

## Edizione di venerdì 6 Settembre 2019

### IMPOSTE SUL REDDITO

**Investire in immobili: acquisto tramite società o come “privato”?**

di Cristoforo Florio

### IMPOSTE SUL REDDITO

**Cedolare secca commerciale applicabile ai contratti prorogati nel 2019**

di Alessandro Bonuzzi

### FISCALITÀ INTERNAZIONALE

**L'esterovestizione societaria e la libertà di stabilimento**

di Marco Bargagli

### OPERAZIONI STRAORDINARIE

**Distribuzione (vera o virtuale?) della riserva in sospensione d'imposta**

di Fabio Landuzzi

### AGEVOLAZIONI

**Nuove disposizioni per le organizzazioni di produttori dell'ortofrutta**

di Luigi Scappini

### RASSEGNA RIVISTE

**Il Decreto Crescita impone ai forfettari gli adempimenti relativi ai dipendenti impiegati**

di Fabio Garrini

## IMPOSTE SUL REDDITO

### **Investire in immobili: acquisto tramite società o come “privato”?**

di Cristoforo Florio

Nel corso dell'attività di consulenza tributaria capita, non di rado, che il cliente che intende fare un investimento in uno o più immobili ponga il quesito circa la **convenienza fiscale ad acquistare tali beni come persona fisica “privata” o per il tramite di una società** (immobiliare o di altro tipo). Quali sono i principali aspetti da tenere in considerazione nell'assistere il cliente in tale tipo di scelta di investimento?

Fermo restando che la valutazione andrà operata di volta in volta, in base al singolo caso, alle sue peculiarità e alla situazione complessiva del cliente, tentiamo di individuare nel prosieguo quali potrebbero essere i **principali punti da affrontare e sviluppare**, necessari allo sviluppo di un'analisi di convenienza tra **l'acquisto dell'immobile tramite una società o come “privato”**.

Il più importante aspetto da tenere in considerazione consiste certamente nell'**individuare quale sia la finalità dell'acquisto immobiliare**: si tratta di un investimento per la successiva messa a reddito dell'immobile tramite un contratto di locazione? Oppure si tratta dell'acquisto di un negozio o di un laboratorio da utilizzare quale bene strumentale per **l'esercizio di un'attività commerciale o artigianale**? O, ancora, si tratta di un'operazione **speculativa** che prevede una **ristrutturazione dell'immobile** e la sua **successiva vendita**?

La risposta a tale domanda è fondamentale per **valutare l'efficienza fiscale della scelta** che si andrà operare; infatti, **in base alle finalità dell'acquisto**, si potranno simulare i **diversi regimi fiscali applicabili** al caso di specie.

Una volta definita la strategia da seguire, sono essenzialmente 4 i punti da analizzare:

- **l'imposizione tributaria indiretta prevista in fase di acquisto**, al fine di calcolare l'incidenza dell'Iva o dell'imposta di registro e delle imposte ipo-catastali;
- la **tassazione del reddito** ritraibile dall'investimento immobiliare e il regime di **deducibilità dei costi relativi all'immobile**, al fine di valutare la redditività netta;
- l'eventuale presenza di **agevolazioni fiscali** sull'acquisto o sulla **ristrutturazione dell'immobile**;
- il trattamento tributario applicabile, in caso di **rivendita**, alle **eventuali plusvalenze/minusvalenze**.

Ad esempio, nel caso dell'acquisto di un **immobile di natura abitativa** per la sua **successiva locazione**, si potrà guardare con favore ad un **investimento come “privato”**, valutando:

- la possibilità, in caso di vendita dell'immobile da parte di un “privato” o in caso di vendita in regime di esenzione da Iva ex [articolo 10, comma 1, n. 8-bis, P.R. 633/1972](#), di **corrispondere le imposte d'atto non sul prezzo di compravendita ma sulla base del valore catastale** (che, in molti o gran parte dei casi, è inferiore rispetto al prezzo) (c.d. regime del “prezzo-valore” di cui all'[articolo 1, commi 497 e 498, L. 266/2005](#));
- la **tassazione dei canoni di locazione** con la c.d. **cedolare secca al 21%** ([articolo 3 D.Lgs. 23/2011](#)) oppure, al ricorrere delle condizioni, al **10%**, ferma restando l'indeducibilità assoluta dei costi di gestione dell'immobile (spese condominiali, utenze, ecc.);
- il **recupero decennale**, sotto forma di **detrazione Irpef**, del **50% delle eventuali spese di ristrutturazione dell'immobile** (tipicamente sostenute prima della sua messa a reddito) o delle spese di **riqualificazione energetica**, direttamente in capo al soggetto acquirente, sempre a condizione che quest'ultimo abbia **redditi imponibili Irpef** su cui far valere la richiamata detrazione e, quindi, **ulteriori rispetto** a quelli da locazione **assoggettati all'imposizione sostitutiva della cedolare secca** (sul punto si vedano i recenti chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate nella [circolare n. 13/E/2019](#));
- l'**esenzione da tassazione sulla plusvalenza** eventualmente conseguita in fase di rivendita, laddove l'immobile sia stato **detenuto per almeno un quinquennio**. Infatti, ai sensi dell'[articolo 67, comma 1, lettera b\), Tuir](#), sono redditi diversi le “*(...) plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni (...)*”, pertanto **non assumono rilevanza fiscale** quelle conseguite trascorso il suddetto periodo.

In parte diverse sono invece le considerazioni da farsi in caso di **acquisto di un bene strumentale** per un suo **utilizzo diretto** da parte dell'impresa acquirente (ad esempio, come sede legale o come “punto vendita” di un'attività commerciale):

- l'impossibilità **di corrispondere le imposte d'atto sulla base del valore catastale**, dovendosi calcolare queste ultime **sul prezzo di compravendita** indicato nell'atto notarile di compravendita;
- la **deducibilità del costo di acquisto** dell'immobile (comprensivo dell'imposta di registro e delle imposte ipo-catastali pagate in fase di acquisto), sotto forma di **ammortamento annuale** (salvo alcuni casi specifici, l'ammortamento fiscale viene operato **con un'aliquota annuale del 3%**, recuperando l'investimento in circa 33 anni), nonché di tutti i **costi connessi all'immobile**, quali quelli per spese condominiali e per la manutenzione ordinaria e straordinaria del cespite;
- il **recupero decennale**, sotto forma di **detrazione Irpef/Ires**, dei soli **interventi di riqualificazione energetica** operati sull'immobile (oltre alla deducibilità dei relativi costi dal reddito d'impresa), **non essendo ammessa la detrazione Irpef per le spese di ristrutturazione**;
- l'**assoggettamento a tassazione** dell'eventuale **plusvalenza conseguita** in fase di **cessione** o, comunque, di **fuoriuscita del bene dal regime d'impresa** (come nel caso di **assegnazione** dell'immobile ai soci o per **l'estromissione** dall'impresa individuale), **indipendentemente dal periodo di detenzione dell'immobile**.

In questo scenario, a fronte di un recupero integrale dell'investimento sotto forma di **deduzione dei costi**, vi sarebbe una **maggior tassazione** da sopportare in fase di acquisto (oltre al rischio di subire un **accertamento di valore** da parte dell'Agenzia delle Entrate) e un costo (quasi certo) di **fuoriuscita futura dell'immobile** dal regime d'impresa.

Diversamente, ipotizzando che l'attività d'impresa sia svolta sotto forma di **società**, l'immobile **potrebbe essere acquistato dal socio persona fisica** e da questi poi **concesso in locazione alla società** (non scontando nessuna tassazione una volta trascorso il quinquennio di possesso); in questa ipotesi, la **società porterebbe in deduzione il costo** della locazione mentre il **socio potrebbe** – fino al 31 dicembre 2019 e salvo proroghe – **optare per la cedolare secca al 21%** qualora l'immobile sia un C/1 di ampiezza non superiore ai 600 metri quadri.

Come si può facilmente immaginare, è difficile trarre delle conclusioni di convenienza univocamente applicabili a tutte le situazioni ma, in linea generale e salvo alcune situazioni particolari, si può dire che **l'acquisto di immobili di natura abitativa** tramite **società/ditta individuale** risulta piuttosto **penalizzato dall'attuale sistema tributario**. Tali penalizzazioni sono **mitigate in caso di acquisto di un immobile strumentale** e, in alcuni casi, possono invece **trasformarsi in vantaggi**, fermo restando che un'eventuale proroga e/o allargamento dell'ambito applicativo della cedolare secca "commerciale" potrebbe determinare la necessità di esperire delle **nuove analisi di convenienza**.

Naturalmente la valutazione dovrà essere sempre operata non solo sotto il profilo tributario, ma anche in considerazione degli **aspetti bancari** (in termini di eventuali garanzie da prestare e di costi finanziari da sopportare e da poter eventualmente portare in deduzione), dei **rischi imprenditoriali** (in termini di possibili aggressioni dell'immobile da parte di eventuali creditori), nonché delle future esigenze di **sistemazione successoria del patrimonio immobiliare**.

Corso per dipendenti

**FISCALITÀ IMMOBILIARE:  
GLI ADEMPIMENTI DI STUDIO**

Scopri le sedi in programmazione >



## IMPOSTE SUL REDDITO

### **Cedolare secca commerciale applicabile ai contratti prorogati nel 2019**

di Alessandro Bonuzzi

Con la [risposta all'interpello n. 297 del 22 luglio 2019](#), l'Agenzia delle entrate ha fornito il proprio parere sulla possibilità di applicare il regime della **cedolare secca** in un caso di **successione mortis causa** di **contratti di locazione commerciali**.

Un contribuente è deceduto, lasciando l'**usufrutto**, in misura del 100% dei suoi **beni**, alla moglie, la quale dunque è, tra le altre cose, **subentrata** in **tre contratti di locazione** aventi ciascuno ad oggetto un **fabbricato commerciale accatastato come C/1**.

Va ricordato che l'[articolo 1, comma 59, L. 145/2018](#) ha esteso la cedolare secca ai canoni di locazione derivanti da **nuovi contratti stipulati nell'anno 2019** da **persone fisiche** al di fuori dell'esercizio di un'attività d'impresa o di arti e professioni, aventi ad oggetto gli **immobili destinati all'uso commerciale**, classificati nella categoria catastale **C/1** – Negozi e botteghe – nonché le relative **pertinenze**, che sono quelle classificate nelle categorie catastali **C/2** – Magazzini e locali di deposito – **C/6** – Stalle, scuderie e rimesse – e **C/7** – Tettoie chiuse e aperte – se **congiuntamente locate**.

L'opzione per il regime sostitutivo può essere esercitata a **condizione** che:

- l'unità immobiliare commerciale oggetto della locazione abbia una **superficie complessiva**, al netto delle pertinenze, **non superiore a 600 metri quadrati**;
- alla data del **10.2018**, non risulti in essere tra i **medesimi soggetti** un contratto di locazione per lo **stesso immobile**, da **interrompere anticipatamente** rispetto alla **scadenza naturale** (cd. **previsione antielusiva**).

Orbene, siccome, per effetto del **decesso** del marito-proprietario, si è verificato il **subentro** nei contratti di locazione, in qualità di locatore, della moglie-erede, quest'ultima, con la presentazione dell'interpello, ha vagliato la possibilità di applicare la **cedolare secca** sulla base della richiamata **novella normativa fin dal suo subentro**.

Al riguardo, a parere dell'Agenzia delle entrate, assume rilevanza la circostanza che il *de cuius*, al **momento del decesso, avesse o meno il diritto** (trasmesso poi all'erede per effetto del subentro) di **optare per il regime della cedolare secca** in ordine ai contratti di locazione.

Dalle informazioni fornite in sede di interpello si è potuto evincere che, alla data del decesso,

il locatore **non aveva tale diritto** in virtù della **previsione antielusiva**, essendo i contratti di locazione **già in essere** alla data del 15.10.2018. Di talché, anche la moglie-erede, in sede di **subentro, non può optare per il regime della cedolare secca per nessuno dei tre contratti.**

Tuttavia (e qui si concentra il chiarimento del Fisco), se uno dei contratti di locazione dovesse **scadere nel corso del 2019**, terminando la **scadenza naturale** prevista nel contratto, l'**erede potrà optare per il regime sostitutivo** in sede di eventuale **proroga** del **medesimo contratto di locazione**.

Ciò in quanto la **proroga va considerata**, ai fini dell'opzione della cedolare secca, come se fosse un **contratto di locazione stipulato nel corso del 2019**.

In altri termini, la **scadenza naturale** del contratto di locazione, in grado di **disinnescare** la previsione antielusiva, si verifica già al termine del **primo periodo** di locazione (quindi, ad esempio, al termine dei primi 6 anni nell'ambito un contratto di durata 6+6).

The advertisement features a blue header bar with the text "Master di specializzazione". Below it, the main title "LA GESTIONE DELLE LITI CON IL FISCO" is displayed in large, bold, blue capital letters. Underneath the title, a smaller blue link reads "Scopri le sedi in programmazione >". The background of the ad has a subtle geometric pattern of triangles in shades of blue and white.

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### **L'esterovestizione societaria e la libertà di stabilimento**

di Marco Bargagli

Come noto, la normativa fiscale interna contiene specifiche disposizioni per il contrasto dei fenomeni di **delocalizzazione fittizia all'estero** della sede di una **società o di un ente**.

L'[articolo 73, comma 3, Tuir](#) prevede che **le società, gli enti ed i trust** sono considerati **residenti in Italia** quando, per la **maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni)**, hanno **alternativamente la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale** nel territorio dello Stato.

L'[articolo 58, comma 3, D.P.R. 600/1973](#), rubricato **“domicilio fiscale”**, stabilisce che i soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il **domicilio fiscale** nel Comune in cui si trova la loro **sede legale** o, in mancanza, la **sede amministrativa**. Se anche questa manca, essi hanno il **domicilio fiscale** nel Comune ove è **stabilita una sede secondaria** o una **stabile organizzazione** e, in mancanza, nel **Comune in cui esercitano prevalentemente la loro attività**.

Il fenomeno di **pianificazione fiscale** conosciuto con il termine di **“esterovestizione societaria”**, si concretizza mediante la dissociazione tra **residenza fittizialmente localizzata all'estero** e **residenza “reale”**, mantenuta **sul territorio italiano**, ove il soggetto passivo Ires ha stabilito la propria **sede dell'amministrazione** o, in subordine, **esercita la propria attività (rectius l'oggetto sociale)**.

In tema di **residenza fiscale**, la **prassi operativa** di riferimento ha affermato che sia con riguardo alle persone fisiche sia con riguardo alle società, si assiste spesso a **fenomeni di esterovestizione della residenza fiscale**, consistenti nella **fittizia localizzazione** della residenza in Paesi o territori diversi dall'Italia, al fine di usufruire di un **trattamento fiscale privilegiato rispetto a quello nazionale**. L'antigiuridicità del comportamento, sotto il profilo fiscale, consiste proprio nel fatto che, **contrariamente a quanto formalmente dichiarato** relativamente alla propria ubicazione, il **soggetto passivo risiede nel territorio dello Stato italiano**, **sottraendosi così agli adempimenti** richiesti dalla legislazione del Paese di appartenenza.

In queste ipotesi la localizzazione della dimensione soggettiva si fonda su **elementi dichiarativi connotati da falsità**, pertanto, tutti i **fenomeni di esterovestizione** non possono, in nessun caso, essere ricondotti nell'ambito delle fattispecie elusive, **ma rappresentano** veri e propri **casi di evasione** (cfr. Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali”, *circolare n. 1/2018* del Comando Generale della Guardia di Finanza, volume III – parte V – capitolo 1, “*Le metodologie di controllo basate su prove presuntive: il riscontro indiretto-presuntivo*”, pag. 23 e ss.).

In ambito internazionale, **l'articolo 4, paragrafo 3, modello Ocse di Convenzione** prevede che, nell'ipotesi in cui una società sia considerata **residente in due diversi Stati**, la **residenza fiscale della persona giuridica** deve essere individuata sulla base di un **accordo tra le autorità competenti** (denominato “*mutual agreement*”), che deve tenere conto del **luogo di direzione effettiva, del luogo di costituzione e di ogni altro fattore rilevante**.

Sul punto il **nuovo modello Ocse di Convenzione**, approvato in data 21.11.2017, recepisce le indicazioni contenute nella “*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*”, sottoscritta in data 07.06.2017 dall’Italia e da altri 66 Paesi.

Il citato documento rende, così, operative le **specifiche azioni anti-evasione** elaborate nel c.d. “progetto BEPS” (“*Base Erosion and Profit Shifting*”) che, come noto, intende **contrastare i fenomeni di evasione fiscale internazionale**.

Con particolare riferimento alla **residenza fiscale** di alcune società di diritto olandese, si cita il recente orientamento espresso dalla **suprema Corte di cassazione**, con la [sentenza n. 16697/2019 del 21 giugno 2019](#), che ha accolto la tesi proposta da parte dell’Agenzia delle entrate proprio su un caso di esterovestizione societaria.

Gli ermellini hanno ricordato che la questione esaminata va ricondotta alla c.d. “**esterovestizione**”, termine con cui si intende la **fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero**, in particolare in un Paese con un **trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale** citando, simmetricamente, alcuni precedenti orientamenti giurisprudenziali di legittimità (cfr. [sentenza n. 2869 del 7 febbraio 2013](#) e [sentenza n. 33234 del 21 dicembre 2018](#)).

I supremi giudici richiamano anche la **giurisprudenza unionale** (cfr. [sentenza Corte di Giustizia Ue C-196/04 del 12 settembre 2006](#), *Cadbury Schweppes e Cadbury Schweppes Overseas*) che, con riferimento al fenomeno della localizzazione all'estero della residenza fiscale di una società, ha affermato – in tema di **libertà di stabilimento** – che la circostanza che una **società sia stata creata in uno Stato membro per fruire di una legislazione più vantaggiosa “non costituisce per se stessa un abuso di tale libertà”**; tuttavia, una **misura nazionale che restringe la libertà di stabilimento è ammessa se riguarda specificamente le “costruzioni di puro artificio” finalizzate a escludere la normativa dello Stato membro interessato**.

In buona sostanza, una eventuale **restrizione alla libertà di stabilimento** deve avere lo **scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare “costruzioni puramente artificiose”, prive di “effettività economica”, finalizzate unicamente a eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte sul territorio nazionale**.

I giudici di piazza Cavour effettuando un interessante **analisi comparata** tra la **normativa domestica** e le **disposizioni internazionali**, hanno altresì **individuato i punti di sostanziale convergenza**: la nozione di “**sede dell’amministrazione**”, infatti, in quanto **contrapposta**

alla “**sede legale**”, deve ritenersi coincidente con quella di “**sede effettiva**” (di matrice civilistica), intesa come il **luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative** e di **direzione dell'ente** e si **convocano le assemblee** e cioè il **luogo deputato**, o **stabilmente utilizzato**, per l'**accentramento** – nei rapporti interni e con i terzi – degli organi e degli uffici societari **in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente**.

A parere dei **supremi giudici di legittimità** l'ampia disamina, compiuta dalla CTR, della **normativa fiscale, civilistica e pattizia in tema di residenza fiscale delle società e della relativa interpretazione dottrinale e giurisprudenziale**, nonché degli **orientamenti** espressi dalla **Corte di Giustizia Europea**, “è invero *corretta* laddove, in sintesi, giunge alla conclusione della **assimilazione del concetto (fiscale) di sede dell'amministrazione** (qualificato come uno dei criteri “alternativi” indicati nell’art. 73, comma 3, Tuir) a quello (**civilistico**) di “**sede effettiva**” della società ed intende quest’ultima, in sostanziale conformità ai principi sopra enunciati, **come il luogo in cui si svolge in concreto la direzione e la gestione dell'attività d'impresa e dal quale promanano le relative decisioni**”.

In particolare, il **giudice di merito** ha osservato che: “*ricorrevano le condizioni necessarie e sufficienti per ottenere la sede legale in Olanda; ma questa non era certamente la sede abituale in cui veniva svolta l'attività direttiva e decisionale delle società [...] il luogo concreto di formazione ed espressione della volontà e degli atti di direzione era l'Italia*”.

In definitiva, **confermando l'ipotesi di esterovestizione**, la **sede effettiva** (i.e. “amministrativa”) della società **coincideva con quella legale italiana** (oltre che con il luogo dell’oggetto principale dell’attività), con ciò escludendosi la configurabilità in concreto della residenza fiscale in Olanda (“da quanto sopra deriva che la **sede di amministrazione delle quattro società olandesi deve ritenersi ubicata in Italia con tutte le conseguenze ai fini fiscali**”).

The graphic features a blue and white geometric background with a central white rectangular area. At the top, the text "Master di specializzazione" is written in blue. Below it, the main title "LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE IN PRATICA" is displayed in large, bold, blue capital letters. Underneath the title, there is a call-to-action button with the text "Scopri le sedi in programmazione >" in blue.

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

---

### **Distribuzione (vera o virtuale?) della riserva in sospensione d'imposta**

di Fabio Landuzzi

Due recenti risposte ad istanze di interpello pubblicate dall'Agenzia delle entrate hanno interessato vicende relative all'utilizzo della **riserva in sospensione di imposta** iscritta nel patrimonio netto in occasione della **rivalutazione di immobili** ex [articolo 15, commi 16–23, D.L. 185/2008](#) (che rimanda, come noto, all'[articolo 13 L. 342/2000](#)).

La più recente risposta ([n. 332/2019](#)) risolve un dubbio relativo all'**anzianità di formazione della riserva di rivalutazione** distribuita ai **soci persone fisiche**, titolari di **partecipazioni "qualificate"**.

Determinare l'anzianità è assai rilevante alla luce delle modifiche operate dalla **L. 205/2017**, in quanto determina l'applicazione o meno del **regime transitorio di tassazione dei dividendi** la cui distribuzione viene **deliberata dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022**, in luogo del **regime ordinario** che prevede una **itenuta d'imposta pari al 26%** dell'utile distribuito.

Ebbene, l'Amministrazione finanziaria risolve il dubbio specificando che la riserva di rivalutazione in sospensione di imposta assume **l'anzianità del periodo di imposta** in cui si verifica il **suo presupposto impositivo**, ossia ne viene deliberata la distribuzione, **a nulla rilevando l'esercizio in cui essa era stata iscritta nel patrimonio netto**.

Quindi, se la distribuzione della riserva di rivalutazione è **deliberata nel 2019**, oltre alla variazione in aumento del proprio imponibile, la società dovrà anche agire quale **sostituto di imposta** ed effettuare **una ritenuta del 26%** dell'importo distribuito.

La seconda risposta (la [n. 316/2019](#)) presenta in realtà fondate **ragioni di perplessità** circa la soluzione a cui è addivenuta l'Amministrazione finanziaria.

Il caso sottoposto all'interpello appare piuttosto lineare: una società ha fuso per **incorporazione** una sua controllata e dall'elisione del valore di carico della partecipazione con il patrimonio netto contabile della incorporata è emerso un **disavanzo da annullamento**.

L'**Oic 4**, quanto alla destinazione di tale disavanzo, è molto chiaro nell'indicare precisamente che *"nelle ipotesi in cui il disavanzo da annullamento, in base alla sua origine e natura economica, corrisponda a perdite pregresse o ad un "eccesso di costo" (...) esso è eliminato, portandolo a riduzione del patrimonio netto postfusione, compensandolo con una o più riserve o, se questo non è*

**possibile, imputandolo al conto economico”.**

La società incorporante aveva, quindi, imputato il disavanzo di fusione a **riduzione della riserva di rivalutazione in sospensione di imposta** e domandava all'Amministrazione finanziaria se ciò avesse costituito **ragione di innesco della tassazione della riserva**.

La risposta fornita è lapidaria, ma anche assai **poco motivata**, poiché chiarisce semplicemente che “*qualora il contribuente decida di ridurre il saldo di rivalutazione in sospensione di imposta, lo stesso sarà tassabile*”, aggiungendo poi che la società potrebbe altrimenti coprire il disavanzo **utilizzando altre riserve** presenti nel suo patrimonio che siano **“fiscalmente disponibili”** (categoria atipica, a cui non apparterrebbe, invece, la riserva di rivalutazione).

Come detto, questa risposta desta alcune perplessità.

Prima di tutto, **la riserva di rivalutazione è una riserva disponibile, anche fiscalmente**, nel senso che **se utilizzata per la copertura di perdite essa non determina l'enneso del presupposto impositivo**, come prescrive l'[articolo 13, comma 2, L. 342/2000](#).

Semplicemente, **se la sua riduzione non avviene nelle forme** della riduzione volontaria del capitale di cui all'[articolo 2445 cod. civ.](#), **non si potranno distribuire utili** sino a che la riserva non sarà stata reintegrata.

E allora, se l'assorbimento del disavanzo di fusione da parte della riserva di rivalutazione avvenisse con le formalità dell'[articolo 2445 cod. civ.](#), potrebbe questo **evitare l'enneso della sua tassazione?**

Tanto premesso:

- se la società **non ha altre riserve di utili**, non si comprende per quale ragione si deve innescare la tassazione della riserva di rivalutazione per il semplice suo **utilizzo in assorbimento del disavanzo**;
- se la società, anziché utilizzare direttamente la riserva di rivalutazione per assorbire il disavanzo, lo **imputasse al conto economico e realizzasse una perdita**, l'utilizzo della riserva di rivalutazione per la sua copertura, come abbiamo visto, **non innesca affatto la tassazione**;
- infine, ed è questo forse il caso che preoccupa l'Agenzia, **se la società avesse anche altre riserve di utili**, se è vero che il **disavanzo è espressione di “perdite”**, non si vede comunque per quale ragione l'utilizzo diretto della riserva di rivalutazione per la sua copertura debba innescarne la tassazione, quando **si trattrebbe comunque di fattispecie analoga** a quella normata dall'[articolo 13 Legge 342/2000](#).

Probabilmente l'Agenzia è preoccupata che la società in questo modo **cancelli la riserva in sospensione**, utilizzandola per la copertura di disavanzo, e **conservando invece le riserve di utili scevre da sospensione**; ma questo effetto, a nostro avvio, è comunque **previsto e regolato**

dal più volte citato [articolo 13, comma 2, Legge 342/2000](#) e non dovrebbe essere perciò trattato come evento patologico.

Seminario di specializzazione

## BITCOIN, CRIPTOVALUTE, BLOCKCHAIN QUESTIONI GIURIDICHE E ASPETTI FISCALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## AGEVOLAZIONI

---

### **Nuove disposizioni per le organizzazioni di produttori dell'ortofrutta**

di Luigi Scappini

Con **decreto Mipaaf n. 8867 del 13 agosto 2019**, in attesa di registrazione presso la Corte dei Conti e di successiva pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, sono state individuate le nuove regole in materia di **riconoscimenti** e di **controllo** delle **OP** (organizzazioni di produttori) per il settore dell'**ortofrutta**, in particolare per i **prodotti freschi e/o destinati esclusivamente alla trasformazione**, di cui all'[\*\*articolo 1, § 2, lettera i\), Regolamento n. 1308/2013.\*\*](#)

Le OP rappresentano forme giuridiche con le quali ci si pone l'obiettivo di favorire la concentrazione dell'offerta di determinati prodotti.

Il **riconoscimento** delle OP è demandato alle **Regioni** nel cui territorio l'aspirante OP realizza la **maggior parte della produzione commercializzabile**, cui devono essere presentate le domande, contemporaneamente caricate sul Sian.

Nel caso in cui la domanda abbia a oggetto il riconoscimento di **prodotti** destinati alla **sola trasformazione**, la OP deve **allegare** anche un **impegno** alla **gestione** di tali prodotti nell'ambito di un sistema di contratti di fornitura o di impegni di conferimento stabilito nello statuto o nel regolamento della OP stessa.

Non cambia rispetto al passato la **forma giuridica** che può essere assunta dalla OP, la quale varia tra **società di capitali** con oggetto sociale la commercializzazione di prodotti agricoli, **cooperative agricole** e loro consorzi e **società consortili** agricole, ex [\*\*articolo 2615-ter, cod. civ.\*\*](#). In tutti questi casi, la **sede legale** deve essere ubicata nella **Regione** in cui viene realizzato la maggior parte della produzione commercializzabile.

La OP, per poter essere riconosciuta deve avere una **dimensione minima** individuata in **15 produttori ridotti a 5 limitatamente ai funghi**, alle **noci** nonché per i prodotti di cui ai capitoli NC 09 e NC 12.

Ai fini del calcolo del numero minimo, nel caso di persone giuridiche, nel computo si conteggiano tutti i **soci della singola persona giuridica**, tuttavia, il socio della OP che lo è in qualità di persona fisica e che fa parte di una persona giuridica anch'essa socia della OP, viene **conteggiato una volta sola**.

Ai fini del conteggio, **si considerano** quali soci solamente i **produttori** che risultano in **regola**

con la tenuta del **fascicolo aziendale** alla data di presentazione della domanda di riconoscimento da parte della OP.

È consentita, se prevista statutariamente, la partecipazione anche a **soci non produttori** nel limite, tuttavia, del **10%** dei **diritti di voto**. Tali soci, non possono svolgere attività concorrenziali a quelle esercitate dalla OP e non hanno mai diritti di voto in relazione a decisioni inerenti al fondo di esercizio.

L'**articolo 10 D.M. 8867/2019** introduce alcuni parametri volti a garantire una gestione collegiale e democratica della OP, infatti, è fatto **divieto** al singolo produttore di **detenere più del 35% dei diritti di voto** e del **49%** delle **quote societarie** o del capitale.

Nel caso in cui i soci siano due sole società, viene individuato un **limite massimo di partecipazione** in misura pari al 50%, mentre se i **soci sono sempre due di cui uno persona fisica**, a quest'ultimo si rende applicabile il limite sopra individuato del 35% dei diritti di voti.

I suddetti valori si rendono applicabili per espressa previsione normativa alle sole OP costituite in forma di società di capitali restandone, quindi, **escluse le cooperative e le società consortili**.

Una volta diventati soci, è fatto **obbligo di adesione** per un periodo minimo di **1 anno**, inoltre, in presenza di un piano operativo, è necessaria l'esplicita approvazione da parte della OP per liberarsi dagli obblighi che ne derivano.

Altro parametro che deve essere rispettato ai fini del riconoscimento della qualifica di OP è quello del **valore minimo di produzione commercializzabile** che varia da 500.000 a 3.500.000 euro a seconda del prodotto ortofrutticolo. Anche in questo caso, ai fini della verifica, si tiene conto dei volumi dei soli soggetti in regola con la tenuta del fascicolo aziendale.

Sono previsti specifici **abbattimenti** dei valori minimi richiesti nel caso di:

- prodotti **biologici** con riduzione del 30% e
- OP localizzate in **Sardegna** con riduzione del 25%.

È data **facoltà** alle singole **Regioni** di introdurre **livelli** minimi, sia in termini di numero di soci, sia di volume della produzione **superiori**.

Come detto, le OP sono forme societarie introdotte con il preciso intento di **ridurre la frammentazione dell'offerta**, particolarmente accentuata in Italia a causa della ridotta estensione delle aziende produttrici, introducendo un veicolo unico. Tuttavia, l'**articolo 5 D.M. 8867/2019** introduce una **deroga** stabilendo che, nel limite massimo del **25%** del volume di **produzione** di ogni singolo **socio**, è possibile, tramite previsione statuaria, consentire la **vendita a consumatori finali**, per il proprio fabbisogno personale, direttamente o al di fuori della propria struttura aziendale.

Seminario di specializzazione

## L'IMPRESA AGRICOLA: PROFILI CIVILISTICI E FISCALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## RASSEGNA RIVISTE

---

### ***Il Decreto Crescita impone ai forfettari gli adempimenti relativi ai dipendenti impiegati***

di Fabio Garrini

**Articolo tratto da “La circolare tributaria n. 33/2019?**

Tra le varie semplificazioni previste per i contribuenti che applicano il regime forfettario è previsto l'esonero dall'obbligo di porre in essere gli adempimenti che normalmente sono a carico dei sostituti d'imposta; questo esonero si è però recentemente compresso a opera del Decreto Crescita (articolo 6, D.L. 34/2019, in vigore dal 1° maggio 2019; convertito con la L. 58/2019), attraverso il quale il Legislatore ha scelto di ripristinare tali adempimenti in qualità di sostituto d'imposta a carico dei forfettari, ma solo con riferimento ai redditi di lavoro dipendente e assimilati erogati, introducendo peraltro una disciplina transitoria per regolare i redditi erogati nel corso dei primi mesi del 2019. [Continua a leggere...](#)

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

**Segue il SOMMARIO di “La circolare tributaria n. 33/2019?**

**Normativa e prassi in sintesi**

**Giurisprudenza in sintesi**

**Il focus giurisprudenziale**

“Affidamento in concessione del servizio di accertamento e appalto di attività materiali funzionali all'accertamento pari non sono: quando la legittimazione processuale in capo al Concessionario, quando in capo al Comune” *di Mara Pilla*

**Focus**

“Il momento di effettuazione delle operazioni ai fini delle imposte dirette” *di Carlo Bertacca*

**Immobili**

“Cedolare secca per le locazioni di immobili commerciali e i chiarimenti dell'Agenzia delle

entrate” *di Sandro Cerato*

## **Irpef**

“Il Decreto Crescita impone ai forfettari gli adempimenti relativi ai dipendenti impiegati” *di Fabio Garrini*

## **Agevolazioni**

“Delineate le regole per le agevolazioni agli investimenti in *start up innovative*” *di Luigi Scappini*

“Le nuove modalità di richiesta dell’agevolazione “Nuova Sabatini”” *di Alessandro Perini*

## **Il caso risolto**

“Per la nomina dell’organo di controllo non rilevano apprendisti e soci lavoratori” *di Centro studi tributari*

## **Scadenzario**

“Principali scadenze dal 1° al 15 settembre 2019”

**LA CIRCOLARE TRIBUTARIA**  
Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

**IN OFFERTA PER TE** € 143,00 + IVA 4% anziché € 220,00 + IVA 4%

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

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

**-35%**

**ABBONATI ORA**