

Edizione di venerdì 27 luglio 2018

REDDITO IMPRESA E IRAP

Cessione di partecipazioni e limiti al riporto delle perdite

di **Domenico Santoro, Gianluca Cristofori**

DICHIARAZIONI

Che attendibilità possono avere gli studi di settore sui semplificati?

di **Fabio Garrini**

ACCERTAMENTO

Legittimo separare l'attività di holding da quella industriale

di **Davide Albonico**

DICHIARAZIONI

Il quadro RL nel modello Redditi PF 2018

di **Federica Furlani**

IMPOSTE SUL REDDITO

Recesso da soggetti IRES

di **EVOLUTION**

RASSEGNA RIVISTE

Irrilevanza dell'identificazione Iva multipla ai fini dell'esenzione per le operazioni triangolari

di **Clino De Ieso**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Cessione di partecipazioni e limiti al riporto delle perdite

di **Domenico Santoro, Gianluca Cristofori**

In una recente risposta a un'istanza di interpello non pubblica, la Divisione Contribuenti dell'Agenzia delle Entrate parrebbe aver esteso, in via interpretativa, l'ambito di applicazione della **disciplina anti-elusione specifica** di cui all'[articolo 84, comma 3, Tuir](#), volta a fronteggiare la pratica del cd. "**commercio di bare fiscali**", andando però ben oltre il dato letterale della norma.

Come noto, tale disciplina inibisce il **riporto** ai successivi periodi d'imposta delle **perdite fiscali pregresse** (oltre che delle eccedenze di interessi passivi temporaneamente ineducibili e delle eccedenze di Ace non ancora utilizzate nella determinazione del reddito imponibile) allorquando siano congiuntamente riscontrate le seguenti due **condizioni**:

- la **maggioranza delle partecipazioni** aventi diritto di voto in assemblea ordinaria del soggetto che riporta le perdite sia **trasferita** o comunque **acquisita da terzi**, anche a titolo temporaneo;
- sia **modificata l'attività principale** in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate. Tale modifica assume peraltro rilevanza se interviene **nel periodo d'imposta** in corso al momento del **trasferimento**, ovvero nei due periodi successivi o precedenti.

In merito al riscontro della prima delle succitate condizioni, già con la [circolare 320/1997](#) era stato precisato che **il trasferimento della maggioranza delle partecipazioni** potrebbe concretizzarsi sia nel caso di trasferimento di una partecipazione di per sé **di controllo**, sia nel caso in cui l'acquisizione del controllo avvenisse a seguito di **integrazione della percentuale di partecipazione già posseduta**. Il requisito dell'acquisizione del controllo, inoltre, potrebbe realizzarsi, non soltanto mediante il trasferimento della proprietà delle partecipazioni, bensì anche mediante **altri negozi giuridici** come, ad esempio, la costituzione di **usufrutto sulle partecipazioni** di maggioranza (purché il diritto di voto sia attribuito all'usufruttuario), il **conferimento delle partecipazioni** (quando, per l'effetto, il conferente perda il controllo sulla società le cui partecipazioni sono oggetto di conferimento) o l'**aumento di capitale** (nel caso in cui sia sottoscritto dai soci in misura tale da trasferire il controllo da un soggetto a un altro, ovvero anche per concambio, in ipotesi di fusione o scissione).

In merito, invece, al riscontro della seconda delle succitate condizioni, con lo stesso documento di prassi era stato precisato che, per **attività principale**, deve intendersi l'attività che, sulla base di riscontri fattuali, risulti quantitativamente superiore, con riferimento ai **ricavi**, ad altre attività comunque svolte dalla società di cui sia trasferito il controllo assembleare,

risultando quindi da privilegiare il cambiamento dell'attività economica prevalente **nei fatti esercitata** e non l'eventuale **mera modifica dell'oggetto sociale**.

Secondo la tesi di recente sostenuta dall'Agenzia delle Entrate, tale disciplina troverebbe applicazione sia nel caso in cui sia riscontrabile una **modifica dell'attività principale** svolta dalla società per effetto del passaggio da un comparto di operatività a un altro, sia – discostandosi, però, in tal caso, dal tenore letterale del menzionato [articolo 84, comma 3, Tuir](#) – **allorquando il cambiamento avvenga anche nell'ambito del medesimo comparto di operatività, per effetto di una mera espansione e/o riattivazione della principale attività un tempo esercitata e dalla quale sono conseguite le perdite, quando ciò fosse associato alla circostanza che siano apportate risorse aggiuntive, rispetto a quelle residue a disposizione della società che riporta le perdite, da parte del soggetto che ne acquisisce (o ne acquisirà) il controllo.**

Provando ad esemplificare, da tale approccio dell'Agenzia delle Entrate parrebbe potersi desumere che:

1. se fosse acquisita una **partecipazione di controllo** in una società che produceva scarpe da parte di un soggetto economico che, invece, andrà a produrre elettrodomestici, sia il tenore letterale della norma, sia la *ratio* della stessa sarebbero certamente soddisfatti, trovando quindi applicazione la disciplina **anti-elusione specifica** e fin qui non vi è nulla di nuovo;
2. se fosse acquisita una **partecipazione di controllo** in una società che produceva scarpe da parte di un soggetto economico che continuerà a produrre scarpe, senza soluzione di continuità, sfruttandone l'organizzazione, i **presupposti** per applicare la **norma anti-abuso non sarebbero soddisfatti**, cosicché le perdite fiscali (ovvero gli interessi passivi eccedenti e/o l'Ace inutilizzata) sarebbero **riportabili ai successivi periodi d'imposta** e, anche in questo caso, non vi è nulla di nuovo;
3. se, invece, fosse acquisita una **partecipazione di controllo** in una società che produceva scarpe da parte di un soggetto economico che continuerà a produrre scarpe, ma **nel frattempo non fosse rimasto proprio nulla dell'originaria organizzazione di persone, mezzi e assets intangibili**, tant'è che magari la società è divenuta un mero contenitore giuridico con un unico *asset* valorizzabile (le perdite fiscali, ovvero gli interessi passivi eccedenti e/o l'Ace inutilizzata), è pur vero che l'attività che sarebbe "riattivata" è **nominalmente la stessa**, ma – secondo l'Agenzia delle Entrate – la *ratio* della norma antiabuso potrebbe considerarsi comunque soddisfatta, visto che si tratterebbe – pur sempre – di un **trasferimento intersoggettivo di assets fiscali non supportato da plausibili ragioni economico-gestionali extra-tributarie**;
4. se, infine, e qui l'**elemento di novità** pare più marcato, fosse acquisita una partecipazione di controllo in una società che **produceva scarpe** da parte di un soggetto economico che **continuerà a produrre scarpe**, ma nel frattempo **l'originaria organizzazione si fosse significativamente depotenziata**, proprio in ragione della reiterata produzione di perdite, la *ratio* della norma antiabuso potrebbe considerarsi comunque soddisfatta – quantomeno secondo la restrittiva lettura della norma fornita dall'Agenzia delle Entrate – ove la società venisse **patrimonialmente "ri-potenziata" dal**

nuovo socio di controllo, esercitando un'attività che si potrebbe invero definire **“nuova” solo sotto un profilo meramente “dimensionale”** e ciò, francamente, disorienta un po', trattandosi di una lettura che trascende sia il tenore letterale della norma, sia la prassi pregressa sul tema.

Salvo che non si tratti semplicemente di un'infelice formulazione della risposta da parte dell'Amministrazione finanziaria, sarebbe quindi utile che la stessa facesse chiarezza sul punto, evitando di introdurre un **disincentivo fiscale** alle **operazioni di “salvataggio” di imprese in crisi**, che necessitano – proprio per tale motivo – di imprescindibili **ricapitalizzazioni post-acquisizione**, spesso anche allo scopo di tutelare i livelli occupazionali e la permanenza sul territorio italiano di attività economiche altrimenti destinate a **chiudere i battenti**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:



Master di specializzazione

**LABORATORIO PROFESSIONALE DI RIORGANIZZAZIONI
E RISTRUTTURAZIONI SOCIETARIE**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

DICHIARAZIONI

Che attendibilità possono avere gli studi di settore sui semplificati?

di **Fabio Garrini**

Lo **studio di settore** è una metodologia per la **stima dei ricavi** alla quale tradizionalmente il **metodo di cassa risulta piuttosto indigesto**: da quest'anno si è quindi posto un significativo problema, visto che i contribuenti in **contabilità semplificata** (ossia i **principali destinatari** degli studi di settore) sono transitati dal 2017 al regime di cassa.

Con la [circolare 14/E/2018](#) dello scorso **6 luglio** l'Agenzia è intervenuta (in maniera tutt'altro che tempestiva, considerando che il termine ordinario per il versamento delle imposte era scaduto lo scorso **30 giugno**) a commento della disciplina degli studi di settore per il periodo d'imposta 2017; all'interno di tale circolare, evidentemente, il tema dei **correttivi per il regime di cassa assume un ruolo centrale**.

La circolare era già stata oggetto di [commento](#) con specifico riferimento ai correttivi riguardanti il **costo del venduto**; nel presente intervento si propone una panoramica degli effetti degli **ulteriori correttivi** previsti.

Visti i numerosi **correttivi** che impattano sugli **studi di settore dei semplificati**, pare più che lecito mostrare una certa **diffidenza** circa la reale **capacità di tali strumenti a stimare i ricavi dei contribuenti**.

I correttivi

Per ogni contribuente è individuato un coefficiente correttivo complessivo di "cassa" determinato sulla base di **correttivi specifici riguardanti diversi aspetti**; ciascuno dei correttivi può comportare una variazione dei **ricavi stimati** dallo studio di settore e si applica tanto al ricavo puntuale, quanto a quello minimo. Detti correttivi sono stati **individuati dal D.M. 23.03.2018** e i relativi dettagli tecnici sono evidenziati nelle **note metodologiche** allegate al decreto.

Si tratta di correttivi che interessano chi applica il vero **principio di cassa**, mentre **non riguardano i soggetti che hanno applicato il metodo della registrazione** ai sensi dell'[articolo 18, comma 5, D.P.R. 633/1972](#).

Di centrale importanza sono i correttivi riguarda la **composizione della clientela**, che tengono conto della **lunghezza stimata dei termini di pagamento** riguardanti due specifiche categorie di

soggetti:

- il correttivo di “cassa” relativo alle vendite **B2B**, ponderato con la quota di ricavi B2B dichiarati; la circolare evidenzia come le **vendite B2B – Business to business** siano calcolate come somma delle operazioni imponibili verso **soggetti Iva**, delle operazioni con applicazione del **reverse charge** e delle operazioni nei confronti delle **pubbliche amministrazioni**.
- il correttivo di “cassa” relativo alle vendite **B2PA**, ponderato con la quota di ricavi B2PA dichiarati; le vendite **B2PA – Business to Public Administration** sono pari alle operazioni nei confronti delle pubbliche amministrazioni e degli altri soggetti di cui all'[articolo 17-ter, comma 1-bis, D.P.R. 633/1972](#) (disciplinante l'ambito di applicazione dello **split payment**).

È inoltre presente un **correttivo settoriale di “cassa”** che tiene conto della durata media dei crediti e della durata media dei debiti specifica del **modello organizzativo (cluster)** di riferimento, quindi determinato in relazione alla **specifica attività** e alla **specifica configurazione dell'impresa**; questo per cercare di apprezzare il fatto che diversi ambiti di attività presentano tempistiche anche molto diverse nei tempi medi con le quali vengono regolate le partite finanziarie.

Infine, si segnala il correttivo **territoriale di “cassa”** che tiene conto della durata media dei crediti e della durata media dei debiti specifica del territorio **ove opera il contribuente**.

Per cogliere le **differenze territoriali**, sono state utilizzate le analisi delle territorialità definite nell'ambito dell'applicazione degli studi di settore.

Per le attività economiche del **settore del commercio** sono stati utilizzati i risultati dello studio relativo alla **“territorialità del commercio”**, definita nell'ambito dell'applicazione degli studi di settore, che ha suddiviso il territorio nazionale in **7 aree omogenee** in termini di:

- grado di modernizzazione del commercio;
- grado di copertura dei servizi di prossimità;
- caratteristiche socio-economiche del territorio.

Per le **attività economiche del comparto delle manifatture, dei servizi e delle attività professionali** sono stati utilizzati i risultati dello studio relativo alla **“territorialità generale”**, definita nell'ambito dell'applicazione degli studi di settore, che ha suddiviso il territorio nazionale in 5 aree omogenee in termini di:

- grado di benessere;
- livello di qualificazione professionale;
- struttura economica.

Sono inoltre previsti dei **correttivi ai fini dell'individuazione della coerenza del contribuente**,

con riferimento agli **indicatori** per i quali la determinazione dei valori di soglia di coerenza può essere influenzata dal passaggio al regime di “cassa”: al riguardo sono stati selezionati gli indicatori relativi ai **margini, alla redditività, alla gestione del magazzino e all'utilizzo degli impianti**. Nell'ambito di ciascuno studio di settore, per ogni **indicatore di coerenza**, è stato determinato il relativo **correttivo** sulla base del confronto tra il **valore dell'indicatore** calcolato utilizzando le variabili contabili simulate con il **passaggio a regime di cassa (ricavi e costi di cassa)** e il valore dell'indicatore stesso calcolato con le variabili contabili presenti nelle **banche dati (ricavi e costi di competenza)**.

Seminario di specializzazione

L'ANTIRICICLAGGIO NEGLI ADEMPIMENTI DELLO STUDIO PROFESSIONALE: DALLA TEORIA ALLA PRATICA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

ACCERTAMENTO

Legittimo separare l'attività di holding da quella industriale

di **Davide Albonico**

Numerosi sono i gruppi che hanno la volontà o, meglio ancora, l'esigenza **di scorporare le attività di holding da quelle industriali** e che, pur in **assenza di vantaggi fiscali indebiti** e in **presenza di valide ragioni economiche**, sono accusati dall'Amministrazione finanziaria di porre in essere **condotte abusive**.

Di tutt'altro avviso invece la **Corte di Cassazione** che, con la **sentenza n. 8893 del 23.10.2017** depositata l'11 aprile 2018, "sdogana", una volta per tutte, tali operazioni di riorganizzazione societaria, ponendo quale punto fermo il **principio**, costituzionalmente garantito, **di libera iniziativa economica privata**.

I **gruppi possono così**, al sussistere di determinate condizioni, **organizzare come meglio credono la propria struttura** senza per questo ricadere nella fattispecie di elusione fiscale, *rectius*, abuso del diritto.

In particolare, secondo l'ormai consolidato orientamento giurisprudenziale, le **norme antielusive non devono incidere sulla libertà dell'imprenditore di poter scegliere tra diverse operazioni**, anche se possono comportare un differente carico fiscale (**Corte di Cassazione, sentenze n. 4148/2018, n. 4603/2014, n. 8487/2009, CTR Lombardia, sentenza n. 3916/2017**).

Specularmente, integra gli estremi della **condotta elusiva** quella costruzione che, nei processi di ristrutturazione e riorganizzazione aziendale, abbia quale **elemento essenziale** lo scopo di ottenere **vantaggi fiscali**, con la conseguenza che il giudice di legittimità dovrà indagare se le **ragioni economiche** delle parti contraenti siano state perseguite con i giusti strumenti negoziali. Mentre l'Amministrazione finanziaria potrà **disconoscere i vantaggi tributari conseguiti** solamente in presenza di un valido strumento giuridico che, pur se alternativo a quello scelto dal contribuente, sia comunque funzionale al raggiungimento dell'obiettivo economico perseguito dallo stesso (**Corte di Cassazione, sentenza n. 439/2015**).

Con la sentenza in commento, la Cassazione ha così definitivamente annullato gli avvisi di accertamento con i quali l'Agenzia delle Entrate aveva contestato l'elusività di una complessa **operazione di riorganizzazione societaria** di un gruppo operante nel settore *oil & gas*.

Secondo gli Ermellini, **in assenza di ulteriori elementi probatori**, non può essere eccepita dall'Amministrazione finanziaria la **ristrutturazione funzionale delle attività di un gruppo**.

Ripercorrendo i fatti di causa, la controversia origina in esito alle risultanze di un **processo verbale di constatazione** redatto dalla Guardia di Finanza ai fini Iva, Irpeg ed Irap, relativamente agli anni di imposta 1998 e 1999.

In particolare, veniva **contestata l'elusività di una serie di operazioni**, consistenti in una fusione per incorporazione e nella successiva cessione di due rami di azienda dell'incorporante – comprendente anche il complesso aziendale proveniente dalla incorporata, che hanno generato una plusvalenza rilevante, assoggettata **all'imposta sostitutiva del 27%** anziché all'Irpeg con **aliquota ordinaria del 37%**.

In primo grado venivano **accolti entrambi i ricorsi**, preliminarmente riuniti, proposti dalle società facenti parte del gruppo. A seguito dell'appello avanzato dall'Agenzia delle entrate, la **CTR Toscana**, con la **sentenza n. 74 del 21.05.2009**, confermava parzialmente la decisione di primo grado.

Nello specifico, il giudice di appello riteneva **infondata la tesi dell'Amministrazione finanziaria** secondo la quale tale plusvalenza avrebbe dovuto scontare la maggiore aliquota ordinaria del 37% anziché quella sostitutiva del 27%.

Le **conclusioni** dei giudici della **Suprema Corte di Cassazione**, alla quale aveva proposto ricorso l'Agenzia delle entrate, non lasciano però più spazio ad alcun dubbio. Non essendovi elementi sufficienti, vengono difatti rigettati tutti i motivi eccepiti, **escludendo sostanzialmente qualsiasi intento elusivo posto in essere dal gruppo** che, al contrario, spinto dall'esigenza di separare l'**attività di holding** da quella **industriale**, ha agito nella piena autonomia negoziale e libertà di poter scegliere la configurazione più consona alla finalità perseguita.

Tale sentenza, come già ricordato, si inserisce in un filone giurisprudenziale, ormai maggioritario, che riflette anche le recenti modifiche intervenute nell'ordinamento tributario consistenti

- nell'introduzione della nuova nozione di **abuso del diritto**, contenuta [nell'articolo 10-bis L. 212/2000](#) – meglio noto come “Statuto dei diritti del contribuente”, e
- nella contestuale abrogazione della norma contenente le disposizioni antielusive, di cui all'[articolo 37-bis D.P.R. 600/1973](#).

In ragione di tali novità, configurano **abuso del diritto** una o più operazioni **prive di sostanza economica** che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, siano rivolte **essenzialmente** alla realizzazione di **vantaggi fiscali indebiti**.

Resta invece ferma la **libertà di scelta del contribuente** tra i diversi regimi opzionali offerti dalla legge, anche se comportanti un **diverso carico fiscale**, purché sorretta da **valide ragioni economiche non marginali**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente master di

specializzazione:



Master di specializzazione

DALLA VERIFICA FISCALE AL CONTENZIOSO TRIBUTARIO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

DICHIARAZIONI

Il quadro RL nel modello Redditi PF 2018

di **Federica Furlani**

I rigi da **RL14 a RL16** della Sezione II-A del **quadro RL “Altri redditi”** del modello **Redditi PF 2018**, sono dedicati ai redditi derivanti da **attività occasionale** o da **obblighi di fare, non fare o permettere**.

Redditi derivanti da attività occasionale o da obblighi di fare, non fare e permettere	RL14 Corrispettivi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente	,00	,00
	RL15 Compensi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente	,00	,00
	RL16 Compensi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere	,00	,00
	RL17 Redditi determinati ai sensi dell'art. 71, comma 2-bis del Tuir	,00	,00
	RL18 Totali (sommare gli importi da rigo RL5 a RL17)	,00	,00
	RL19 Reddito netto (col. 1 rigo RL18 – col. 2 rigo RL18; sommare l'importo di rigo RL19 agli altri redditi Irpef e riportare il totale al rigo RN1 col. 5)	,00	
	RL20 Ritenute d'acconto (sommare tale importo alle altre ritenute e riportare il totale al rigo RN33, col. 4)	,00	

In particolare in tale sotto-sezione vanno indicati, in colonna 1:

- nel **rigo RL14** i **corrispettivi derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente**;
- nel **rigo RL15** i **compensi derivanti da attività di lavoro autonomo, anche se svolte all'estero, non esercitate abitualmente**. In tale rigo vanno ricompresi anche i premi attribuiti in riconoscimento di particolari meriti artistici, scientifici o sociali non assoggettabili a ritenuta a titolo d'imposta, con esclusione dei premi stessi corrisposti a cittadini italiani da Stati esteri o enti internazionali. Non concorrono invece alla formazione del reddito complessivo e, pertanto, non devono essere dichiarati i compensi percepiti dal coniuge, dai figli, affidati o affiliati, minori di età o permanentemente inabili al lavoro e dagli ascendenti, per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente rese nei confronti dell'artista o professionista;
- nel **rigo RL16** i **corrispettivi derivanti dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere**. Rientra ad esempio in questa categoria l'indennità di rinuncia percepita per la mancata assunzione del personale avviato al lavoro (**L. 482/1968**).

I redditi derivanti da **rapporti di collaborazione coordinata e continuativa** o da **collaborazioni a progetto** vanno invece dichiarati nel **quadro RC** del **modello Redditi PF**, dedicato ai redditi di lavoro dipendente e assimilati.

Nella **colonna 2** dei relativi rigi sopra elencati vanno indicate le **relative spese sostenute**, purché **documentate e inerenti** alle prestazioni effettuate (cosa peraltro non sempre facile da comprovare): trattasi ad esempio di spese di cancelleria, per carburanti, per mezzi di trasporto, ecc..

Tali oneri non possono in ogni caso superare i relativi corrispettivi e, nell'ambito di ciascun corrispettivo, quelli sostenuti per ognuna delle operazioni eseguite. Inoltre non sono ammesse in deduzione le spese relative alla c.d. **indennità di rinuncia all'assunzione obbligatoria** riportata nel **rigo RL16**.

Inoltre il contribuente è tenuto a compilare e a conservare un **apposito prospetto** indicante distintamente per ciascuno dei redditi di cui ai righi RL14, RL15 e RL16, per ognuna delle operazioni eseguite, l'ammontare lordo dei **corrispettivi e dei compensi**, l'importo delle **spese inerenti** a ciascuna delle operazioni stesse e il **reddito conseguito**. Questo prospetto dovrà essere esibito o trasmesso all'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente, su sua eventuale richiesta.

Per le tipologie reddituali sopra individuate l'[articolo 13, comma 5, Tuir](#) stabilisce una **detrazione dall'imposta lorda**, non cumulabile con quelle previste dai commi 1, 2, 3 e 4 del medesimo articolo (detrazioni per reddito lavoro dipendente, pensione, e assimilati), che **decresce all'aumentare del reddito complessivo** (determinato comprendendovi il reddito da locazione assoggettato a cedolare secca, al lordo della deduzione Ace e al netto della deduzione per abitazione principale e pertinenze) e **non va rapportata alla durata del periodo di lavoro**.

In particolare la detrazione è pari a:

- **1.104 euro, se il reddito complessivo non supera 4.800 euro;**
- se il **reddito complessivo è superiore a 4.800 euro ma non a 55.000 euro**, la detrazione, sempre pari a 1.104 euro, spetta per la parte **corrispondente al rapporto** tra l'importo di 55.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e l'importo di 50.200 euro, ovvero secondo il seguente rapporto:

$$1.104 \text{ €} \quad \times \quad \frac{55.000 \text{ €} - \text{reddito complessivo}}{50.200}$$

I corrispettivi di cui ai righi da RL14 a RL 16, colonna 1, e le spese di cui alle relative colonne 2, vanno poi riportate rispettivamente nelle colonne 1 e 2 del rigo **RL18**. – per redditi complessivi superiori a 55.000 euro **non spetta alcuna detrazione**.

Nel **rigo RL19** va indicato l'importo risultante dalla differenza tra l'ammontare lordo dei redditi (rigo RL18 colonna 1) e il totale delle deduzioni (rigo RL18, colonna 2) che, sommato agli altri redditi dichiarati ai fini dell'Irpef, andrà riportato nel **rigo RN1, colonna 5**, del quadro RN.

Nel **rigo RL20** va invece riportato l'ammontare delle **ritenute d'acconto**, comprese quelle eventualmente sospese che, sommato all'importo delle altre ritenute va riportato nel **rigo RN33, colonna 4**, del quadro RN.

Seminario di specializzazione

FISCALITÀ INTERNAZIONALE: PROBLEMATICHE RICORRENTI, INDICAZIONI NORMATIVE E I PRESUPPOSTI DI STABILE ORGANIZZAZIONE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IMPOSTE SUL REDDITO

Recesso da soggetti IRES

di **EVOLUTION**



L'articolo 47, comma 7, del Tuir evoca una particolare fattispecie generatrice reddito da capitale, in base alla quale le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale delle società ed enti costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate. Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Evolution, nella sezione "Imposte dirette", una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo analizza i caratteri peculiari del recesso da soggetti IRES.

L'articolo 47, comma 7, del Tuir evoca una particolare fattispecie generatrice di utile da partecipazione, vale a dire reddito da capitale, in base alla quale Le **somme** o il **valore normale dei beni** ricevuti dai soci in caso di **recesso**, di esclusione, di riscatto e di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale delle società ed enti **costituiscono utile** per la **parte che eccede il prezzo pagato per l'acquisto o la sottoscrizione** delle azioni o quote annullate.

Il messaggio statuito dalla norma appare chiaro: i **frutti derivanti dalla detenzione della partecipazione** debbono essere **trattati in modo uniforme**, sia che assumano la veste di dividendi, sia che si palesino sotto forma di valori rimborsati in occasione di particolari fattispecie, quali il recesso, l'esclusione, il riscatto, la riduzione del capitale e la liquidazione.

Le forme con cui si può realizzare il recesso dalla società (ipotizzando che il soggetto recedente sia persona fisica) sono sostanzialmente due:

- il **recesso "atipico"**, che consiste nell'acquisto della partecipazione da parte di altri soci (ovvero anche di un terzo soggetto). In tal caso, l'eventuale maggior corrispettivo

percepito rispetto al costo fiscale della partecipazione rappresenta un reddito “diverso” tassato come capital gain, con la ulteriore osservazione che – nelle società di capitali – il capital gain subisce la stessa tassazione dei dividendi (si veda la scheda redditi diversi da partecipazioni societarie);

- il **recesso “tipico”**, mediante il quale è la stessa società che, riducendo le poste del netto, rimborsa le somme dovute al soggetto recedente. In tal caso si applica la norma in commento che prevede la tassazione come **reddito di capitale**.

Nelle S.p.a. è ammesso, in talune circostanza, anche l’acquisto di azioni proprie.

La norma si **applica** tanto nella fattispecie in cui si **attribuisca al socio** recedente una **somma in denaro**, quanto in quella in cui si attribuisca **un bene in natura**. Nel secondo caso, il Tuir si premura di precisare **come debba avvenire la quantificazione del valore del bene**, vale a dire utilizzando il valore normale di cui all’[articolo 9 del Tuir](#).

Come l’affermazione teorica debba essere tradotta in pratica risulta difficile; sarà **semplice quando vi sono listini o quotazioni ufficiali** di riferimento (ad esempio, per un immobile si potrebbe ricorrere ai valori OMI), sarà **assolutamente difficoltoso quando manca tale conforto**. Una piccola perizia, anche non asseverata, potrà essere la soluzione migliore per evitare problemi astratti di quantificazione.

Si faccia attenzione, però, al fatto che l’attribuzione di beni in “natura”:

- ai fini delle **imposte dirette**, comporta che il bene (sia patrimoniale, che merce) si consideri realizzato a valore normale in capo alla società, con possibile emersione di plusvalori (immobilizzi) o componenti positive (beni merce). Peraltro, le plusvalenze non sono nemmeno frazionabili in 5 esercizi;
- ai **fini Iva** si determina la necessità di assoggettamento al tributo, in quanto siamo dinnanzi ad una destinazione a finalità estranee all’esercizio di impresa;
- ai fini delle **imposte d’atto** (registro ed ipo-catastali) si rende necessaria l’applicazione nelle misure previste per legge in occasione del trasferimento del bene (tipicamente gli immobili).



EVOLUTION Euroconference

Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,
calde come il tuo primo caffè.

Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.

richiedi la prova gratuita per 15 giorni >

RASSEGNA RIVISTE

Irrilevanza dell'identificazione Iva multipla ai fini dell'esenzione per le operazioni triangolari

di **Clino De Ieso**

Articolo tratto da "Iva in pratica n. 31/2018"

La Corte di Giustizia, con la sentenza 19 aprile 2018, causa C-580/16 (Firma Hans Bühler KG), privilegiando un taglio sostanzialistico, in applicazione del quale viene riconosciuta l'esenzione se sono soddisfatti i requisiti sostanziali, ha stabilito che il promotore dell'operazione triangolare (c.d. acquirente intermedio) non perde il diritto al regime di non imponibilità nel caso di identificazione multipla ai fini Iva in 2 Stati membri, a condizione che per lo specifico acquisto IC non sia utilizzato il numero di identificazione Iva attribuito dallo Stato membro di partenza del bene. [Continua a leggere...](#)

[VISUALIZZA LA COPIA OMAGGIO DELLA RIVISTA >>](#)

[Segue il SOMMARIO di Iva in pratica n. 31/2018](#)

Iva

"La fattura elettronica tra "privati"" di Marco Peirola

"Irrilevanza dell'identificazione Iva multipla ai fini dell'esenzione per le operazioni triangolari" di Clino De Ieso

"Detrazione dell'Iva per operazioni all'origine non assoggettate a imposta" di Fausto Capello

"Effetti della tardiva identificazione ai fini del rimborso Iva" di Marco Peirola

Il caso risolto

"Regime Iva delle sponsorizzazioni di soggetto extra UE" di Centro studi tributari

Osservatorio

"L'osservatorio di giurisprudenza" di Alberto Alfredo Ferrario



IVA IN PRATICA

IN OFFERTA PER TE € 58,50 + IVA anziché € 90 + IVA

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

-35%

ABBONATI ORA