione.

È possibile assegnare o cedere beni ai soci anche se la società è in stato di liquidazione: ovviamente i liquidatori dovranno valutare attentamente tale opzione, per non pregiudicare i diritti dei creditori e incorrere in pesanti azioni di responsabilità.

■ SOGGETTI ASSEGNATARI/CESSIONARI

Le agevolazioni non sono condizionate:

- ✓ né alla natura giuridica (persone fisiche o giuridiche);
- ✓ né al regime fiscale (IRPEF o IRES);
- ✓ né alla residenza fiscale (italiana o estera).

L'utilizzo del regime agevolato è condizionato al fatto che tutti i soci,

- risultino iscritti nel libro dei soci (ove prescritto⁷) alla data del **30 settembre 2022**, ovvero
- vi vengano iscritti **entro il 31 gennaio 2023**, in forza di atto di data certa anteriore al 1° ottobre 2022.

Ciò significa che possono usufruire del regime agevolato solo le assegnazioni e le cessioni effettuate nei confronti di soci che rivestivano la qualifica già al 30 settembre 2022, mentre per

⁶ La citata Circ. n. 26/E/2016 ha, però, ritenuto non sussistenti le agevolazioni in capo alle società estere con stabile organizzazione in Italia (le quali rientrano, invece, nell'ambito applicativo della normativa sulle società di comodo).

⁷ Per le società di persone e le altre società non obbligate alla tenuta del libro soci, secondo la Circ. n. 26/E/2016 occorre che, alla data di riferimento, la qualifica di socio sia provata con titoli idonei aventi data certa.

eventuali assegnazioni o cessioni a soci entrati nella compagine successivamente a tale data si applicheranno le regole ordinarie.

Non precludono l'utilizzo del regime eventuali trasferimenti di partecipazioni, avvenuti dopo la data limite per effetto di

- successione *mortis causa* , ovvero di
- concambio per fusione e scissione .

L'agevolazione dovrebbe competere (almeno in passato era così) anche se la partecipazione è detenuta da una società fiduciaria e se su la stessa è costituito un diritto di usufrutto, la qualità di socio viene riconosciuta al nudo proprietario.

Quanto alla **percentuale di partecipazione**, secondo la citata Circ. n. 26/E/2016, la percentuale a cui fare riferimento al fine di attribuire la parte corretta del patrimonio sociale all'atto dell'assegnazione è quella esistente al momento dell'assegnazione medesima.

ESEMPIO

Se, quindi, un socio ha il 15% di partecipazione al 30.09.2022, ma, per effetto dell'acquisto di un ulteriore 5% prima dell'atto di assegnazione, si ritrova con una percentuale di partecipazione pari al 20% alla data dell'atto, gli compete una quota del 20% di quanto complessivamente assegnato ai soci.

Merita, da ultimo, ricordare che la C.M. n. 112/E/1999 aveva precisato che l'operazione deve avvenire nel rispetto della par condicio tra i soci, attribuendo, quindi, a tutti i soci beni il cui valore deve essere proporzionale alla partecipazione detenuta.

Ciò non significa automaticamente che qualsiasi bene debba essere attribuito in comproprietà ai soci, potendosi invece attribuire ad uno dei soci l'intera proprietà di un determinato bene e ad un altro l'intera proprietà di un altro bene, rispettando però i "pesi" corrispondenti alle quote di partecipazione e gestendo le eventuali differenze con conguagli in denaro .

1.3. Assegnazione/cessione di beni soci: profili impositivi

① LA TASSAZIONE DELLE SOCIETÀ ASSEGNANTI/CEDENTI AI FINI DELL'IRRES/IRPEF E DELL'IRAP

L'assegnazione dei beni normalmente comporta la tassazione ai fini delle imposte sui redditi della plusvalenza (o del ricavo, in caso di beni merce) determinata sulla base della differenza tra valore normale del bene assegnato e costo fiscalmente riconosciuto.

Lo speciale regime previsto dall'art. 1, co. 101-102, della L. n. 197/2022 opera sia sul fronte dell'aliquota d'imposta, che della base imponibile.

Più in particolare, quanto all'aliquota impositiva, si prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva

- delle imposte sui redditi (Ires e Irpef) e
- dell'IRAP in misura

pari all'8%, elevata al 10,5% per le società non operative in almeno due dei tre esercizi precedenti quello in corso al momento dell'assegnazione o cessione⁸.

Non rientrano invece in questa situazione (e dunque applicheranno l'imposta dell'8%) le società, che in tale periodo, pur non avendo superato il test dei ricavi minimi (ovvero pur essendo in perdita sistematica), hanno usufruito

- a) di una causa di esclusione legale o
- b) di una situazione di disapplicazione automatica dalla relativa disciplina, ovvero ancora
- c) della risposta favorevole dell'Agenzia delle Entrate alla nota istanza di disapplicazione.

Nella Circ. n. 26/E/2016, poi, è stato chiarito che alle società che hanno ottenuto una risposta positiva all'interpello sono equiparate le società che hanno disapplicato la disciplina senza presentare interpello, fornendo allo scopo le apposite indicazioni sostitutive nel prospetto per la verifica dell'operatività del quadro RS.

L'imposta sostitutiva si versa in due rate

- la prima pari al 60% entro il 30 settembre 2023,
- la seconda pari al restante 40% entro il 30 novembre 2023,

con possibilità di utilizzare crediti in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241/1997.

Quanto, invece, alla **base imponibile** dell'imposta sostitutiva è data dalla differenza tra il

VALORE NORMALE DEI BENI ASSEGNATI

- COSTO FISCALMENTE RICONOSCIUTO⁹



Per gli **immobili oggetto di assegnazione**, su richiesta della società, il valore normale può essere determinato, in luogo del prezzo di mercato, in base al c.d. "**valore catastale**" e cioè applicando alle rendite i moltiplicatori previsti ai fini dell'imposta di registro, dall'art. 52, co. 4, del D.P.R. n. 131/1986. Si tratta di un'opzione particolarmente importante, che va valutata ricordando che se tale valore è inferiore non solo al prezzo di mercato, ma anche al costo fiscalmente riconosciuto, si può generare una minusvalenza¹⁰.

⁸ Al riguardo è opportuno precisare che, i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che non superano il test dei ricavi devono, quindi, verificare le risultanze dei periodi d'imposta 2020, 2021 e 2022; invece le società non operative, in quanto in perdita sistematica, dovranno fare la verifica limitatamente al 2020 e al 2021, stante l'abrogazione della disciplina dal 2022 ad opera dell'art. 9 del D.L. n. 73/2022.

⁹ Determinato secondo le regole ordinarie. Nei casi delle rivalutazioni effettuate ai sensi dell'art. 110 del D.L. n. 104/2020, per il quale i maggiori valori, in caso di cessione e assegnazione, acquisivano rilevanza fiscale dall'inizio del quarto periodo di imposta successivo a quello in cui la rivalutazione era stata effettuata (2019), si ricorda, come detto, che la Circ. n. 37/E/2016 ha ammesso che se l'assegnazione o la cessione effettuate in ossequio a leggi speciali avvengono nel periodo di sospensione degli effetti fiscali (il c.d. "periodo di osservazione"), si considera "per finzione" che la rivalutazione abbia già avuto effetto.

¹⁰ Secondo la Circ. n. 37/E/2016, le minusvalenze fiscali che si generano a seguito dell'assegnazione di beni "merce", o della cessione a titolo oneroso di qualunque bene, vanno a compensazione delle plusvalenze fiscali relative ad altri beni, di modo che l'imposta sostitutiva sia assolta sulle plusvalenze nette.

Non è, invece, ammessa la compensazione delle minusvalenze realizzate a seguito dell'assegnazione di immobili strumentali o patrimoniali, per le quali non è ammessa la deducibilità neanche nel regime ordinario (art. 101 co. 1 del TUIR).

Successivamente, per quanto riguarda nello specifico la cessione agevolata, la Ris. n. 101/E/2017 ha poi ritenuto che non sia possibile dedurre ai fini dell'Ires la minusvalenza derivante dalla vendita effettuata prendendo come corrispettivo il valore catastale dell'immobile: la deduzione, al contrario, sarebbe subordinata all'assunzione di un corrispettivo almeno pari al valore normale.

In caso di **cessione di immobili**, al fine di evitare l'abuso della norma agevolativa con fissazione di prezzi artificialmente ribassati, è stato previsto (ai sensi dell'art. 9, co. 3, secondo periodo, del TUIR) che, se il corrispettivo della cessione è inferiore al valore normale del bene (determinato ai sensi dell'art. 9/917 o in base al citato valore catastale), al fine del calcolo della plusvalenza si considera quest'ultimo.

In ogni caso, qualora la base imponibile dell'imposta sostitutiva si azzeri, non si decade dal regime agevolato (cfr. Circ. nn. 40/E/2002 e 26/E/2016).

Operazione	Regime ordinario	Regime agevolato
Assegnazione	Valore normale – C.F.R. (art. 86 co. 3 del TUIR)	Valore normale/catastale – C.F.R.
Cessione	Corrispettivo – C.F.R. (art. 86 co. 2 del TUIR)	Maggiore tra corrispettivo e valore normale/catastale – C.F.R.
Trasformazione	Valore normale – C.F.R. (art. 86 co. 3 del TUIR)	Valore normale o catastale – C.F.R.

Le **riserve in sospensione di imposta** annullate a seguito della assegnazione (in quanto utilizzate per assegnare il bene al socio) sono assoggettate ad imposta sostitutiva del **13%**, da versare con le stesse modalità e negli stessi termini di quella sulla plusvalenza.

Sono assoggettate a tassazione tutte le riserve in sospensione d'imposta, sia quelle tassabili in ogni caso che quelle tassate solo in caso di distribuzione. Tra queste, le più comuni sono rappresentate dalle riserve di rivalutazione monetaria¹¹ (che si ritiene scontino la tassazione per un importo al netto dell'imposta sostitutiva di rivalutazione)¹².

Non è dovuta l'imposta del 13% sulle riserve affrancate (gli ultimi provvedimenti prevedevano, allo scopo, un'imposta sostitutiva del 10%).

Altro caso che non comporta il pagamento dell'imposta del 13% è quello delle società di persone in contabilità semplificata, per le quali la prassi ha da sempre assunto una posizione secondo cui non si applica tutto il corpo di norme che riguarda la fiscalità del saldo attivo di rivalutazione.

Se il saldo attivo di rivalutazione è già stato utilizzato per la copertura delle perdite, con riduzione definitiva da parte dell'assemblea straordinaria, non si pongono più problematiche di tassazione della suddetta riserva.

¹¹ Non rappresentano riserve in sospensione d'imposta, e non costituiscono quindi presupposto per l'imposta del 13%, le riserve costituite a fronte della rivalutazione solo civilistica, senza il pagamento dell'imposta sostitutiva (l'ultima delle quali è quella effettuata ai sensi dell'art. 110 del D.L. n. 104/2020, se è stata prescelta questa modalità).

¹² Forzando il dato letterale delle disposizioni che regolano la materia, la Circ. n. 37/E/2016 ha ammesso ai benefici per l'assegnazione con le regole ordinarie gli immobili rivalutati ai sensi dell'art. 1, co. 140, della L. n. 147/2013 e per i quali (all'epoca) si era ancora nel periodo di osservazione: per tali beni, il realizzo prima del 2017 avrebbe comportato l'irrilevanza fiscale della rivalutazione, la cessazione del vincolo di sospensione d'imposta e il riconoscimento per il cedente di un credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione. In deroga a questo quadro, la circolare ha ammesso la possibilità di trattare la fattispecie come se la rivalutazione avesse già avuto effetto, con l'obbligo di versare l'imposta del 13% sulle riserve annullate (se, naturalmente, l'assegnazione avveniva con utilizzo delle riserve di rivalutazione).

Il chiarimento assume una valenza cruciale per gli immobili rivalutati ai sensi dell'art. 110 del D.L. n. 104/2020, i cui maggiori valori non sono ancora riconosciuti nel 2023 ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze.

Ove confermato (come presumibilmente dovrebbe essere), esso dovrebbe quindi portare a considerare la rivalutazione come già efficace per i beni oggetto delle operazioni agevolate e il saldo attivo come riserva ancora in sospensione d'imposta alla data dell'assegnazione.

2 LA TASSAZIONE IN CAPO AI SOCI

L'art. 1, co. 118, della L. n. 208/2015 stabilisce che, nei confronti dei soci assegnatari,

- a) non si applichino le disposizioni dell'art. 47, co. 1 (secondo periodo), 5, 6 7 e 8 del TUIR;
- b) il valore normale dei beni ricevuti, al netto di eventuali debiti accollati, riduca il valore fiscale delle partecipazioni.

Questi, dunque, i possibili scenari:

✿ **Assegnazione con riduzione di riserve di utili**

Nel caso di assegnazione con distribuzione di riserve di utili, bisogna distinguere tra società assegnanti di capitali o di persone.

A – Assegnanti società di capitali:

- ✓ l'assegnazione costituisce utile in natura per il socio;
- ✓ il valore normale dei beni ricevuti da prendere in considerazione è
 - quello "ordinario" a norma dell'art. 9 del TUIR o
 - quello catastale, se è stata esercitata tale opzione;al netto dell'ammontare già assoggettato ad imposta sostitutiva in capo alla società;
- ✓ se il socio è una persona fisica non imprenditore titolare di una partecipazione in una società di capitali, sull'ammontare che costituisce reddito in natura, la società è tenuta a prelevare la ritenuta a titolo d'imposta del 26%¹³; a tali fini, il socio è tenuto a versare alla società l'importo corrispondente.

B – Assegnanti società di persone:

- ✓ l'assegnazione con riduzione di riserve di utili non determina alcuna tassazione in capo al socio: per tali società, infatti, l'imposizione sostitutiva (8%-10,50%) sulla società esaurisce l'onere tributario diretto;
- ✓ il valore del bene assegnato (ridotto dell'ammontare soggetto ad imposta sostitutiva) va a ridurre il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione che il socio detiene nella società di persone. La Circ. 37/E/2016 precisa, però, che se il valore del bene assegnato (al netto dell'ammontare soggetto ad imposta sostitutiva) eccede il costo fiscale della partecipazione, l'eccedenza è tassata;
- ✓ nei casi in cui i beni agevolati vengono attribuiti ad un solo socio (o solo ad una parte dei soci), mentre gli altri soci ricevono denaro (o beni non agevolati), la citata circolare precisa, altresì, che il versamento dell'imposta sostitutiva incrementa il costo della partecipazione in capo a tutti i soci, in modo proporzionale alle rispettive quote di partecipazione, mentre la riduzione del costo fiscale della partecipazione stessa in ragione del valore normale (o catastale) del bene assegnato grava esclusivamente sul socio assegnatario.

✿ **Assegnazione con riduzione di riserve di capitale**

Normalmente, se a fronte dell'assegnazione di beni, la società riduce riserve di capitale (riserva sovrapprezzo, versamenti in conto capitale ecc.), il socio non consegue alcun reddito, in

¹³ Essendo, infatti, la deliberazione posteriore al 31.12.2022, non vi è più spazio per accedere al regime transitorio dei dividendi "qualificati" previsto dalla L. n. 205/2017.

quanto l'operazione si sostanzia nei fatti in una restituzione di quanto il socio aveva apportato in società.

L'unico effetto è rappresentato dalla riduzione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione detenuta, a norma dell'art. 47, co. 5, del TUIR.

In estrema sintesi, all'atto della distribuzione di riserve di capitali occorrerà:

- ✓ incrementare il costo fiscale della partecipazione detenuta in misura pari alla differenza assoggettata ad imposta sostitutiva;
- ✓ ridurre il predetto costo fiscale in misura pari al valore del bene assegnato.

Solo se per effetto di tale riduzione si dovesse giungere ad un "sottozero", il socio risulta assoggettato a tassazione: per i soggetti non imprenditori, trattandosi di redditi di capitale, a tali fini sono irrilevanti le eventuali rivalutazioni delle partecipazioni effettuate a norma dell'art. 5 della L. 448/2001 e ss.mm.. Il meccanismo del "sottozero" dovrebbe essere il medesimo anche per i soci di società di persone, in quanto non si è in presenza di utili già tassati per trasparenza, ma di attribuzioni che eccedono quanto versato dal socio in sede di conferimento iniziale e/o versamenti successivi a titolo patrimoniale.

✿ **Assegnazione con riduzione di riserve di utili e di capitale**

Nel caso in cui la società attribuisca al socio riserve di capitale unitamente a riserve di utili, secondo l'Agenzia delle Entrate, occorre separare gli effetti in proporzione alla natura delle riserve annullate.

La disposizione agevolativa contenuta nella Legge di Bilancio 2023 prevede espressamente la disapplicazione dell'art. 47, co. 1, secondo periodo, del TUIR: trattasi della norma per cui, indipendentemente dalla delibera assembleare, si considerano distribuite per prime le riserve di utili.

Se, quindi, in via ordinaria, la società (di capitali) con riserve di utili e riserve di capitali non può attingere prioritariamente da queste ultime, ma deve attingere dalle prime, nell'ambito della disposizione agevolativa si disapplica anche la suddetta presunzione, con conseguente libertà di scelta delle riserve da cui attingere.

✿ **Assegnazione con riduzione di riserve in sospensione di imposta**

Secondo la Circ. 37/E/2016 (§ 3.1), è possibile scomputare dalla base imponibile dell'utile in natura del socio anche le somme assoggettate all'imposta sostitutiva del 13% sulle riserve in sospensione d'imposta.

Nel regime agevolativo, quindi, così come non rappresentano utili le somme percepite (o i beni ricevuti) a fronte della distribuzione di riserve di utili, nel limite dell'ammontare assoggettato all'imposta sostitutiva sulle plusvalenze, allo stesso modo non rappresentano utili le somme percepite (o i beni ricevuti) a fronte della distribuzione di riserve in sospensione d'imposta, nel limite dell'ammontare assoggettato all'imposta sostitutiva su dette riserve.

Nella stessa Circ. 37/E/2016 (§ 1.4), l'Agenzia delle Entrate ha affermato che è possibile utilizzare riserve in sospensione d'imposta solo dopo avere esaurito le altre riserve (di utili e di capitale) esistenti in bilancio.

Tale affermazione non trova, tuttavia, riscontro in alcuna norma, ancorché esista un principio civilistico di fondo per cui l'ordine di utilizzo delle riserve vede tra le ultime quelle più vincolate (tra le quali figurano spesso quelle in sospensione).

Per le società di persone, l'assolvimento dell'imposta sostitutiva del 13% avrebbe gli stessi effetti di quelli propri dell'imposta sostitutiva per l'affrancamento dei saldi attivi di rivalutazione, con riferimento alla quale la stessa Agenzia delle Entrate aveva chiarito (Circ. n. 33/E/2005) che l'assolvimento dell'imposta non determina più alcun onere per il socio al quale viene distribuita la riserva.

✿ **Assegnazione in sede di recesso, riduzione del capitale e liquidazione**

Le ultime fattispecie nelle quali possono perfezionarsi le operazioni di assegnazione sono il recesso, la riduzione del capitale per motivi diversi dalle perdite e la liquidazione della società, fattispecie disciplinate

- dall'art. 47, co. 7, del TUIR per i soci delle società di capitali e
- dall'art. 20-*bis* del TUIR per i soci di società di persone.

In buona sostanza, analogamente a quanto visto con riferimento all'assegnazione mediante distribuzione di utili, il reddito (determinato a norma dell'art. 47, co. 7, del TUIR) dovrebbe essere ridotto dell'ammontare già tassato in capo alla società con l'imposta sostitutiva dell'8% o del 10,5%.

A – Soci titolari di reddito di impresa

Nell'attuale contesto normativo, per le società di capitali, il reddito da liquidazione ha natura di utile se il socio è un soggetto non imprenditore (es. persona fisica, società semplice); se, invece, il socio ha natura di imprenditore (es. società di persone o di capitali), il reddito deve essere scisso in due parti separate:

- la prima [determinata quale differenza tra le somme ricevute (o il valore normale dei beni assegnati) e la parte corrispondente all'annullamento di riserve di capitale] avente natura di plusvalenza;
- la seconda [determinata per differenza rispetto alla somma che costituisce reddito (somme ricevute, o valore normale dei beni assegnati), meno costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione] avente natura di utile.

Le plusvalenze in questione sono determinate a norma degli artt. 86 e 87 del TUIR, per cui letteralmente la disapplicazione (pur limitata) dell'art. 47 del TUIR lascerebbe intatta la tassazione della parte che costituisce plusvalenza, soluzione che non pare equa¹⁴.

B - Soci di società di capitali

In questi casi, il socio determinerebbe il reddito a norma dell'art. 47, co. 7, del TUIR (valore normale dei beni assegnati meno costo fiscale della partecipazione annullata), e sottrarrebbe poi l'ammontare tassato in capo alla società con l'imposta sostitutiva dell'8% o 10,5%.

Se il socio della società di capitali è un socio imprenditore, e per ipotesi il reddito da liquidazione ha natura di plusvalenza, emergono le problematiche in precedenza viste.

¹⁴ La quota parte del reddito corrispondente a quanto tassato in capo alla società dovrebbe, invece, essere esente per il socio anche se la stessa ha natura di plusvalenza.

C - Soci di società di persone

Le regole di determinazione del reddito da liquidazione delle società di persone sono analoghe a quelle previste per le società di capitali: l'art. 20-*bis* del TUIR rimanda, infatti, ai criteri dell'art. 47 co. 7.

Sebbene il reddito da liquidazione dei soci di società di persone abbia natura di reddito d'impresa, e non di dividendo, la Circ. 40/E/2002 (§ 1.4.7) aveva chiarito che il principio per cui il reddito da liquidazione va ridotto delle somme assoggettate ad imposizione sostitutiva in capo alla società vale anche per i soci di società di persone.

1.4. Trasformazione delle società immobiliari in società semplici

Una alternativa all'assegnazione dei beni o alla cessione degli stessi a soci è la trasformazione della società in società semplice: l'art. 1, co. 100, ultimo periodo, della L. n. 197/2022, infatti, estende i benefici più sopra descritti anche al caso per l'appunto della suddetta trasformazione prevista, però, per le sole società aventi per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni, che, entro il 30 settembre 2023, si trasformano in società semplici.

1 EFFETTI IN CAPO ALLA SOCIETÀ

Anche in questo caso, dunque,

- ✓ sulla differenza tra il valore normale dei beni "agevolati" e il loro costo fiscalmente riconosciuto, è dovuta l'imposta sostitutiva dell'8% (10,5%, se la società è di comodo per due periodi d'imposta sugli ultimi tre);
- ✓ per i beni immobili è possibile utilizzare per la determinazione della base imponibile il valore catastale, in luogo del valore normale;
- ✓ se vi sono nel Patrimonio netto della società trasformata riserve in sospensione d'imposta, è dovuta l'ulteriore imposta sostitutiva del 13%;
- ✓ se la società detiene beni non agevolabili (es. impianti, attrezzature ecc.), le plusvalenze relative a tali beni sono assoggettate a tassazione ordinaria.

Nel caso in cui una società prima assegni beni ai soci e poi si trasformi in società semplice, l'Agenzia delle Entrate, con la n. 66/E/2017, ha chiarito che le minusvalenze derivanti dalla trasformazione agevolata non sono utilizzabili a compensazione delle plusvalenze che la stessa società ha realizzato con l'assegnazione di beni ai soci, se gli immobili non hanno natura di beni "merce".

2 EFFETTI IN CAPO AI SOCI

Nel caso di trasformazione in società semplice, per quanto riguarda la posizione 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.

Per espressa disposizione di legge, il **costo fiscalmente riconosciuto** delle azioni o quote possedute va aumentato della differenza assoggettata ad imposizione sostitutiva (art. 1, co. 103, della L. n. 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 dovessero cedere le partecipazioni nella società semplice.

Nella Circ. n. 25/E/2007 (§ 11.3.2), a commento della versione del 2006 dell'istituto agevolato, 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.

La più recente Circ. n. 26/E/2016 è, invece, stata più vaga sull'argomento, limitandosi a precisare che il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote *“va aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva”*.

La citata Circ. n. 26 ha, poi, precisato che le **riserve di utili della società trasformata**, in quanto non ricostituite in bilancio, devono essere assoggettate a tassazione in capo al socio nel periodo d'imposta successivo a quello della trasformazione (per le trasformazioni effettuate nel 2023, trattasi del periodo d'imposta 2023 “post trasformazione” della società, corrispondente al 2023 “solare” del socio, se persona fisica).

Nella Circ. n. 25/E/2007, l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che, in caso di trasformazione agevolata in società semplice, il pagamento dell'imposta sostitutiva sulle riserve fa sì che il successivo utilizzo delle riserve sia fiscalmente irrilevante.

Si ritiene che ciò vada interpretato nel senso dell'irrelevanza sia per la società, sia per il socio (ma su ciò non vi sono indicazioni da parte delle Circ. nn. 26/E e 37/E del 2016).

Quanto alla possibile successiva cessione dei beni da parte della società semplice, la trasformazione non determina l'interruzione del quinquennio rilevante per le plusvalenze immobiliari a norma dell'art. 67, co. 1, lett. b), del TUIR. Quindi, se all'atto della trasformazione la società deteneva già gli immobili da almeno 5 anni, la cessione dopo la trasformazione non è suscettibile di determinare plusvalenze.

1.5. Problematiche Iva

La riproposizione, da parte della Legge di Bilancio 2023, della possibilità di assegnare beni immobili ai soci riporta alla ribalta i possibili effetti negativi che possono prodursi ai fini Iva: come noto, infatti, i vincoli comunitari impediscono ai singoli Stati membri di prevedere agevolazioni in tale ambito Iva, ragion per cui per tale tributo è necessario riferirsi alle regole ordinarie.

In via preliminare, si rammenta che le **assegnazioni ai soci** sono disciplinate dall'art. 2, co. 2, n. 6) del D.P.R. n. 633/1972, il quale assimila dette operazioni alle cessioni di beni, per le quali la base imponibile, in assenza di un corrispettivo definito a livello contrattuale, è costituita *“dal prezzo di acquisto (dei beni) o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni”* (ai sensi dell'art. 13, co. 2, lett. c)/633).

In particolare, secondo l'Agenzia delle Entrate (Circ. n. 37/E/2016), nella quantificazione della base imponibile, non si dovrà far riferimento al mero prezzo di acquisto del bene. Né si dovrebbe computare nel corso di acquisto l'eventuale Iva indetraibile derivante dall'applicazione del pro rata (Cass. n. 20435/2021).

Dovranno, invece, essere considerate tutte le spese sostenute per le riparazioni o per il completamento del bene stesso durante la sua vita aziendale (a condizione, ovviamente, che abbiano dato diritto alla detrazione), senza trascurare, tuttavia, il deprezzamento che il bene ha subito nel tempo.

Per quanto concerne il regime Iva applicabile alle assegnazioni di beni immobili, occorre esaminare le regole dettate dall'art. 10, co. 1, nn. 8-*bis* e 8-*ter*, del D.P.R. n. 633/1972, in base al quale il regime di imponibilità o di esenzione discende dalla natura dell'immobile (abitativo o strumentale per natura, in dipendenza della classificazione catastale), nonché dalle caratteristiche soggettive (impresa costruttrice, di ripristino, altro) della società che procede all'assegnazione.

Se l'assegnazione è in regime di imponibilità, la società assegnante dovrà addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario (assegnatario), non rientrando l'operazione tra quelle per le quali la rivalsa è facoltativa ex art. 18/633.

Tutto ciò premesso, se l'assegnazione assume rilevanza ai fini Iva (sia in regime di esenzione che di imponibilità), la società assegnante dovrà emettere fattura elettronica via SdI, utilizzando il codice tipo documento TD01, all'interno del quale esporre, tra gli altri, i dati di riferimento (cognome, nome, codice fiscale o numero di partita IVA ecc.) del socio assegnatario.

Nel caso in cui il socio assegnatario sia un soggetto passivo di imposta e la società assegnante, al ricorrere delle condizioni richieste dai nn. 8-*bis* e 8-*ter* dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972, intenda applicare l'Iva per opzione, dovrà essere applicato il meccanismo del *reverse charge*.

La fattura emessa in formato elettronico dall'assegnante, senza addebito d'imposta, dovrà, dunque, esporre il codice natura operazione N6.4, al fine di essere integrata dal socio assegnatario con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, ed essere annotata, nei termini previsti, negli appositi registri IVA.

Nel caso, poi, di immobili (di qualunque natura) acquisiti dalla società

➔ senza addebito dell'Iva in via di rivalsa, ossia l'immobile è stato acquisito:

- da un privato;
- prima del 1973;
- da un'altra impresa che non ha applicato l'Iva (cedendo il bene in regime di esenzione).

➔ con completa indetraibilità dell'imposta,

la successiva assegnazione verrebbe equiparata al c.d. "autoconsumo esterno", non rientrante nell'ambito di applicazione dell'Iva, anche se sugli immobili sono stati effettuati interventi di manutenzione, riparazione o recupero¹⁵ per i quali, invece, l'imposta è stata assolta.

In merito, infine, all'eventuale assegnazione in regime di esenzione Iva, è da tenere in conto la necessità di effettuare la **rettifica della detrazione**, in riferimento all'Iva detratta al momento di

¹⁵ Proprio con riferimento a tali interventi, secondo la Ris. n. 194/E/2002, l'assegnazione fuori campo Iva deve ritenersi tale nel momento in cui essi non abbiano una consistenza tale da costituire un'autonoma unità immobiliare. Se ciò avviene, la parte di immobile "autonoma" deve essere assoggettata ad Iva all'atto dell'assegnazione.

acquisto del bene, secondo le modalità previste in via ordinaria dall'art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972, a condizione che l'assegnazione in oggetto avvenga nel corso del periodo di tutela fiscale, pari a dieci anni per i fabbricati.

La rettifica dovrà essere operata in un'unica soluzione, con riferimento a tanti decimi quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio (Circ. n. 26/E/2016).

Nell'ipotesi di assegnazioni di immobili acquistati presso soggetti privati (o prima del 1973), le quali sono effettuate fuori campo di applicazione dell'Iva, la rettifica dovrà essere operata con riferimento alla sola imposta assolta sugli eventuali interventi incrementativi (che non abbiano esaurito la loro utilità).

Da ultimo, quanto all'ipotesi di **trasformazione in società semplice**, per quanto riguarda l'Iva, esiste una sostanziale equivalenza tra la trasformazione e l'assegnazione agevolata.

In presenza, quindi, di immobili nel compendio della società che si trasforma, si realizza un fenomeno di destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa che, ai fini dell'Iva, comporta l'applicazione dell'imposta, se dovuta, nei medesimi modi già visti per l'assegnazione dei beni.

In modo analogo va rettificata la detrazione a norma dell'art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972, nei casi in cui ciò risulti obbligatorio.

1.6. Regime ai fini dell'imposta di registro e delle altre imposte indirette

L'art. 1, co. 104, della L. n. 197/2022 prevede un regime agevolato per le assegnazioni e le cessioni ai soci, anche con riferimento alle imposte indirette.

Le aliquote proporzionali di registro a cui sono eventualmente soggetti gli atti di assegnazione (o cessione) sono ridotte alla metà e, in tal caso, le imposte ipotecarie e catastali sono applicate in misura fissa.

Il descritto trattamento di favore non riguarda invece le trasformazioni agevolate in società semplici, poiché tali atti sono ordinariamente soggetti ad imposte indirette (registro, ipotecaria e catastale, laddove dovute) in misura fissa.

2. ESTROMISSIONE DEGLI IMMOBILI STRUMENTALI DA PARTE DELL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 1, CO. 106, DELLA L. N. 197/2022

EFFICACIA TEMPORALE:

ENTRO IL 31.05.2023

Con l'art. 1, co. 106, della L. n. 197/2022 sono state nuovamente riaperte le disposizioni agevolative per l'estromissione agevolata dei beni immobili strumentali dell'imprenditore individuale, fissando quale finestra temporale per l'estromissione il periodo 1.1.2023 - 31.5.2023.

La nuova disciplina richiama quella prevista dall'art. 1, co. 121, della L. n. 208/2015, prevedendo quindi un'imposizione sostitutiva dell'8% sulle plusvalenze che emergono a seguito dell'operazione.

2.1. Ambito soggettivo di applicazione

L'estromissione agevolata riguarda unicamente gli **imprenditori individuali**, a prescindere dal regime agevolato¹⁶.

Sono, quindi, esclusi:

- ☒ gli esercenti arti o professioni;
- ☒ le società (che possono, però, beneficiare dell'agevolazione "parallela" per l'assegnazione di beni, esaminata nel precedente paragrafo);
- ☒ gli enti non commerciali, anche se esercitano attività imprenditoriali.

Le indicazioni già fornite dall'A.d.E. con la Circ. n. 26/E/2016 consentono di ritenere che possono beneficiare delle agevolazioni gli imprenditori individuali che risultano in attività:

- sia alla data del **31.10.2022** (data alla quale gli immobili strumentali devono risultare posseduti dall'imprenditore);
- sia alla data dell'**1.1.2023** (data alla quale sono riferiti gli effetti dell'estromissione).

L'agevolazione non compete, invece, all'imprenditore individuale che, pur rivestendo tale qualifica alla data del 31.10.2022, abbia cessato la propria attività d'impresa prima dell'1.1.2023, in quanto in quel caso il presupposto per l'attribuzione del bene alla sfera patrimoniale privata si è già verificato.

La citata Circ. n. 26/E/2016 ha chiarito che non costituisce causa ostativa all'estromissione agevolata lo stato di liquidazione dell'impresa individuale (non frequente, ma comunque possibile).

Ciò, naturalmente, alla condizione che la liquidazione non si sia già conclusa, con conseguente cessazione dell'attività, alla data alla quale retroagiscono gli effetti dell'estromissione, attualmente fissata nell'1.1.2023.

¹⁶ Per i contribuenti in regime forfetario, o che transitano al regime forfetario dall'1.1.2023, l'agevolazione non riveste un interesse particolare, posto che già le regole di determinazione del reddito di tale regime sono tali per cui non rilevano, tra i proventi da assoggettare alle percentuali di redditività, le plusvalenze, per cui l'estromissione avviene già "fisiologicamente" senza imposizione diretta, senza alcuna necessità di ricorrere a norme agevolative

L'agevolazione non compete, altresì, allorché l'imprenditore individuale abbia concesso l'unica azienda in affitto o in usufrutto prima della data a cui retroagiscono gli effetti dell'estromissione, oggi fissata nell'1.1.2023.

Infatti, per la durata dell'affitto o usufrutto dell'unica azienda, l'affittante non riveste la qualifica di imprenditore, come si desume dall'art. 67 co. 1 lett. h) del TUIR.

Da analoghi chiarimenti contenuti nella Circ. n. 26/E/2016 si evince che:

- l'estromissione può essere effettuata dall'erede dell'imprenditore deceduto successivamente al 31.10.2022, a condizione che l'erede abbia proseguito l'attività del *de cuius* in forma individuale;
- analoga facoltà è concessa al donatario dell'azienda che abbia proseguito l'attività imprenditoriale del donante.

2.2. Ambito oggettivo di applicazione

L'estromissione agevolata può indistintamente riguardare

→ gli **immobili strumentali per natura**¹⁷ e

→ gli **immobili strumentali per destinazione**¹⁸.

Ai sensi dell'art. 65, co. 1, del TUIR, gli immobili strumentali, di cui all'art. 43 co. 2 del TUIR (per destinazione o per natura), si considerano relativi all'impresa individuale solo se indicati:

- ☒ nell'inventario redatto ai sensi dell'art. 2217 c.c., ovvero
- ☒ per le imprese in contabilità semplificata, nel registro dei beni ammortizzabili, o nel registro IVA acquisti (secondo le modalità di cui all'art. 13 del D.P.R. n. 435/2001 e dell'art. 2, co. 1, del D.P.R. n. 695/1996).

Come rilevato nella Circ. n. 26/E/2016, tuttavia, prima delle modifiche apportate dalla L. n. 413/1991, gli immobili strumentali per destinazione erano considerati relativi all'impresa anche se non iscritti nell'inventario (mentre gli immobili strumentali per natura erano considerati relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario). Pertanto,

¹⁷ Ai sensi del secondo periodo dell'art. 43 co. 2 del TUIR, si considerano strumentali anche gli immobili che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, ancorché non utilizzati ovvero dati in locazione o comodato. Si tratta della strumentalità c.d. "per natura".

Si considerano strumentali per natura i fabbricati:

- censiti in catasto nelle categorie dei gruppi B, C, D, E, ovvero nella categoria A/10, a condizione che la destinazione ad ufficio o studio privato risulti dal titolo edilizio, anche in sanatoria;
- che non risultino utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività d'impresa, ma siano concessi a terzi in locazione o in comodato, ovvero siano inutilizzati.

¹⁸ Si considerano immobili strumentali per destinazione i terreni e i fabbricati utilizzati in modo esclusivo per l'esercizio dell'impresa da parte del possessore. Accertato l'utilizzo esclusivo per l'esercizio dell'impresa, al fine di individuare gli immobili strumentali per destinazione la categoria catastale di appartenenza non assume alcuna rilevanza. Ad esempio, la strumentalità per destinazione è configurabile con riferimento all'unità immobiliare destinata ad ufficio amministrativo e/o commerciale, che non risulti accatastata nella categoria A/10 (nel qual caso si configura anche la strumentalità per natura), bensì in una delle categorie che contraddistinguono le unità immobiliari abitative (es. A/2). Parimenti, la R.M. 4.2.82 n. 9/885 ha chiarito che l'unità immobiliare abitativa (abitazione del custode) annessa ad un opificio industriale è un immobile strumentale e, in quanto tale, va soggetta ad ammortamento.

Come rilevato nell'ambito della prassi in materia di assegnazione agevolata di beni ai soci, la Corte di Cassazione ha avuto modo di precisare che rientrano nella categoria degli immobili strumentali per destinazione quelli che *"abbiano come unica destinazione quella di essere direttamente impiegati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali sì da non essere idonei a produrre un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale in cui sono inseriti"* (Cass. 5.6.91 n. 6378). In tale ottica, la locazione a terzi del bene immobile ne esclude la strumentalità per destinazione, in quanto non consente di configurare l'utilizzo in via esclusiva per l'esercizio dell'impresa.

- 1) gli immobili strumentali per destinazione possono essere estromessi in regime agevolato:
 - se acquisiti prima dell’1.1.1992 (data di entrata in vigore della L. n. 413/1991), a prescindere dalla loro iscrizione nell’inventario;
 - se acquisiti a partire dall’1.1.1992, soltanto se iscritti nell’inventario;
- 2) gli immobili strumentali per natura possono essere estromessi in regime agevolato solo se iscritti nell’inventario, a prescindere dal fatto che essi siano stati acquisiti prima dell’1.1.1992 o a partire da tale data.

Non possono, invece, essere estromessi in modo agevolato né gli immobili “merce”, né gli immobili che, pur se appartenenti all’impresa, non sono strumentali.

Come chiarito dall’A.d.E. non rientrano tra i beni agevolabili gli immobili di civile abitazione (classati nelle categorie del gruppo A, fatta eccezione per la categoria A/10) utilizzati promiscuamente per l’esercizio dell’impresa e per le esigenze personali o familiari dell’imprenditore.

Vi è poi un requisito temporale riguardante i fabbricati estromettibili: devono essere

- posseduti al 31.10.2022 e che a tale data presentano il requisito della strumentalità;
- posseduti anche alla data dell’1.1.2023.

Se tra le due date l’immobile strumentale viene a qualsiasi titolo concesso in uso a terzi, non viene meno l’agevolazione.

L’agevolazione non spetta con riferimento agli immobili posseduti in forza di contratti di leasing (Ris. n. 188/E/2008), in quanto essa ne presuppone il possesso in forza della proprietà o di altro diritto reale. Nell’attuale contesto, pertanto, i benefici spettano solo se l’immobile è stato riscattato entro il 31.10.2022.

2.3. Imposta sostitutiva

L’imposta sostitutiva dell’**8%** si applica ad una base imponibile pari alla differenza tra il valore normale dell’immobile all’atto dell’estromissione e il suo costo fiscalmente riconosciuto.

È però possibile adottare, in luogo del valore normale dell’immobile, il suo valore catastale.

Il costo fiscalmente riconosciuto dell’immobile va determinato assumendo il valore iscritto nel libro degli inventari o nel registro dei beni ammortizzabili, al netto delle quote di ammortamento fiscalmente dedotte fino al 2022

Valgono in proposito le considerazioni già espresse al paragrafo precedente.

2.4. L’estromissione

Ai sensi dell’art. 1, co. 106, della L. n. 197/2022, le estromissioni devono essere effettuate entro il **31.5.2023**, ma i relativi effetti retroagiscono all’1.1.2023.

Perché l’operazione abbia luogo, non è necessario porre in essere adempimenti particolari: come chiarito dall’A.d.E., l’opzione avviene per semplice **comportamento concludente**.

Al riguardo, rileva l’effettuazione concreta di comportamenti che presuppongono la volontà di escludere gli immobili strumentali dal patrimonio dell’impresa, quali tipicamente l’espletamento degli adempimenti legati alla contabilizzazione dell’estromissione:

- ✓ sul libro giornale, nel caso di impresa in contabilità ordinaria;
- ✓ sul registro dei beni ammortizzabili, nel caso di impresa in contabilità semplificata, ovvero
- ✓ sul registro che tiene luogo di quest'ultimo, per coloro che beneficiano di semplificazioni contabili.

In tema di perfezionamento dell'opzione, la Circ. n. 26/E/2016 ha confermato l'orientamento della precedente Ris. n. 82/2009, nella quale si precisava che l'opzione, pur se effettuata mediante comportamento concludente, di fatto si perfeziona con **l'indicazione dell'operazione nell'apposito prospetto della dichiarazione dei redditi** (per le estromissioni perfezionate entro il 31.5.2023, il prospetto - normalmente collocato nel quadro RQ - verrà presumibilmente compilato nel modello REDDITI 2024). Secondo la stessa circolare, l'eventuale inadempimento non sarebbe ravvedibile, trattandosi non di un errore, bensì di un "ripensamento"; sarebbe invece possibile sanare l'omissione entro i 90 giorni successivi al termine previsto per la presentazione della dichiarazione.

Da quanto sopra evidenziato consegue che l'eventuale omesso, insufficiente o ritardato versamento dell'imposta sostitutiva conduce all'iscrizione a ruolo dell'imposta (o della differenza non versata), fatta salva la possibilità di regolarizzare la violazione con il ravvedimento.

Queste violazioni non possono, però, mai fare venire meno gli effetti dell'estromissione agevolata.

Per effetto dell'estromissione, il regime fiscale degli immobili diviene quello tipico dei soggetti non imprenditori, sia per quanto riguarda le imposte dirette che per quelle indirette, a far data dall'1.1.2023.

Siccome l'opzione può essere esercitata in qualsiasi momento tra l'1.1.2023 e il 31.5.2023, è possibile che, per i fabbricati locati, nei primi mesi dell'anno la persona fatturi i canoni in qualità di imprenditore.

Posto, però, che gli effetti retroagiscono all'1.1.2023, è necessario rettificare tali comportamenti, ripristinando la situazione che si sarebbe verificata se, dall'1.1.2023, la persona avesse percepito i canoni in qualità di "privato".

Se l'immobile è posseduto dall'imprenditore da almeno 5 anni e questo, una volta estromesso, viene ceduto dalla persona in qualità di "privato" non imprenditore, la cessione non origina plusvalenze imponibili.

Il periodo di possesso dell'immobile in regime d'impresa e quello, successivo, che parte dalla data dell'estromissione si cumulano, infatti, ai fini della verifica del possesso quinquennale previsto dall'art. 67 del TUIR.

3. NUOVE SOGLIE PER IL REGIME FORFETTARIO E FLAT TAX INCREMENTALE

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 1, CO. 54-57, DELLA L. N. 197/2022

EFFICACIA TEMPORALE:

DALL'1.01.2023

3.1. Nuove soglie per il regime forfetario

La L. n. 197/2022 introduce delle modifiche al regime forfetario, di cui all'art. 1 commi 54-89 della L. n. 190/2014, riguardanti:

- l'incremento da € 65.000 a **€ 85.000 del limite di ricavi e compensi** per l'accesso e la permanenza nel medesimo;
- la **fuoriuscita automatica e immediata** dal regime nel solo caso in cui, in corso d'anno, i ricavi o i compensi percepiti superino 100.000 euro.

Tali interventi entrano in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2023.

Pertanto, per verificare l'accesso o la permanenza nel regime per il 2023 (fermi gli altri requisiti) occorre tener conto del nuovo valore di € 85.000, da verificare con riferimento all'anno precedente (2022), computando i **ricavi e i compensi** secondo il criterio di cassa, con la sola eccezione degli imprenditori in regime di contabilità ordinaria nel 2022, i quali seguono il principio di competenza.

Va evidenziato che la Legge di Bilancio non incide sull'ulteriore requisito d'accesso relativo alle spese per lavoro (sostenibili nell'anno precedente per un importo complessivo lordo non superiore a 20.000 euro) e sulle condizioni ostative (o di esclusione) elencate al comma 57 dell'art. 1 della L. 190/2014.

Nell'ambito del regime forfetario, poi, va ricordato che la perdita di uno dei requisiti d'accesso, oppure la verifica di una condizione ostativa, ha sempre determinato la **fuoriuscita** dal regime dall'anno successivo a quello in cui si verifica l'evento (art. 1 comma 71 della L. 190/2014). Garantendo la permanenza nel regime per l'anno in cui vengono meno le condizioni per il suo utilizzo e in assenza di ulteriori specificazioni, fino al 2022, la disposizione si prestava a essere utilizzata per convogliare ad arte cospicui ricavi e compensi nell'ultimo anno di applicazione regime, così da poter usufruire ancora della tassazione agevolata del 15% o del 5%.

Al fine di arginare tale fenomeno, la legge di bilancio introduce un ulteriore periodo alla norma, prevedendo la cessazione del regime dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti superano 100.000 euro. Pertanto, dal 2023:

- ➔ se sono percepiti ricavi e compensi tra 85.000,01 e 100.000 euro, la fuoriuscita si verifica dall'anno successivo;
- ➔ se sono percepiti ricavi e compensi da 100.000,01 euro in su, la fuoriuscita è immediata nell'anno in corso.

In quest'ultimo caso, ai fini delle imposte dirette, il reddito dell'intero anno è determinato con le modalità ordinarie con applicazione di IRPEF e relative addizionali e, ai fini IVA, è dovuta l'imposta a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite.

La possibilità di applicare l'imposta sostitutiva al 15% in luogo delle aliquote progressive IRPEF e delle relative addizionali, regionale e comunale, per livelli di ricavi e compensi fino a € 85.000 consente di maturare un risparmio fiscale significativo per imprenditori individuali e lavoratori autonomi, come emerge dalle esemplificazioni che seguono²⁰.

Tuttavia, l'effettiva convenienza in termini fiscali va verificata caso per caso, potendo la stessa subire sensibili variazioni in relazione ai seguenti aspetti:

- ✓ tipologia di attività svolta, dalla quale dipende l'applicazione del coefficiente di redditività (variabile dal 40% all'86%);
- ✓ incidenza dei costi reali inerenti rispetto alla quota forfettizzata;
- ✓ possibilità di fruire di deduzioni dal reddito complessivo IRPEF e/o di detrazioni d'imposta (a seguito delle modifiche operative dal 2022, non sono più operative le detrazioni IRPEF di cui all'art. 13 co. 5 del TUIR per i redditi di lavoro autonomo e dell'impresa minore qualora il reddito complessivo sia superiore a 50.000,00 euro e la detrazione per figli a carico opera in misura limitata a seguito dell'applicazione a regime dell'assegno unico);
- ✓ possibilità di fruire della riduzione al 5% dell'aliquota d'imposta sostitutiva nei primi 5 anni di attività;
- ✓ risparmi contributivi INPS per gli imprenditori in applicazione della riduzione di cui all'art. 1 co. 76 ss. della L. 190/2014;
- ✓ la semplificazione degli adempimenti fiscali previsti dal regime conseguenti all'esclusione dall'IVA, l'esonero dalla tenuta delle scritture contabili, l'esclusione dagli indici sintetici di affidabilità fiscale.

3.2. Flat tax incrementale

L'art. 1, co. 55 – 57, della L. n. 197/2022 istituisce un'imposta fissa, sostitutiva di IRPEF e relative addizionali, sulla quota di reddito d'impresa o di lavoro autonomo maturato nel 2023 in eccedenza rispetto al più elevato tra quelli del triennio precedente (c.d. "*flat tax incrementale*").

L'imposta sostitutiva è operativa limitatamente all'anno 2023, nell'ambito del modello REDDITI PF 2024.

3.2.1. Ambito soggettivo di applicazione

La misura interessa "*i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, diversi da quelli che applicano il regime forfetario*" di cui alla L. 190/2014.

Stante la formulazione normativa, sono interessati dalla misura

- gli imprenditori e
- i lavoratori autonomi, esercenti attività economiche in forma individuale, con esclusione dei soci di società di persone e di associazioni professionali.

Sotto il profilo soggettivo, quindi, il bacino di potenziali fruitori dell'imposta risulterebbe analogo a quello del regime forfetario, fermo restando che la fruizione di tale regime preclude l'accesso all'agevolazione.

L'imposizione agevolata è condizionata al fatto che la persona fisica non applichi il regime forfetario sul reddito d'impresa e di lavoro autonomo per il periodo d'imposta 2023. A tal fine, è irrilevante il motivo per cui tale regime non sia stato applicato (es. per scelta di convenienza fiscale, oppure per la mancanza delle necessarie condizioni).

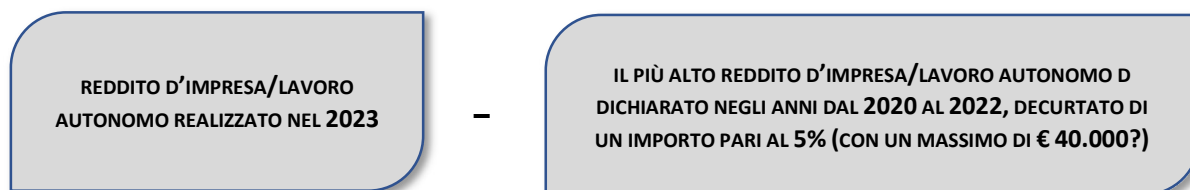
Fermo il dato per cui non dev'essere applicato il regime forfetario ex L. 190/2014, non constano ulteriori limitazioni all'applicazione della norma. Pertanto, la misura è fruibile a prescindere:

- 1) dal regime contabile e fiscale applicato (al netto del regime forfetario) e dalle modalità di determinazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo;
- 2) dall'ammontare di reddito prodotto (fermo l'importo massimo agevolabile di 40.000,00 euro).

3.2.2. Base imponibile dell'imposta sostitutiva

L'applicazione della tassazione agevolata presuppone il conseguimento per il periodo d'imposta 2023 di un reddito (d'impresa o di lavoro autonomo) più elevato rispetto ai medesimi redditi dichiarati nel triennio precedente.

La base imponibile dell'imposta sostitutiva è determinata come segue



La base imponibile dell'imposta sostitutiva è determinata con riguardo al "reddito d'impresa e di lavoro autonomo" della persona fisica.

La formulazione legislativa sembrerebbe prediligere la tipologia reddituale e il suo ammontare, piuttosto che l'attività individuale da cui il reddito deriva: se tale impostazione troverà conferma in sede interpretativa, la misura risulterebbe applicabile anche quando il reddito relativo al 2023 derivi da un'attività diversa - eventualmente anche sotto il profilo del reddito che genera - da quella svolta nel triennio precedente o in uno o più anni precedenti (per effetto, ad esempio, del mutamento del codice attività o della struttura organizzativa, della chiusura e successiva apertura della partita IVA).

Potrebbe essere il caso, ad esempio, della persona fisica che, fino al 2022, ha svolto attività di consulenza produttiva di reddito di lavoro autonomo e che, dal 2023, esercita la medesima attività con un'organizzazione in forma d'impresa tale da determinare un mutamento dell'inquadramento reddituale.

Ai fini del raffronto richiesto dalla norma, dovrebbero essere presi in considerazione i redditi risultanti dai quadri RF (contabilità ordinaria impresa), RG (contabilità semplificata impresa) e RE (lavoro autonomo) dei modelli REDDITI PF delle diverse annualità.

Non dovrebbero essere considerati i redditi aventi la medesima natura (d'impresa o di lavoro autonomo) dichiarati nel quadro RH della dichiarazione, atteso che non si tratta di redditi derivanti da attività economiche individualmente svolte dalla persona fisica, ma imputati per trasparenza.

La norma non disciplina l'ipotesi del soggetto multiattività. Fatti salvi prossimi chiarimenti ufficiali, per la determinazione dell'incremento reddituale, sembrerebbe doversi procedere alla sommatoria dei redditi interessati.

Quanto all'individuazione del triennio di riferimento, per la determinazione dell'incremento reddituale, occorre prendere in esame il reddito d'impresa e di lavoro autonomo più elevato relativo ai periodi 2020, 2021 e 2022 e raffrontarlo con quello relativo al periodo d'imposta 2023.

Non emerge in modo esplicito dalla formulazione legislativa se la condizione di non aver applicato il regime forfetario riguardi solo l'anno 2023, oppure anche il triennio precedente. Fatti salvi prossimi chiarimenti ufficiali, tuttavia, tale ultima conclusione sembra preferibile in quanto evita il potenziale cumulo di benefici da parte del medesimo soggetto.

Un aspetto dubbio interessa, invece, quei soggetti che hanno iniziato l'attività dopo il 2020, i quali potrebbero risultare impossibilitati a fruire della tassazione agevolata, non avendo a disposizione una base triennale di valutazione. In assenza di indicazioni normative utili al riguardo, la possibilità di considerare un numero di periodi d'imposta inferiore al triennio precedente potrebbe essere ammessa in via interpretativa dall'Agenzia delle Entrate.

Un ulteriore profilo da evidenziare riguarda le vicende che possono interessare i redditi presi in considerazione per il calcolo dell'incremento reddituale. Ove il loro ammontare dovesse mutare in conseguenza di dichiarazioni integrative del contribuente o rettifiche da parte degli uffici, ciò potrebbe riverberare i propri effetti anche sull'imposizione sostitutiva.

La base imponibile dell'imposta sostitutiva non può comunque superare l'ammontare di € 40.000. La quota di incremento eccedente tale importo resta soggetta ad IRPEF e relative addizionali secondo i criteri ordinari (Relazione illustrativa).

La base imponibile dell'imposta sostitutiva deve essere decurtata di un importo pari al **5%** del maggiore dei redditi del triennio. Si tratta di una franchigia - come definita dalla Relazione illustrativa al DD.L. di bilancio - che resta assoggettata ad IRPEF.

In base alla formulazione legislativa, non appare di immediata comprensione se, in caso di incremento reddituale superiore a 40.000,00 euro, la franchigia vada sottratta:

- I. alla differenza tra il reddito 2023 e il maggiore dei redditi del triennio precedente, la quale dovrà successivamente essere riportata, se del caso, entro il limite di 40.000,00 euro, oppure
- II. alla predetta differenza già ridotta entro il limite di 40.000,00 euro.

Quest'aspetto risulta di particolare rilevanza in quanto incide sulla determinazione della base imponibile su cui applicare l'aliquota del 15%.

ESEMPIO

Un professionista ha realizzato i seguenti redditi di lavoro autonomo:

→ nel 2020, € 70.000;

→ nel 2021, € 80.000;

→ nel 2022, € **90.000**;

→ nel 2023 € 150.000.

La differenza tra il reddito 2023 e quello più elevato dichiarato nel triennio precedente è pari a € 60.000 euro. La franchigia del 5%, calcolata sul reddito più elevato del triennio precedente, ammonta a 4.500 euro ($90.000 \times 5\%$).

In base alla prima delle soluzioni proposte, occorrerebbe sottrarre all'incremento reddituale la franchigia ($60.000 - 4.500 = 55.500$); verificato il superamento del limite agevolabile, l'imposta sostitutiva dovrebbe essere computata sulla base imponibile di 40.000 ($40.000 \times 15\% = 6.000$).

In base alla seconda delle soluzioni proposte, invece, occorrerebbe riportare immediatamente l'incremento reddituale entro la soglia dei 40.000, quindi sottrarre a tale importo la franchigia ($40.000 - 4.500 = 35.500$) e applicare sul risultato l'imposta sostitutiva ($35.500 \times 15\% = 5.325$). Adottando tale ultima delle soluzioni proposte, la base imponibile della sostitutiva sarebbe sempre inferiore a 40.000,00 euro. Tale lettura non pare in linea con la norma che, nel definire la soglia massima agevolabile, fa riferimento alla "base imponibile" e non all'incremento reddituale.

La quota di reddito assoggettata ad imposta sostitutiva rileva ai fini della definizione del requisito reddituale per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria (art. 1, co. 56, della L. n. 197/2022).

In forza della disposizione, ad esempio, il reddito incrementale assoggettato ad imposizione sostitutiva è considerato ai fini della spettanza e della determinazione della detrazione IRPEF di cui all'art. 13 co. 5 del TUIR (in ogni caso, tale detrazione non spetta ai contribuenti titolari di un reddito complessivo superiore a 50.000,00 euro).

3.2.3. Aliquota d'imposta

Al ricorrere delle condizioni sopra indicate, l'imposta sostitutiva di IRPEF e relative addizionali, pari al **15%**, è applicata facoltativamente in luogo delle aliquote per scaglioni di reddito di cui all'art. 11 del TUIR.

L'applicazione della presente imposta sostitutiva è irrilevante sotto il profilo degli acconti d'imposta (IRPEF e addizionali) per il periodo d'imposta 2024. A tali fini, ipotizzando l'adozione del metodo di computo storico degli acconti, deve assumersi quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata non applicando la disposizione agevolativa (art. 1, co. 57, della L. n. 197/2022).

4. NUOVA DISCIPLINA DEGLI ERRORI CONTABILI

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 8 DEL D.L. N. 73/2022 MODIF. DALL'ART. 1, CO. 273, DELLA L. N. 197/2022.

EFFICACIA TEMPORALE:

DAL PERIODO D'IMPOSTA IN CORSO AL 22.6.2022

Il D.L. 21.6.2022 n. 73 (conv. L. n. 122/2022) (c.d. D.L. "Semplificazioni fiscali") ha semplificato, con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 22.6.2022, le modalità attraverso le quali occorre procedere alla correzione degli errori contabili, prevedendo la rilevanza fiscale dei relativi componenti di reddito nel periodo di imputazione in bilancio.

Tale norma, tuttavia, è stata modificata prima dalla legge di conversione e successivamente dall'art. 1, co. 273, della L. n. 197/2022, che ha limitato la portata semplificatoria della norma originaria, a dimostrazione che la materia è piuttosto delicata per il legislatore e per le casse erariali.

4.1. Le modifiche recate dal "D.L. Semplificazioni"

4.1.1. Estensione del principio di derivazione rafforzata

L'art. 8, co. 1., lett. a), del D.L. n. 73/2022 convertito, ha stabilito che, con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 22 giugno 2022, il principio di derivazione rafforzata si applichi, oltre che

- ai "soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali" IAS/IFRS, anche
- ai soggetti che redigono il bilancio in base agli OIC, "diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile che non hanno optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria",

rimanendone, conseguentemente, escluse le micro imprese che adottano le semplificazioni per esse previste.

Come evidenziato dalla Relazione tecnica al D.L. n. 73/2022, "la misura si rivolge a una serie di soggetti di piccola dimensione, che allo stesso tempo però redigono il bilancio non nella forma semplificata bensì in quella ordinaria, solitamente utilizzata da soggetti di maggiori dimensioni e maggiormente strutturati. Si ritiene che la platea potenziale dovrebbe essere rappresentata dalle Holding di alcuni gruppi imprenditoriali, le quali per definizione non svolgono attività operative".

La Relazione illustrativa al D.L. n. 73/2022 ha, invece, sottolineato come la modifica in esame consenta alle imprese interessate "una più agevole determinazione dell'imponibile fiscale".

Sulla base della formulazione letterale della norma, sembrano restare escluse dalla derivazione rafforzata, però, le micro imprese che scelgono di redigere il bilancio in forma abbreviata.

La dottrina più autorevole ha puntualmente segnalato l'evidente distonia della norma rispetto alla sua *ratio* semplificativa, motivi di buon senso e garanzie di equità di trattamento dovrebbero portare a privilegiare una interpretazione "ampia" della nuova disposizione, nel senso di prevedere l'accesso al richiamato principio di derivazione rafforzata anche quando la scelta opzionale della micro impresa cade sul bilancio in forma abbreviata (e non su quello in forma ordinaria). La norma, poi, non ha nemmeno disciplinato le regole da adottare in caso di passaggio

dal regime di derivazione giuridico-formale a quello di derivazione rafforzata per effetto delle disposizioni in esame¹⁹.

Il Legislatore che ha convertito il decreto, però, si è mostrato sordo a tali segnalazioni, lasciando tutto com'è.

Che l'interpretazione più restrittiva sia purtroppo quella corretta, ci è stato detto dalle prime bozze dei modelli dichiarativi relativi al periodo di imposta 2022: per quanto concerne il modello delle società di capitali, le istruzioni precisano che in base all'art. 83 del TUIR tanto per i soggetti las quanto per quelli Oic, ad esclusione delle microimprese che non abbiano optato per la redazione del bilancio ordinario, vale la derivazione rafforzata, per cui anche ai fini fiscali fanno fede i criteri seguiti in base ai principi contabili. Tale contabilizzazione vale ai fini fiscali anche nel caso in cui determinate poste siano state contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili.

Le istruzioni chiariscono che tale disposizione non si applica ai componenti negativi afferenti a periodi fiscali chiusi, per i quali non è presentabile la dichiarazione integrativa.

4.1.2. La prima procedura di regolarizzazione degli errori contabili.

L'art. 8, co. 1, lett. b), del D.L. n. 73/2022 ha modificato l'art. 83, co. 1, del TUIR, stabilendo che, con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 22 giugno 2022, i criteri di imputazione temporale previsti dai principi contabili (che, in forza del principio di derivazione rafforzata, assumono rilevanza fiscale, congiuntamente ai criteri di qualificazione e classificazione), ***“valgono ai fini fiscali anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili”***. Tale disposizione non si applicava, però, ai componenti negativi di reddito per cui era scaduto il termine per presentare la dichiarazione integrativa.

Ai sensi del successivo comma 1-*bis*, analoga disposizione operava ai fini IRAP.

Il D.L. n. 73/2022 ha determinato, dunque, una rilevante semplificazione, in quanto riconosceva la rilevanza fiscale dei componenti di reddito imputati in bilancio (a Conto economico o a Stato patrimoniale, a seconda dei casi) nell'esercizio in cui viene operata la correzione, senza che fosse, invece, necessaria la presentazione della dichiarazione integrativa con riferimento al periodo d'imposta in cui è stato commesso l'errore.

Tali disposizioni, però, non avevano, comunque, applicazione generalizzata: l'interpretazione sistematica della norma induceva, infatti, a ritenere che la semplificazione fosse riferibile ai soli soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.

Per i soggetti che non adottano tale principio, rimanevano, invece, valide le modalità di correzione degli errori finora adottate, che sono conseguenza della prassi dell'Agenzia delle Entrate (in specie della Circ. n. 31/2013), nonché delle disposizioni introdotte dal D.L. n. 193/2016 e ss.mm. in riferimento alle dichiarazioni integrative.

Ne derivava, per tali soggetti,

¹⁹ Per le micro imprese che abbiano già optato per la redazione del bilancio in forma ordinaria prima del 2022, il passaggio al regime di derivazione rafforzata dovrebbe comunque essere gestito in neutralità.

In tal senso, depone l'art. 3 del D.M. n. 48/2009 (cui rinvia l'art. 2 del D.M. 3 agosto 2017 per le imprese OIC), secondo cui l'adozione del principio di derivazione rafforzata non può comportare, nei confronti della medesima impresa che se ne avvale, fenomeni di tassazione anomala (doppia o nessuna tassazione/deduzione).

- il mancato riconoscimento fiscale dei componenti di reddito rilevati a seguito della correzione di errori contabili nel periodo d'imposta in cui veniva corretto l'errore e
- la necessità di presentare (per recuperare la deduzione del costo o assoggettare a tassazione il ricavo) la dichiarazione integrativa con riferimento al periodo d'imposta in cui è stata omessa l'imputazione, sempre che, ovviamente, i relativi termini non fossero ancora scaduti.

4.2. Le modifiche recate dalla Legge di Bilancio 2023

L'art. 1, co. 273, della L. n. 197/2022 interviene nuovamente sulla disposizione in esame e, in particolare, sul suo ambito soggettivo di applicazione.

Nel dettaglio, viene nuovamente modificato il testo dell'art. 83 del TUIR, per precisare che la semplificazione, fermo quanto detto più sopra e *“sussistendo gli altri presupposti, opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti”*.

La modifica si applica (in perfetta coincidenza con la decorrenza delle disposizioni originariamente contenute nel decreto legge) a partire dal periodo di imposta in corso al 22 giugno 2022.

La Relazione tecnica precisa, al riguardo, che il disegno di legge interviene *“limitando l'ambito soggettivo a coloro che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti. In particolare, ... non sarà più necessario presentare una dichiarazione integrativa per attribuire valenza fiscale alla correzione degli errori qualora il bilancio sia stato sottoposto a revisione”*.

La *ratio* dell'intervento sembra piuttosto intuibile dalle considerazioni formulate da Assonime nella circolare n. 31 del 18.12.2022: in particolare, l'Associazione ha sottolineato come il D.L. n. 73/2022 intenda venire incontro alle esigenze di semplificazione delle medie e grandi imprese che intrattengono rapporti con numerosi clienti e fornitori.

Tali soggetti, sempre più spesso- obbligati a *“procedere ad un fast closing delle scritture contabili di periodo”*, riscontrano *“notevole difficoltà nel realizzare una ricognizione puntuale delle risultanze dei rapporti commerciali in corso a fine esercizio, inducendo spesso ad errori nell'individuazione dell'an e del quantum dei ricavi e dei costi relativi (...), con la conseguenza di dover procedere, per regolarizzare la posizione fiscale, a continue dichiarazioni integrative, nonostante ... questi errori vengano sistematicamente corretti nell'esercizio successivo (o in quelli susseguenti)”* e spesso siano di importo poco rilevante.

Per contro, la disciplina in esame si potrebbe prestare ad arbitraggi, soprattutto, ad avviso dell'Associazione, a opera delle *“imprese di minori dimensioni che non hanno il controllo legale dei conti e, dunque, non sono sottoposte ad un sistema di controllo degli errori e della loro corretta e tempestiva correzione”*.

5. NOVITÀ A PRESIDIO E CONTRASTO IN MATERIA DI VIOLAZIONI IVA

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 1, CO. 148-151, DELLA L. N. 197/2022

EFFICACIA TEMPORALE:

DECORSI I 60 GG DAI PROVVEDIMENTI ATTUATIVI

5.1. Apertura della partita Iva: le nuove regole

Con la Legge di Bilancio 2023, sono state introdotte alcune disposizioni nell'art. 35, co. 15-bis.1, del D.P.R. n. 633/1972 per il rafforzamento dei controlli conseguenti all'**attribuzione del numero di partita IVA** agli esercenti attività d'impresa, arte o professione.

Per la piena efficacia della nuova disciplina, tuttavia, sarà necessaria l'emanazione di uno o più provvedimenti attuativi (con il conseguente decorso del termine dei 60 giorni, di cui all'art. 3, co. 2, della L. n. 212/2000).

5.1.1. Analisi del rischio-contribuente

Le disposizioni in commento attribuiscono all'Agenzia delle Entrate il compito di effettuare specifiche **analisi del rischio connesso al rilascio di nuove partite IVA**, a esito delle quali l'Ufficio può invitare il contribuente a comparire.

Secondo la Relazione illustrativa al DD.L. di bilancio, i controlli²⁰ saranno indirizzati verso i soggetti che potrebbero essere intenzionati a realizzare frodi fiscali, *“perpetrate spesso attraverso la costituzione di ditte individuali o società di capitali a responsabilità limitata semplificata, caratterizzate da brevi periodi di operatività, finalizzate alla violazione di obblighi fiscali e contributivi, sottraendosi ad ogni attività di riscossione”*.

Come detto, a seconda dell'esito delle verifiche operate, l'Amministrazione finanziaria può invitare il contribuente a presentarsi presso gli Uffici per esibire le proprie scritture contabili, obbligatorie:

- per le imprese commerciali e le società, ai sensi dell'art. 14 del D.P.R. n. 600/1973;
- per gli esercenti arti e professioni ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 600/1973.

In tal modo, si andrebbe a verificare il possesso della soggettività passiva IVA ex artt. 4 e 5 del D.P.R. n. 633/1972 e il regolare esercizio dell'attività d'impresa, arte o professione.

Presentando all'Ufficio “documentazione idonea”, il soggetto invitato a comparire può attestare l'assenza dei profili di rischio che gli erano stati contestati.

Nel caso di mancata comparizione “di persona” del contribuente ovvero di esito negativo dei riscontri operati sui documenti eventualmente esibiti, l'Ufficio emana un provvedimento di cessazione della partita IVA e contestualmente irroga una sanzione pari a 3.000 euro, ai sensi del nuovo comma 7-*quater* dell'art. 11 del D.Lgs. n. 471/1997, senza possibilità di applicare il beneficio del c.d. “cumulo giuridico”.

Nel corso dell'iter parlamentare del DD.L. di bilancio è stata fortunatamente espunta la disposizione (originariamente prevista nel testo approvato dal Consiglio dei Ministri) in base alla

²⁰ A tal fine, la misura si coniuga con quanto previsto dall'art. 1, co. 256 della L. n. 197/2022, originariamente rubricata “Potenziamento dell'Amministrazione finanziaria”, per effetto della quale l'Agenzia delle Entrate è autorizzata a compiere nuove assunzioni negli anni 2023 e 2024.

quale, per la suddetta sanzione, contestuale al provvedimento di cessazione, veniva stabilita la responsabilità in solido dell'intermediario che, per conto del contribuente, avesse trasmesso il modello di richiesta di apertura della partita IVA.

La partita IVA può essere nuovamente richiesta dal medesimo soggetto, ma la riapertura è condizionata al previo rilascio di una polizza fideiussoria o di una fideiussione bancaria che abbia la durata di tre anni e che sia di importo non inferiore a 50.000 euro (salvo il caso in cui siano state commesse violazioni fiscali di importo superiore a 50.000 euro).

Il provvedimento di cessazione di cui al comma 15-*bis*.1 dell'art. 35 in esame possiede tratti di analogia con il provvedimento che l'Agenzia delle Entrate può emanare per effetto del precedente comma 15-*bis*.

Tale fattispecie, diversamente da quella di più recente introduzione, contempla riscontri automatizzati per individuare gli elementi di rischio connessi al rilascio della partita IVA, nonché la possibilità di effettuare accessi nel luogo di esercizio dell'attività, al fine di verificare che i dati forniti dal richiedente siano "completi ed esatti".

Il Provv. Agenzia delle Entrate n. 110418/2017 aveva, quindi, individuato i criteri di valutazione del rischio e le modalità per i controlli in argomento.

La valutazione del rischio, nella fattispecie, è prioritariamente, orientata su elementi riferiti:

- al titolare della ditta individuale o al rappresentante legale, agli amministratori e ai soci della persona giuridica titolare della partita IVA;
- alla tipologia e alle modalità di svolgimento dell'attività operativa, finanziaria, gestionale;
- alla posizione fiscale del soggetto titolare della partita IVA (in particolare per violazioni nell'adempimento degli obblighi di versamento o dichiarativi);
- a collegamenti con soggetti coinvolti, anche indirettamente, in fenomeni evasivi o fraudolenti.

Sul piano operativo, ai controlli formali, si affiancano controlli sostanziali volti a verificare la corrispondenza del titolare della partita IVA con i concreti "utilizzatori", dell'attività dichiarata con quella effettiva e della sede di esercizio dichiarata con quella reale.

5.2. Comunicazione delle cessioni di beni per il tramite di piattaforme digitali

L'art. 1, co. 151, della L. n. 197/2022 introduce un nuovo obbligo comunicativo per i soggetti passivi IVA gestori di piattaforme elettroniche che facilitano le vendite on line di determinati beni, se esistenti nel territorio dello Stato, quali telefoni cellulari, console da gioco, tablet PC, laptop, ecc.

Tali gestori dovranno trasmettere all'Agenzia delle Entrate i dati relativi ai fornitori e alle operazioni effettuate.

La disposizione ha finalità antifrode e non è del tutto nuova nel nostro ordinamento giuridico in quanto, può dirsi richiamata, per certi versi, l'adempimento²¹ previsto dall'art. 13, co. 1, del D.L. n. 34/2019 (c.d. Decreto "Crescita") e definito dal Provv. Agenzia delle Entrate 31.7.2019 n. 6600611 - in vigore dall'1.5.2019 al 30.6.2021 - a cui erano tenuti i soggetti che facilitano le vendite a distanza di beni all'interno della UE oppure le vendite a distanza di beni importati.

²¹ Tale adempimento è poi venuto meno a seguito del recepimento del regime speciale per le vendite a distanza di cui all'art. 14-*bis* della direttiva 2006/112/CE.

5.2.1. Ambito soggettivo di applicazione

Sono tenuti ad adempiere il nuovo obbligo comunicativo i soggetti passivi IVA che facilitano, tramite l'uso di un'interfaccia elettronica - quale un mercato virtuale, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi - le vendite di taluni beni mobili esistenti in Italia.

Il termine "facilita", secondo le specificazioni contenute nell'art. 5-ter del regolamento UE 282/20114, designa l'uso di un'interfaccia elettronica che consenta a un acquirente e a un fornitore che pone in vendita beni tramite l'interfaccia elettronica di stabilire un contatto che dia luogo a una cessione di beni tramite detta interfaccia elettronica.

Tuttavia, un soggetto passivo non facilita una cessione di beni se sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:

- tale soggetto passivo non stabilisce, direttamente o indirettamente, alcuno dei termini e delle condizioni in base alle quali è effettuata la cessione di beni;
- tale soggetto passivo non partecipa, direttamente o indirettamente, all'autorizzazione della riscossione presso l'acquirente del pagamento effettuato;
- tale soggetto passivo non partecipa, direttamente o indirettamente, all'ordinazione o alla consegna dei beni.

Inoltre, semplificando, non si ritiene che un soggetto passivo faciliti una cessione di beni qualora egli effettui unicamente una delle seguenti operazioni:

- il trattamento dei pagamenti in relazione alla cessione di beni;
- la catalogazione o la pubblicità di beni;
- il reindirizzamento o il trasferimento di acquirenti verso altre interfacce elettroniche in cui sono posti in vendita beni, senza ulteriori interventi nella cessione.

Secondo il Provv. Agenzia delle Entrate n. 660061/2019, per "interfaccia elettronica" utilizzata per facilitare le vendite a distanza, si intendono "mercati virtuali (marketplace), piattaforme digitali, portali o mezzi analoghi, residenti o non residenti nel territorio dello Stato".

Per criterio generale, i soggetti non residenti, privi di stabile organizzazione in Italia, che - integrando i presupposti di legge - sono tenuti al nuovo obbligo comunicativo, adempiono mediante la propria identificazione IVA in Italia, ottenuta direttamente (ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. n. 633/72) ovvero mediante nomina di un rappresentante fiscale residente nel territorio dello Stato (ai sensi dell'art. 17, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972).

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 2-bis, co. 1, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, opera una *fiction iuris* in virtù della quale i soggetti passivi che facilitano, mediante l'uso di interfacce elettroniche, le cessioni di beni si considerano cessionari e rivenditori di detti beni (c.d. "fornitori presunti").

Ne segue che, mentre ai fini civilistici ha luogo un'unica cessione (B2C) dal fornitore effettivo al cessionario privato consumatore, grazie all'intervento del soggetto facilitatore ai fini IVA tale operazione si sdoppia, dando luogo a:

- ✓ una prima cessione B2B (business to business) dal fornitore effettivo al soggetto facilitatore (il gestore della piattaforma), considerata cessione senza trasporto;
- ✓ una seconda cessione B2C (business to consumer) dal soggetto facilitatore (il gestore della piattaforma) al cessionario privato consumatore, considerata cessione con trasporto.

Ai sensi dell'art. 10, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972 la prima cessione, dal fornitore effettivo al soggetto facilitatore, è esente da IVA, seppure è riconosciuto al cedente il diritto alla detrazione ex art. 19, co. 3, lett. d-bis), del D.P.R. n. 633/1972.

5.2.2. Ambito oggettivo di applicazione

Il nuovo obbligo comunicativo, secondo quanto si apprende dalla Relazione illustrativa al DD.L. di bilancio 2023, avrà ad oggetto le vendite on line verso consumatori finali di determinati beni quali:

- ✓ telefoni cellulari;
- ✓ console da gioco;
- ✓ tablet PC;
- ✓ laptop,

esistenti nel territorio nazionale.

Tuttavia, per la definizione si attende l'emanazione di un decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, con il quale potranno essere individuate anche altre categorie di beni mobili.

5.2.3. Modalità di comunicazione

Per quanto non espressamente previsto dall'art. 1, co. 151, della L. n. 197/2022, la fissazione della periodicità della comunicazione come pure del suo contenuto sarà demandata a un provvedimento attuativo del Direttore dell'Agenzia delle Entrate che ne definirà anche le specifiche tecniche per la trasmissione telematica.

5.2.4. Decorrenza

Affinché l'adempimento divenga operativo, sarà necessario attendere l'emanazione del richiamato decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, nonché del Prov. del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, riferito alle specifiche tecniche, nel rispetto del termine dei 60 giorni per l'efficacia delle disposizioni, previsto dall'art. 3 co. 2 della L. 212/2000.

6. STRALCIO E ROTTAMAZIONE

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 1, CO. 222-252, DELLA L. N. 197/2022

EFFICACIA TEMPORALE:

≠

6.1. Stralcio dei carichi fino a € 1.000

È disposto l'annullamento automatico, alla data del 31.1.2023, dei debiti:

- ✓ di importo residuo, all'1.1.2023, **fino a € 1.000**, comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni;

- ☒ risultanti da carichi **affidati** all'Agente della riscossione **nel periodo 2000 - 2015**, ancorché ricompresi nella c.d. "rottamazione" di cui all'art. 3, D.L. n. 119/2018 e nel c.d. "saldo e stralcio" di cui agli artt. 16-*bis*, D.L. n. 34/2019 e art. 1, commi da 184 a 198, Legge n. 145/2018.

La sanatoria in esame interessa anche i debiti risultanti da carichi affidati all'Agente della riscossione da parte degli Enti gestori di forme di previdenza obbligatoria di cui al D.Lgs. n. 509/94 (Casse previdenziali professionisti, tra cui INARCASSA, CDC, ENPAV, ENPAM, ecc.) e D.Lgs. n. 103/1996 (per i professionisti privi di Cassa previdenziale di categoria), a fronte dell'adozione di apposite delibere entro il 31.1.2023).

Dall'1.1 al 31.1.2023 la riscossione dei predetti debiti è sospesa.

La cancellazione automatica è *esclusa* con riferimento:

- ☒ ai debiti relativi ai carichi di cui all'art. 3, co. 16, D.L. n. 119/2018, ossia:
- somme dovute a titolo di recupero degli aiuti di Stato (ex art. 16, Regolamento UE n. 2015/1589);
 - crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei conti;
 - multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- ☒ alle risorse proprie tradizionali previste dall'art. 2, par. 1, lett. a), Decisioni 7.6.2007, n. 2007/436/CE e 26.5.2014, n. 2014/335/UE e 14.12.2020, n. 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio, nonché all'IVA riscossa all'importazione.

Restano ferme le disposizioni ex artt. 4, D.L. n. 119/2018 (stralcio dei debiti fino a € 1.000 risultanti da carichi affidati all'Agente della riscossione nel periodo 2000 - 2010) e 4, commi da 4 a 9, D.L. n. 41/2021 (stralcio dei debiti fino a € 5.000 risultanti da carichi affidati all'Agente della riscossione nel periodo 2000 - 2010 per i soggetti con reddito imponibile 2019 fino a € 30.000).

6.2. Definizione agevolata ruoli (rottamazione-quater)

È prevista una nuova definizione agevolata delle cartelle di pagamento, c.d. "rottamazione-quater", con riferimento ai **carichi affidati all'Agente della riscossione dall'1.1.2000 al 30.6.2022**.

La possibilità di estinguere il debito, senza sanzioni, interessi (anche di mora), somme aggiuntive e somme maturate a titolo di aggio, effettuando il pagamento integrale o rateale, riguarda le somme:

- affidate all'Agente della riscossione a titolo di capitale;
- maturate a favore dell'Agente della riscossione a titolo di rimborso delle spese per procedure esecutive / notifica della cartella di pagamento.

Al fine della determinazione di quanto dovuto, sono considerati esclusivamente gli importi già versati a titolo di capitale compresi nei carichi affidati, nonché di rimborso delle spese.

La definizione agevolata interessa anche i carichi affidati all'Agente della riscossione che rientrano nei procedimenti instauratisi a seguito di istanza presentata dai debitori per la composizione della crisi da sovraindebitamento ex L. n. 3/2012, nonché per ristrutturazione dei debiti del consumatore e concordato minore ex D.Lgs. n. 14/2019.

Inoltre possono essere estinti, anche se con riferimento ad essi si è determinata l'inefficacia della relativa definizione, i debiti relativi a carichi affidati all'Agente della riscossione nel periodo 2000 - 2017 oggetto delle dichiarazioni riguardanti:

- la definizione agevolata dei carichi affidati dal 2000 al 2016 ("rottamazione" ex art. 6, co. 2, D.L. n. 193/2016);
- la definizione agevolata dei carichi affidati dal 2000 al 2016 e dall'1.1 al 30.9.2017 ("rottamazione *bis*" ex art. 1, co. 5, D.L. n. 148/2017);
- la definizione agevolata dei carichi affidati dal 2000 al 2017 ("rottamazione-*ter*" ex art. 3, co. 5, D.L. n. 119/2018);
- la definizione agevolata dei carichi affidati dal 2000 al 2017 a favore delle persone fisiche in grave e comprovata situazione di difficoltà economica ("saldo e stralcio" ex art. 1, co. 189, L. n. 145/2018);
- la riapertura della definizione agevolata dei carichi affidati dal 2000 al 2017 ("rottamazione-*ter*" e "saldo e stralcio" ex art. 16-*bis*, co. 1 e 2, D.L. n. 34/2019).

Per le sanzioni relative alle violazioni del Codice della strada la definizione agevolata si applica limitatamente agli interessi e alle somme maturate a titolo di aggio.

L'Agente della riscossione fornisce al debitore, nell'area riservata del proprio sito Internet, i dati necessari per l'individuazione dei carichi definibili.

La sanatoria in esame interessa anche i debiti risultanti da carichi affidati agli Agenti della riscossione da parte degli Enti gestori di forme di previdenza obbligatoria di cui al D.Lgs. n. 509/94 (Casse previdenziali professionisti, tra cui INARCASSA, CDC, ENPAV, ENPAM, ecc.) e D.Lgs. n. 103/96 (per i professionisti privi di Cassa previdenziale di categoria), a fronte dell'adozione di apposite delibere entro il 31.1.2023.

Sono escluse dalla definizione agevolata in esame le somme iscritte a ruolo riguardanti:

- ☒ recupero degli aiuti di Stato ex art. 16, Regolamento UE n. 2015/1589;
- ☒ crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei conti;
- ☒ multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- ☒ sanzioni diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi / premi dovuti agli Enti previdenziali;
- ☒ risorse proprie tradizionali previste dall'art. 2, par. 1, lett. a), Decisioni 7.6.2007, n. 2007/436/CE e 26.5.2014, n. 2014/335/UE e 14.12.2020, n. 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio, nonché l'IVA riscossa all'importazione.

Il soggetto interessato deve manifestare all'Agente della riscossione la volontà di avvalersi della definizione agevolata mediante un'apposita dichiarazione da presentare entro il **30.4.2023**.

Nella dichiarazione va indicato, tra l'altro, il numero di rate scelto e la pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi cui si riferisce la dichiarazione, con l'impegno a rinunciare a tali giudizi.

L'estinzione del giudizio richiede l'effettivo perfezionamento della definizione e la produzione in giudizio della documentazione attestante i pagamenti effettuati; in mancanza il Giudice revoca la sospensione su istanza di una delle parti.

Al fine di beneficiare degli effetti della definizione, la dichiarazione va presentata anche dai soggetti che, a seguito di pagamenti parziali, hanno già corrisposto integralmente le somme dovute relativamente ai carichi in esame.

Entro il **30.6.2023** l'Agente comunica al debitore quanto dovuto per la definizione, l'importo delle singole rate nonché giorno e mese di scadenza delle stesse.

Come accennato, il pagamento di quanto dovuto può essere effettuato:

- ✓ in unica soluzione;
- ✓ in un massimo di **18 rate** di pari importo. In tal caso:
 - la prima e seconda rata (ciascuna pari al 10% delle somme complessivamente dovute), vanno corrisposte rispettivamente entro il **31.7.2023** e **30.11.2023**.
 - le restanti rate, di pari ammontare, devono essere versate entro il **28.2, 31.5, 31.7 e 30.11** di ogni anno, a decorrere dal 2024. Dall'1.08.2023, sulle rate, sono dovuti gli interessi nella misura del 2% annuo; non è applicabile la dilazione ex art. 19, D.P.R. n. 602/1973 prevista in caso di temporanea situazione di obiettiva difficoltà del contribuente.

Il pagamento può essere effettuato:

- mediante domiciliazione sul c/c indicato dal debitore nella domanda di definizione;
 - mediante i moduli precompilati allegati alla comunicazione dell'Agente della riscossione;
 - presso gli sportelli dell'Agente della riscossione.
- È inoltre previsto che:
- il mancato / insufficiente / tardivo versamento, "superiore a cinque giorni", delle somme dovute (unica soluzione o una rata) non consente il perfezionamento della definizione con conseguente ripresa dei termini di prescrizione / decadenza per il recupero dei carichi oggetto della dichiarazione;
 - qualora le somme necessarie per la definizione agevolata siano oggetto di procedura concorsuale nonché delle procedure di composizione negoziale della crisi d'impresa, è applicabile la disciplina dei crediti prededucibili.

A seguito della presentazione della domanda di definizione, relativamente ai carichi che ne costituiscono oggetto:

- sono sospesi i termini di prescrizione / decadenza, nonché, fino alla scadenza della prima / unica rata della somma dovuta per la definizione, gli obblighi di pagamento connessi a precedenti dilazioni in essere alla data di presentazione (al 31.7.2023 le dilazioni sospese sono automaticamente revocate);
- l'Agente della riscossione non può avviare nuove azioni esecutive, iscrivere nuovi fermi amministrativi / ipoteche, proseguire le procedure esecutive precedentemente avviate, sempreché non abbia avuto luogo il primo incanto con esito positivo;

- il debitore non è considerato inadempiente ai sensi degli artt. 28-ter e 48-bis, D.P.R. n. 602/1973 ai fini dell'erogazione dei rimborsi d'imposta / pagamenti di crediti vantati nei confronti della P.A.;
- in caso di definizione agevolata dei debiti contributivi, il DURC è rilasciato, ai sensi dell'art. 54, D.L. n. 50/2017, a seguito della presentazione da parte del debitore della dichiarazione di avvalersi della definizione agevolata.

7. TASSAZIONE DELLE PLUSVALENZE REALIZZATE DA SOGGETTI ESTERI

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 1, CO. 96-99, DELLA L. N. 197/2022

EFFICACIA TEMPORALE:

DAL 2023

Il regime impositivo dei *capital gain* su base transnazionale vede, dal 2023, rilevanti modifiche a seguito delle nuove disposizioni contenute

- nell'art. 23, co. 1-bis, del TUIR e
- nell'art. 5, co. 5-bis, del D.Lgs. n. 461/1997.

Tali norme, in estrema sintesi, estendono il potere impositivo dell'Italia alle plusvalenze che i non residenti realizzano a seguito della **cessione di partecipazioni non quotate in società anch'esse non residenti, il cui valore deriva però in modo preponderante da immobili situati in Italia**, e rimuovono l'esenzione dall'imposta sostitutiva per le stesse plusvalenze, se non qualificate (in questo caso, anche se la cessione ha ad oggetto partecipazioni in società immobiliari italiane).

Le disposizioni in esame, che hanno visto nel corso dell'iter parlamentare della L. n. 197/2022 modifiche di carattere soggettivo (esclusione delle penalizzazioni per i capital gain realizzati da taluni fondi di investimento) e oggettivo (limitazione delle penalizzazioni medesime alle partecipazioni in società che, in sostanza, svolgono attività di gestione immobiliare), riguardano - anche in qualità di cedenti le società estere - in virtù del rimando posto dall'art. 151, co. 2 del TUIR, ai criteri di territorialità contenuti nell'art. 23.

Esse richiamano norme simili vigenti in più ordinamenti esteri (ad esempio, quelle del Foreign Investment in Real Property Tax Act – FIRPTA – statunitense), finalizzate a stabilire quale criterio di collegamento con l'imposizione nazionale quello della **localizzazione degli immobili**, pur se immessi in un veicolo societario (nazionale o estero).

Dal punto di vista pratico, ciò significa che se, ad esempio, un residente del Principato di Monaco cede le partecipazioni in una società con sede legale nelle Isole Vergini, ma il cui valore deriva per oltre il 50% da beni immobili situati in Italia, la plusvalenza diviene assoggettata a tassazione in Italia²².

Ove il cedente risieda in uno Stato che ha siglato con l'Italia una Convenzione (con Monaco esiste un TIEA, che però non interviene sui criteri di territorialità dei redditi), occorre valutare le relative previsioni.

²² Rimangono chiaramente estranee alla sfera dell'imposizione italiana le plusvalenze che, ad esempio, il residente monegasco realizza con la cessione delle partecipazioni in una società con sede legale nelle Isole Vergini, ma il cui valore deriva per oltre il 50% da beni immobili situati nel Principato (non è, in tal caso, soddisfatto alcuno dei criteri di collegamento presenti nell'art. 23 del TUIR).

Prescindendo in questa sede dalle modifiche che interverranno una volta recepite le disposizioni della Convenzione Multilaterale OCSE (pur molto rilevanti a tali fini, ma per l'Italia operative al più presto dal 2024), allo stato attuale in molti casi le norme introdotte dalla L. n. 197/2022 sono disattivate, posto che la maggior parte dei Trattati stipulati dall'Italia prevede che le plusvalenze su partecipazioni siano tassate nel solo Stato di residenza del cedente, che la partecipata abbia natura immobiliare o meno.

Così, se, ad esempio, un residente lussemburghese cede le partecipazioni in una società (italiana o lussemburghese) il cui valore deriva in modo preponderante da immobili situati in Italia, le plusvalenze continuano ad essere tassate solo in Lussemburgo in forza del Trattato tra i due Stati.

Sempre considerando la situazione del 2023, un caso non semplice da risolvere riguarda i rapporti con la Francia: l'art. 8 del Protocollo alla Convenzione, infatti, prevede un criterio di tassazione concorrente per le plusvalenze che derivano:

- dalla cessione di partecipazioni in una società che detiene immobili situati in uno Stato *“i quali, secondo la legislazione di tale Stato, sono sottoposti allo stesso regime fiscale degli utili derivanti dall’alienazione di beni immobili”* (lettera a);
- dalla cessione di partecipazioni *“importanti”* (almeno pari al 25%), immobiliari o non immobiliari (lettera b).

Con riferimento al primo aspetto, in passato si tendeva ad ammettere l'assenza di imposizione in Italia per i *capital gain* realizzati dai residenti francesi a seguito della cessione di partecipazioni in società immobiliari italiane (la legislazione italiana, al contrario di quanto fa quella francese, con l'art. 150 A *bis* del Code général des impôts, non prevede infatti che la tassazione dei capital gain su società immobiliari sia analoga a quella delle plusvalenze su immobili).

Queste conclusioni, pur se il condizionale è d'obbligo, dovrebbero rimanere inalterate anche a seguito della modifica della norma interna italiana operata dalla L. 197/2022, la quale ha sì equiparato le due fattispecie ai fini della territorialità, ma ha lasciato immutati i criteri di tassazione, differenziati tra le due fattispecie negli artt. 67 e 68 del TUIR.

Se questa interpretazione è corretta, si tratterebbe però di una previsione meramente transitoria, posto che la clausola dell'art. 8, lett. a) del Protocollo è destinata a essere automaticamente sostituita una volta recepita dall'Italia la Convenzione Multilaterale, con previsione della tassazione concorrente secondo lo standard generale dell'art. 13 paragrafo 4 del modello OCSE, non vincolato alle modalità di imposizione del capital gain nello Stato dove si trovano gli immobili.

8. STERILIZZAZIONE PERDITE DI BILANCIO E SOSPENSIONE AMMORTAMENTI

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 3, CO. 9, DEL D.L. N. 198/2022 (DECRETO MILLEPROROGHE)

EFFICACIA TEMPORALE:

BILANCI IN CORSO ALLA DATA DEL 31.12.2022

8.1. Perdite di bilancio 2022

L'art. 3, co. 9, del D.L. n. 198/2022 (c.d. decreto "Milleproroghe") stabilisce che alle **perdite civilistiche emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2022** *"non si applicano gli articoli 2446, secondo e terzo comma, 2447, 2482-bis, quarto, quinto e sesto comma, e 2482-ter del codice civile e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile"*. Gli adempimenti ivi previsti sono posticipati all'assemblea che approverà il bilancio 2027.

La disposizione citata non ha fatto altro che sostituire, nel primo comma dell'art. 6 del D.L. n. 23/2020 convertito, il riferimento al "31 dicembre 2021" con quello al "31 dicembre 2022".

Quindi, con particolare riguardo alla più recente novità, il termine entro il quale la perdita 2022 dovrà risultare diminuita a meno di un terzo, ex artt. 2446, co. 2 e 2482-bis co. 4 c.c., è posticipato al quinto esercizio successivo (esercizio 2027); l'assemblea che approverà il bilancio di tale esercizio dovrà ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate (art. 6, co. 2 del D.L. n. 23/2020 convertito).

Nelle ipotesi previste dagli artt. 2447 o 2482-ter c.c., l'assemblea convocata senza indugio dagli amministratori, in alternativa all'immediata riduzione del capitale e al contemporaneo aumento del medesimo a una cifra non inferiore al minimo legale, potrà deliberare di rinviare queste decisioni alla chiusura del quinto esercizio successivo (esercizio 2027). L'assemblea che approverà il bilancio di tale esercizio dovrà procedere alle deliberazioni di cui agli artt. 2447 o 2482-ter c.c. Fino alla data dell'assemblea, non opererà la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484, co. 1 n. 4 e 2545-duodecies c.c. (art. 6, co. 3, del D.L. n. 23/2020 convertito).

Le perdite in questione dovranno essere distintamente indicate nella Nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio (art. 6, co. 4, del D.L. n. 23/2020 convertito).

Si tenga presente, infine, che le perdite da considerare sono quelle emerse *"nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2022"*.

L'arco temporale preso in considerazione dalla norma, per quanto coincidente per tutte le società con un unico esercizio sociale, non è uguale per ciascuna di esse, ma dipende dalle scelte statutarie individuali sulla data di chiusura dell'esercizio (cfr. la massima Comitato Triveneto dei Notai T.A.2). La novità, di conseguenza, riguarda non solo gli esercizi che hanno chiuso al 31

dicembre 2022, ma anche quelli a cavallo d'anno che comprendano la suddetta data (in primis 1° luglio 2022-30 giugno 2023).

8.2. Sospensione degli ammortamenti 2022

Il D.L. n. 198/2022 interviene, poi, nuovamente nell'ambito della **sospensione degli ammortamenti**, prevedendone l'applicazione anche con riferimento ai bilanci 2023.

In particolare, per effetto dell'art. 3, co. 8, del D.L. n. 198/2022, viene esteso anche agli esercizi in corso al 31 dicembre 2023 il regime derogatorio di cui all'art. 60, co. 7-*bis* e ss. del D.L. n. 104/2020 convertito, in base al quale i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali possono, anche in deroga all'art. 2426, co. 1, n. 2) c.c., non effettuare fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato.

Continua a essere previsto l'obbligo di destinazione a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata. In caso di utili di esercizio di importo inferiore a quello della suddetta quota di ammortamento, la riserva è integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili; in mancanza, la riserva è integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi (art. 60, co. 7-*ter*, del D.L. n. 104/2020).

Rimangono fermi, peraltro, anche gli specifici obblighi di informativa in Nota integrativa (art. 60 comma 7-*quater* del D.L. n. 104/2020).

Il regime derogatorio è stato originariamente introdotto dal D.L. 104/2020, nell'ambito delle misure per il sostegno e il rilancio dell'economia, in conseguenza all'emergenza epidemiologica da COVID-19, per l'esercizio in corso al 15 agosto 2020, quindi, per i soggetti "solari", relativamente ai bilanci 2020.

Esso è stato prorogato all'esercizio successivo a quello in corso al 15 agosto 2020 (per i soggetti "solari", relativamente ai bilanci 2021), dall'art. 1, co. 711, della L. n. 234/2021, pur limitatamente ai soli soggetti che, nell'esercizio 2020, *"non hanno effettuato il 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali"*, sollevando rilevanti dubbi interpretativi.

La norma è stata, poi, estesa, senza alcuna limitazione, all'esercizio successivo a quello in corso al 15 agosto 2020 (per i soggetti "solari", relativamente ai bilanci 2021) per effetto del D.L. n. 228/2021 convertito.

Essa è stata, infine, estesa agli esercizi in corso al 31 dicembre 2021 e al 31 dicembre 2022 (per i soggetti "solari", relativamente ai bilanci 2021 e 2022) dal D.L. n. 4/2022 (c.d. "Sostegni-*ter*") e ss.mm..

Guardando alla misura dell'ammortamento, con riferimento ai bilanci 2023 (così come per i bilanci precedenti) la formulazione della norma sembra consentire alla società di scegliere la misura dell'ammortamento da imputare a Conto economico, con possibilità di effettuare la c.d. "sospensione parziale", ossia a un livello anche inferiore al 100%.

Relativamente alle modalità applicative, si ritiene che, anche in caso di sospensione nei bilanci 2023, siano applicabili le indicazioni fornite dal documento interpretativo OIC 9, dalle quali

si desume che, ai fini della determinazione delle quote di ammortamento degli esercizi successivi alla sospensione, occorre rideterminare la vita utile del bene, suddividendo, poi, il valore netto contabile per la vita utile residua aggiornata.

Dal punto di vista fiscale, infine, si ricorda che la mancata imputazione in bilancio della quota di ammortamento non influisce sulla deducibilità della stessa, la quale è ammessa, ai fini IRES e IRAP, a prescindere dall'imputazione a Conto economico (art. 60, comma 7-*quiquies*, del D.L. n. 104/2020).

La disposizione deve essere interpretata nel senso di consentire ai contribuenti la facoltà (e non l'obbligo) di dedurre le quote di ammortamento in esame, anche in assenza dell'imputazione a Conto economico (risposte a interpello Agenzia delle Entrate 17 settembre 2021 n. 607 e 3 febbraio 2022 n. 66).

Occorrerà, a tal fine, effettuare una variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

9. MISURE VARIE PER FAVORIRE LA CRESCITA E GLI INVESTIMENTI

RIFERIMENTI NORMATIVI:	≠
------------------------	---

EFFICACIA TEMPORALE:	≠
----------------------	---

9.1. Il D.L. n. (Decreto Sostegni-ter)

Con riferimento al bonus investimenti "4.0", l'art. 10 del D.L. n. 4/2022 prevede l'incremento del tetto massimo degli investimenti agevolabili a 50 milioni di euro, ma soltanto per determinati investimenti aventi obiettivi di **transizione ecologica**.

La disposizione integra il comma 1057-*bis* dell'art. 1 della L. 178/2020, introdotto dall'art. 1 comma 44 lettera b) della L. 30 dicembre 2021 n. 234 (Legge di Bilancio 2022), che ha definito le nuove misure dell'agevolazione per gli investimenti in beni materiali "4.0" dal 2023 al 2025.

Ricordiamo che, ai sensi del citato comma 1057-*bis*, alle imprese che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi indicati nell'Allegato A alla L. 232/2016,

- dal **1° gennaio 2023** al **31 dicembre 2025** ovvero
- nel termine "lungo" del **30 giugno 2026** in caso di "prenotazione" effettuata entro il 31 dicembre 2025),

il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del:

- **20%** del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- **10%** del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- **5%** del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro.

Il limite massimo per tale agevolazione era quindi fissato, in ogni caso, a **20 milioni di euro**.

Un tanto premesso, l'art. 10, co. 1, del D.L. n. 4/2022 inserisce alla fine del suddetto comma 1057-bis il seguente periodo: *“Per la quota superiore a 10 milioni di euro degli investimenti inclusi nel PNRR, diretti alla realizzazione di **obiettivi di transizione ecologica** individuati con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro della transizione ecologica e con il Ministro dell'economia e delle finanze, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del **5 per cento** del costo fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a **50 milioni di euro**”*.

Fermo restando che saranno necessarie ulteriori indicazioni in merito al coordinamento tra le suddette disposizioni, la nuova misura sembra affiancare quella già esistente per gli investimenti nella fascia compresa tra 10 e 20 milioni di euro.

Sembrano quindi sussistere due plafond distinti, in base alla tipologia di investimento, per il calcolo del limite massimo degli investimenti agevolabili per la quota superiore a 10 milioni di euro.

9.2. Il D.L. n. 50/2022 (Decreto Aiuti)

Con il D.L. n. 50/2022 sono stati prorogate e rafforzate alcune misure di sostegno alla crescita e agli investimenti.

■ Bonus investimenti in beni immateriali 4.0

Ricordiamo che, ai sensi dell'art. 1, co. 1058, della L. n. 178/2020, come modificato dall'art. 1, co. 44, lett. c) della L. n. 234/2021, alle imprese che effettuavano investimenti aventi a oggetto **beni immateriali compresi nell'allegato B** alla L. n. 232/2016,

→ a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2023, ovvero

→ entro il 30 giugno 2024, a condizione che, entro la data del 31 dicembre 2023, fosse intervenuta la “prenotazione”,

il credito d'imposta era riconosciuto nella misura del **20%** del costo, nel limite massimo annuale di costi ammissibili pari a un milione di euro.

L'art. 21 del D.L. n. 50/2022 innalza la percentuale dell'agevolazione dal 20% al **50%, soltanto** per gli investimenti in software 4.0 effettuati

➔ dall'**1.01.2022 e fino al 31.12.2022**, ovvero

➔ **entro il 30.06.2023** in caso di valida prenotazione al 31.12.2022.

Nessuna modifica è invece intervenuta con riferimento alle misure previste per i periodi successivi dai commi 1058-bis e 1058-ter [inseriti dall'art. 1, co. 44, lett. d) della L. 234/2021] e, dunque,

- per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2024 e fino al 31 dicembre 2024 (ovvero entro il 30 giugno 2025, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2024 sia avvenuta la “prenotazione”), il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del **15%** del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a un milione di euro;
- per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2025 e fino al 31 dicembre 2025 (ovvero entro il 30 giugno 2026, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2025 sia avvenuta la “prenotazione”) il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del **10%** del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a un milione di euro.

■ Bonus formazione 4.0

L'art. 22 prevede una rimodulazione delle aliquote del **credito d'imposta Formazione 4.0**, di cui all'art. 1, co. 46-56, L. n. 205/2017 e ss.mm. a favore delle sole piccole e medie imprese *“Al fine di rendere più efficace il processo di trasformazione tecnologica e digitale delle piccole e medie imprese, con specifico riferimento alla qualificazione delle competenze del personale”*.

Al soddisfacimento di specifici requisiti di formazione esterna qualificata e certificata, le spese sostenute in relazione a progetti avviati successivamente al 18.05.2022 potranno godere delle seguenti maggiorazioni di aliquota:

- piccole imprese, dal 50% al **70%**, invariato il limite massimo annuale di credito di euro 300.000;
- medie imprese, dal 40% al **50%**, invariato il limite massimo annuale di credito di euro 250.000;
- grandi imprese, aliquota e limite massimo annuale di credito invariati al 30% ed euro 250.000.

I requisiti per l'accesso alle aliquote maggiorate sono stati definiti dal Decreto Attuativo Mise e prevedono:

- a) lo svolgimento di formazione 4.0 in modalità esterna, tramite i soggetti qualificati individuati all'art. 2, co. 1 del Decreto attuativo che integra l'elenco originario, previsto dall'articolo 3, co. 6, D.M. 04.05.2018 e dall'articolo 1, co. 213, L. 160/2019, con i Competence Center e gli European Digital Innovation Hubs;
- b) un sistema a doppio accertamento di cui all'art. 2, co. 2 e ss., con verifica iniziale del livello di competenze di ciascun dipendente, verifica finale del livello di competenze raggiunte dal dipendente e successivo rilascio di apposito attestato;
- c) durata complessiva minima pari a 24 ore;
- d) la possibilità di svolgimento delle attività formative in modalità “e-learning”, a condizione che vengano predisposte specifiche modalità di controllo dell'effettiva e continuativa partecipazione e di verifica dei risultati raggiunti.

In caso di progetti di formazione avviati successivamente al 18.05.2022 che non soddisfino i requisiti di formazione qualificata e certificata sopra descritti, le aliquote risulteranno depotenziate per le Pmi:

- piccole imprese, dal 50% al **40%**, invariato il limite massimo annuale di credito di euro 300.000;
- medie imprese, dal 40% al **35%**, invariato il limite massimo annuale di credito di euro 250.000;
- grandi imprese, aliquota e limite massimo annuale di credito invariati al 30% ed euro 250.000.

9.3. La Legge di Bilancio 2023

L'art. 1, co. 423, della L. n. 197/2022 ha modificato, nell'art. 1, co. 1057, della L. 178/2020, le parole *“ovvero entro il 30 giugno 2023”* con *“ovvero entro il 30 settembre 2023”*.

In buona sostanza, è stato prorogato, dal **30 giugno 2023 al 30 settembre 2023** il termine “lungo” per effettuare gli investimenti in beni materiali 4.0 **prenotati entro il 31 dicembre 2022**.

Nessuna ulteriore estensione è invece prevista, diversamente da quanto inizialmente annunciato, nell’ambito del D.L. n. 198/2022 (Milleproroghe)²³.

Pertanto, ai sensi del novellato art. 1, co. 1057, della L. n. 178/2020, alle imprese che effettuano investimenti in beni strumentali materiali nuovi 4.0,

→ dal **1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2022**, ovvero

→ **entro il 30 settembre 2023**, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20%,

il credito d’imposta è riconosciuto, nelle misure originarie:

- del **40%** del costo per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- del **20%** del costo per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- del **10%** del costo per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro.

Per gli investimenti effettuati **dal 2023**, il credito d’imposta è invece riconosciuto nella misura inferiore del **20%, 10% e 5%** (art. 1, co. 1057-*bis*, della L. 178/2020).

10. REVOCA RIVALUTAZIONE BENI D’IMPRESA/RIALLINEAMENTO

RIFERIMENTI NORMATIVI:	PROVVEDIMENTO DIRETTORIALE N. 370046/2022
EFFICACIA TEMPORALE:	-

La rivalutazione dei beni d’impresa operata nel bilancio 2020, ai sensi dell’art. 110 del D.L. n. 104/2020 può essere oggetto di revoca, da parte delle imprese interessate, con riferimento ai soli effetti fiscali o agli effetti sia civilistici che fiscali.

Sotto il profilo contabile, la materia è stata analizzata dall’OIC con il documento interpretativo n. 10.

Dal punto di vista fiscale, invece, le modalità per il recupero dell’imposta sostitutiva versata a favore delle imprese che esercitano l’opzione per la revoca sono state disciplinate dall’Agenzia delle Entrate con il **Provvedimento 29.09.2022 n. 370046**.

²³ Nella versione originaria approvata dal Consiglio dei Ministri il 21 dicembre scorso, il D.L. “Milleproroghe” interveniva sul medesimo termine di cui al citato art. 1, co. 1057, della L. n. 178/2020, disponendo un’ulteriore proroga sino al 31 dicembre 2023.

10.1. Ambito soggettivo

L'art. 2 del Provv. N. 370046/2022 dispone che la facoltà di revoca dei regimi di cui all'art. 110 del D.L. 104/2020 può essere riconosciuta ai soggetti che, al 29.09.2022, **“abbiano perfezionato”** l'opzione per la rivalutazione, il riallineamento o l'affrancamento della riserva in sospensione d'imposta.

A tal proposito, si ritiene utile ricordare che l'Agenzia delle Entrate, nella Circ. n. 6/E/2022, ha precisato che il perfezionamento dell'opzione avviene tramite **indicazione dei maggiori valori nel modello REDDITI relativo all'anno nel quale la stessa è stata esercitata**, a nulla rilevando l'omesso, insufficiente e/o tardivo versamento dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 110, co. 6, del D.L. n. 104/2020.

Nella medesima circolare (Parte III, § 2) è ammessa la possibilità di ottemperare a tale adempimento anche mediante la presentazione di una dichiarazione c.d. “tardiva”, nel termine di 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario.

Per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, l'efficacia dell'opzione era quindi condizionata all'indicazione di tali maggiori valori nei modelli REDDITI SC 2021 (quadro RQ, sezione XXIV).

L'Agenzia delle Entrate, inoltre, nella risposta all'interpello n. 443/2022, ha ammesso la possibilità di sanare l'eventuale inadempimento con la *remissione in bonis*, andando ad indicare i dati omessi nello stesso modello REDDITI SC 2021.

Alle imprese che hanno esercizio non coincidente con l'anno solare, l'art. 110, co. 2, secondo periodo, del D.L. n. 104/2020 consente di eseguire la rivalutazione nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio in corso al 31.12.2019 (è tale, ad esempio, il bilancio dell'esercizio che va dall'1.7.2019 al 30.6.2020), ove approvato successivamente al 14.10.2020, a condizione che i beni d'impresa e le partecipazioni risultino dal bilancio dell'esercizio precedente.

In detta ipotesi la fattispecie è perfezionata con indicazione dei maggiori valori nel quadro RQ del modello REDDITI 202014.

In questa specifica situazione, la revoca dovrebbe passare per l'integrazione dei modelli REDDITI 2020.

10.2. Ambito oggettivo di applicazione: i regimi che possono essere revocati

L'art. 3 co. 1 del Provv. n. 370046/2022, prevede che la revoca possa essere esercitata, con riferimento a uno o più regimi di rivalutazione dei beni, riallineamento dei valori o affrancamento della riserva in sospensione d'imposta di cui all'art. 110 del D.L. n. 104/2020.

Ai sensi dell'art. 6, co. 3, del Provv. n. 370046/2022, la revoca dei regimi di rivalutazione e riallineamento comporta, con effetto automatico, la revoca del regime dell'affrancamento della riserva in sospensione d'imposta, laddove naturalmente l'impresa se ne sia avvalsa, con conseguente diritto alla restituzione dell'imposta sostitutiva pari al 10%, applicata al saldo attivo di rivalutazione ai sensi dell'art. 110, co. 3, del D.L. n. 104/2020.

L'art. 6, co. 1 e 2, del Provv. n. 370046/2022 ammette in via autonoma la facoltà di revoca, in tutto o in parte, del regime dell'affrancamento: ciò comporta che l'importo del saldo attivo di

rivalutazione o dell'apposita riserva vincolata a fronte del riallineamento ritorni, in misura corrispondente alla revoca, ad essere assoggettato al regime di sospensione d'imposta.

Il Provv. Agenzia delle Entrate 29.9.2022 n. 370046 definisce, poi, quali **beni rivalutati** possono essere oggetto dell'opzione di revoca, individuando gli importi che devono essere rettificati.

L'art. 4/370046 stabilisce che la revoca dei regimi possa avere ad oggetto le singole attività²⁴, a scelta dei soggetti ammessi, i cui valori sono stati interessati dalle opzioni di rivalutazione o riallineamento.

Il medesimo articolo precisa che la revoca deve essere esercitata per l'intero importo inizialmente rivalutato con riferimento a ciascuna singola attività oggetto di rivalutazione o riallineamento.

Relativamente a ciascuna attività, pertanto, non è ammessa la revoca parziale, ossia con riferimento ad una sola frazione di importo oggetto di rivalutazione o riallineamento.

10.3. Effetti della revoca

Gli artt. 5 e 6/370046 disciplinano gli effetti della revoca, con riferimento ai regimi di rivalutazione e riallineamento e sul regime dell'affrancamento.

Ai sensi dell'art. 5, co. 1, del Provvedimento, la revoca del regime di rivalutazione e la revoca del regime del riallineamento, esercitate con le modalità previste dalle stesse disposizioni attuative, rendono sin dall'origine prive di effetti l'adesione al regime della rivalutazione e l'adesione al regime del riallineamento, in relazione alle singole attività per le quali la revoca è esercitata, e in relazione al vincolo in sospensione d'imposta sulle riserve del Patrimonio netto.

Ai sensi dell'art. 5, co. 2, del Provv. 370046/2022, le singole attività - oggetto di revoca - assumono, ai fini della determinazione delle plusvalenze o delle minusvalenze e della deducibilità degli ammortamenti, il costo fiscalmente riconosciuto che avevano anteriormente all'adesione al regime della rivalutazione e al regime del riallineamento.

Ai sensi dell'art. 5 co. 3 del Provv. 370046/2022, in relazione al periodo d'imposta in cui è esercitata la revoca, il soggetto interessato deve effettuare, in sede di dichiarazione integrativa, le apposite variazioni in aumento relative ai maggiori ammortamenti determinati sui valori attribuiti alle singole attività in sede di rivalutazione o di riallineamento, in relazione ai quali è esercitata la revoca, eventualmente già dedotti e non più spettanti per la revoca stessa.

Analogamente, ai sensi dell'art. 6, co. 3/370046, la revoca del regime di rivalutazione e la revoca del regime del riallineamento comportano automaticamente la revoca del regime dell'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione.

La revoca opera automaticamente per la parte eccedente l'importo residuale dei maggiori valori oggetto del regime della rivalutazione o del regime del riallineamento, al netto dell'ammontare della relativa imposta sostitutiva pari al 3%.

²⁴ Vi era il dubbio sulla reale portata dell'opzione di revoca, ovverosia che la stessa fosse confinata ai soli marchi e avviamento, oggetto dell'intervento legislativo di cui all'art. 1, co. 622 – 624, della L. n. 234/2021, in attesa delle disposizioni in commento. Le disposizioni attuative confermano che la revoca può essere esercitata per tutti i beni oggetto delle operazioni di rivalutazione, riallineamento o affrancamento disciplinata dall'art. 110 del D.L. n. 104/2020, non limitando l'opzione ai beni immateriali di cui sopra.

10.4 Esercizio della revoca

L'art. 7 del Provv. n. 370046/2022 disciplina le modalità di esercizio della revoca.

La revoca deve essere esercitata entro e non oltre 60 giorni dalla data di pubblicazione del provvedimento stesso (29.9.2022) e dunque entro il 28.11.2022.

La revoca è esercitata attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa per il periodo d'imposta in relazione al quale l'opzione per i regimi di rivalutazione, riallineamento o affrancamento, di cui all'art. 110 del D.L. 104/2020, è stata esercitata (si tratta, come detto, nella stragrande maggioranza dei casi, del modello REDDITI SC 2021).

L'art. 7, co. 2, del Provv. n. 370046/2022 precisa le indicazioni da riportare nella dichiarazione integrativa, al fine dell'esercizio della revoca dei regimi di cui all'art. 110 del D.L. 104/2020: più in particolare devono essere indicati,

■ nel **quadro RQ**:

- 1) l'ammontare pari alla differenza tra i maggiori valori attribuiti alle attività, come risultanti dalla dichiarazione dei redditi in cui è stata esercitata la relativa opzione e quelli per i quali viene effettuata la revoca;
- 2) l'imposta sostitutiva del 3% eventualmente dovuta (trattasi, in sostanza, dell'imposta sostitutiva riferita ai valori "non revocati").
- 3) l'ammontare²⁵ pari alla differenza tra l'importo della riserva assoggettata ad imposta sostitutiva risultante dalla dichiarazione dei redditi in cui è stata esercitata la relativa opzione e quello per il quale viene effettuata la revoca.
- 4) l'imposta sostitutiva del 10% eventualmente dovuta (trattasi, in sostanza, dell'imposta sostitutiva riferita ai valori "non revocati");

■ nel **quadro RX (Sez. I, colonna 3)**:

- 5) l'importo dell'imposta sostitutiva che risulta a credito²⁶ per effetto dell'esercizio della revoca dei regimi di cui all'art. 110 del D.L. 104/2020, rispetto a quella effettivamente versata.

Il quadro RX accoglie, quindi, le imposte sostitutive del 3% e del 10% che risultano a credito in quanto eccedenti quelle corrispondenti gli importi per i quali è stata esercitata la revoca.

L'art. 7 co. 5/370046 precisa, infine, che i soggetti che hanno provveduto al versamento parziale delle imposte sostitutive ex art. 110. co. 6. del D.L. n. 104/2020, avvalendosi del versamento rateale, riducono in parti uguali i versamenti delle rate ancora dovute per effetto della revoca parziale esercitata, in misura corrispondente all'eventuale eccedenza già versata.

■ nel **quadro RS (prospetto del capitale e delle riserve)**

- 6) l'ammontare delle riserve in sospensione d'imposta risultanti all'esito dell'esercizio della revoca dei regimi di rivalutazione e affrancamento;

²⁵ Tali indicazioni riguardano i soli soggetti che hanno optato per l'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione (e che decidono di rinunciare a questa opzione, unitamente alla rinuncia alla rivalutazione o riallineamento, ovvero in via autonoma).

²⁶ A norma dell'art. 7 co. 4 del Provv. n. 370046/2022, per l'intero importo, le imposte sostitutive a credito possono essere:

- chieste a rimborso;
- utilizzate in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997;
- cedute nell'ambito di un gruppo ai sensi dell'art. 7 co. 1 lett. b) del DM 1.03.2018.

Si precisa che detto credito non è soggetto al limite di 2 milioni di euro ex art. 34 della L. n. 388/2000, né a quello di 250.000,00 euro dei crediti aventi natura agevolativa ex art. 1, co. 53, della L. n. 244/2007.

Qualora il credito in esame sia superiore a 5.000,00 euro, la dichiarazione dei redditi deve essere munita di visto di conformità per poter procedere all'utilizzo in compensazione mediante il modello F24.

7) l'ammontare e la natura fiscale delle riserve in misura corrispondente alle opzioni così come "emendate" per effetto della revoca.

■ **nel quadro RV**

8) le differenze tra i valori iscritti in bilancio e quelli riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi di beni e/o elementi patrimoniali emerse o ripristinate in dipendenza dell'esercizio della revoca. L'art. 7, co. 3/370046 precisa che l'obbligo di compilare il quadro RV sussiste anche nel caso in cui i soggetti interessati non abbiano proceduto ad eliminare dal bilancio gli effetti della rivalutazione civilistica, ai sensi di quanto previsto dall'art. 1, co. 624-*bis*, della L. n. 234/2021.

* * *

- La presente relazione è stata resa definitiva in data 8 gennaio 2023 -