

Edizione di martedì 19 Maggio 2020

EDITORIALI

Master Breve 365: presentiamo il programma della 22a edizione
di **Sergio Pellegrino**

ACCERTAMENTO

Le incertezze sui termini di decadenza per l'accertamento verso la soluzione definitiva
di **Angelo Ginex**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Disposizioni convenzionali e regimi fiscali differenziati
di **Francesca Amadeo**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Le regole di deducibilità dell'Imu dal reddito d'impresa
di **Stefano Rossetti**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La ripartizione delle detrazioni energetiche nell'operazione di scissione
di **Ennio Vial**

RASSEGNA RIVISTE

Reati tributari e confisca: il nuovo scenario applicabile al 2020
di **Giovanni Valcarenghi**

EDITORIALI

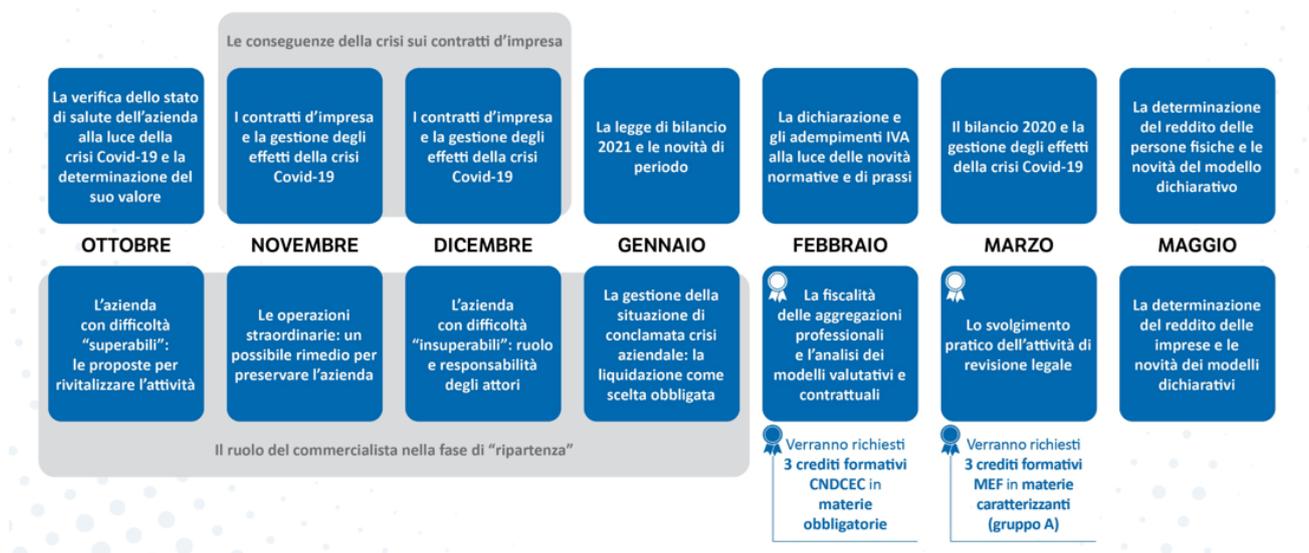
Master Breve 365: presentiamo il programma della 22a edizione di Sergio Pellegrino



Come anticipato nell'[editoriale di ieri](#) su *Euroconference News*, nella prossima edizione, a fianco di [Master Breve 365](#), ossia le **7 giornate "tradizionali"** del nostro prodotto, vi saranno dei **"pacchetti" aggiuntivi** che possono essere acquistati per completare il percorso formativo: **Master Breve 365 Plus**, le **tre giornate aggiuntive** di **settembre 2020 e giugno e luglio 2021**, e lo **Special Event Revisione Legale** del mese di **aprile 2021**.

Oggi presentiamo però il **prodotto "core"**, ossia appunto le **7 giornate "tradizionali"** di [Master Breve 365](#), che vanno **da ottobre 2020 a maggio 2021** (con l'esclusione del mese di aprile).

Come è naturale, il programma che abbiamo sviluppato assieme ai **colleghi del Comitato Scientifico** è incentrato in larga misura, sull'**analisi degli effetti e delle conseguenze della crisi Covid-19**, in un'**ottica che però deve essere positiva e propositiva**, per dotarci di tutti gli strumenti necessari per supportare al meglio i nostri Clienti attesi anch'essi ad una prova non facile.



La **sessione di aggiornamento della giornata di ottobre** si pone l'obiettivo di aiutarci a valutare lo **stato di salute delle imprese** che assistiamo, attraverso l'**analisi dei bilanci** e l'utilizzo degli **indicatori più idonei** per comprendere la loro **reale situazione di "salute"**, e la **valutazione del valore delle aziende** in un frangente così particolare.

Novembre e **dicembre** ci vedranno invece impegnati nell'analisi di quelle che sono le **conseguenze della crisi sui principali contratti di impresa**: analizzeremo le **implicazioni giuridiche** delle diverse situazioni che i nostri clienti sono chiamati a fronteggiare ed evidentemente anche quelle di natura **fiscale**.

Le **prime quattro sessioni di approfondimento** saranno dedicate al tema del **"ruolo del commercialista nella fase di ripartenza"**.

Vogliamo essere da questo punto di vista **estremamente operativi** ed andremo ad esaminare quindi delle **situazioni reali**, numeri alla mano.

Partiremo nella **sessione di ottobre** dall'esame della situazione di un'**azienda che ha difficoltà "superabili"**, che comunque necessiterà del nostro supporto nella **fase di ripartenza**, magari anche attraverso il ricorso ad **operazioni straordinarie**, che analizzeremo in questa particolare

ottica nella **sessione di novembre**.

A **dicembre**, invece, ci concentreremo su quelle **imprese**, e purtroppo ve ne saranno, **non in grado di superare la crisi**, focalizzandoci anche sul **ruolo e le responsabilità degli attori coinvolti**, *in primis* l'organo amministrativo e, se presente, quello di controllo.

Logico corollario sarà la **sessione di gennaio**, dedicata alla **procedura di liquidazione**, che affronteremo anche in questo caso con un **approccio estremamente operativo**, analizzando un caso ed esaminando la documentazione che deve essere predisposta.

Per quanto riguarda le **altre sessioni di aggiornamento**, queste sono, come da tradizione, legate al **calendario della nostra attività professionale**:

- la sessione di **gennaio** sarà incentrata sull'esame della **legge di bilancio**,
- in quella di **febbraio** affronteremo le **novità in materia Iva** e i loro **riflessi in dichiarazione**,
- a **marzo** il tema sarà quello della **predisposizione del bilancio 2020**, che non sarà certo nella maggior parte dei casi un esercizio semplice,
- a **maggio** la **determinazione del reddito delle persone fisiche** e le **novità del modello dichiarativo**.

Sul versante, invece, delle **sessioni di approfondimento**:

- la sessione di **febbraio** sarà dedicata alla **fiscalità delle aggregazioni professionali e l'analisi dei modelli valutativi e contrattuali**, considerato il fatto che è presumibile che anche nel mondo professionale vi sarà una rinnovata tendenza all'aggregazione (per la quale sono previsti i **tre crediti formativi nelle materie obbligatorie**),
- a **marzo**, come nelle passate edizioni, una sessione dedicata alla **revisione legale (con l'attribuzione di tre crediti formativi nelle materie caratterizzanti del gruppo A)**
- a **maggio** la **determinazione del reddito delle imprese** e le **novità del modello dichiarativo**.

Come nell'edizione che si sta concludendo, ciascun partecipante potrà scegliere la formula di **[Master Breve 365](#)** più adatta alle proprie esigenze: **Classic, Paperless o Digital**.

Nell'editoriale di domani evidenzieremo le caratteristiche e le differenze fra le tre formule.

ACCERTAMENTO

Le incertezze sui termini di decadenza per l'accertamento verso la soluzione definitiva

di Angelo Ginex



Il **D.L. 18/2020** (c.d. **Decreto Cura Italia**), all'[articolo 67, comma 4](#), prevedeva, nella formulazione originaria, la **proroga** fino al 31 dicembre 2022 dei **termini di accertamento** mediante un generale rinvio all'[articolo 12 D.Lgs. 159/2015](#).

Infatti, l'[articolo 12, comma 2](#) dispone che: *“I termini di prescrizione e decadenza relativi all’attività degli uffici degli enti impositori ... per i quali è stata disposta la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari, che scadono entro il 31 dicembre dell’anno o degli anni durante i quali si verifica la sospensione, sono prorogati, in deroga alle disposizioni dell’articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, fino al 31 dicembre del secondo anno successivo alla fine del periodo di sospensione”*.

Quindi, il citato richiamo interessava pacificamente sia gli **accertamenti infrannuali** in scadenza nel 2020 (è il caso degli accertamenti sull’imposta di registro), sia gli **accertamenti** sulle imposte dirette e sull’Iva relativi ai **periodi di imposta 2015 e 2014**, in caso di omessa dichiarazione.

In sede di conversione in legge del **D.L. 18/2020**, accogliendo le numerose istanze pervenute, è stata **eliminata** la suddetta **proroga biennale**, prevedendo il riferimento ai soli **commi 1 e 3 dell’articolo 12** citato, con esclusione quindi di quanto previsto dal **comma 2**.

Di qui, i **dubbi interpretativi** circa il combinato disposto dell'[articolo 67 D.L. 18/2020](#) e dell'[articolo 12, comma 1, D.Lgs. 159/2015](#) (precedentemente assorbiti dall’applicazione del **comma 2**), secondo cui: *“Le disposizioni in materia di sospensione dei termini di versamento dei tributi ... comportano altresì, per un corrispondente periodo di tempo, relativamente alle stesse entrate, ... la sospensione dei termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso e riscossione a favore degli enti impositori, degli enti previdenziali e assistenziali e degli agenti della riscossione, in deroga alle disposizioni dell’articolo*

3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212. Salvo diverse disposizioni, i versamenti sospesi sono effettuati entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione”.

Più precisamente, ci si è chiesto se la **sospensione dall'8 marzo al 31 maggio 2020** di cui al **comma 1 dell'articolo 67 D.L. 18/2020** operi solo con riferimento ai **termini delle attività che spirano all'interno di tale intervallo**, con conseguente nuova scadenza determinata aggiungendo al 1° giugno i giorni compresi tra l'8 marzo e la scadenza originaria, oppure se operi anche con riferimento ai **termini che spirano fuori dell'intervallo**, quindi, ad esempio, se per il termine di decadenza del 31 dicembre 2020 ci sia un differimento di 84 giorni.

Si ritiene che la **proroga del termine di decadenza** per l'accertamento, per un tempo corrispondente alla sospensione dei versamenti, interessi **esclusivamente le attività che scadono nel citato periodo di sospensione**.

Ciò sulla base della considerazione per la quale l'**articolo 12, comma 1** sospende, per un medesimo periodo di tempo, gli **adempimenti** connessi alle **imposte** di cui sono eccezionalmente sospesi i **versamenti**, e l'**articolo 67, commi 1 e 4** sospende **dall'8 marzo al 31 maggio 2020** i termini relativi alle attività di liquidazione, controllo e accertamento da parte degli uffici, circoscrivendo il rimando alla prima disposizione ai termini di decadenza/prescrizione.

Dunque, non vi è ragione per riferire la **sospensione** dei termini di decadenza ad **adempimenti** non rientranti nel citato **intervallo temporale**, dacché quella riguardante i versamenti considera esclusivamente quelli in scadenza in detto periodo.

Al contrario, con **circolare AdE n. 11/E/2020** dell'11 maggio 2020 si è affermato che: *“In via generale, si può affermare che l'articolo 67, comma 1, del Decreto prevede la **sospensione dei termini delle attività** (quindi non la sospensione delle attività) degli enti impositori **dall'8 marzo al 31 maggio 2020**. Tale sospensione, pertanto, già determina, in virtù di un principio generale, ribadito più volte nei documenti di prassi, lo spostamento in avanti del decorso dei termini per la stessa durata della sospensione (nel caso di specie 84 giorni), **anche se il termine di prescrizione o decadenza sospeso non scade entro il 2020**”.*

Ad ogni modo, da quanto previsto nella **bozza del D.L. Rilancio**, preso atto delle prospettate difficoltà interpretative, emergerebbe la volontà di **espungere qualsiasi riferimento all'articolo 12 D.Lgs. 159/2015**, prevedendo per tutti gli atti accertativi (ivi compresi, gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta, gli avvisi di liquidazione, ecc.) **in scadenza tra il 9 marzo e il 31 dicembre 2020** (quindi, relativi al periodo di imposta 2015 o 2014 se c'è omessa dichiarazione) una **proroga dei termini di decadenza al 31 dicembre 2021**.

Più precisamente, si prevede una **scissione** tra **emissione e notifica** dell'atto, nel senso che l'atto dovrebbe essere **emesso entro il 31 dicembre 2020**, ma **notificato entro al 31 dicembre 2021**, al fine di consentire, come si legge nella relazione illustrativa, la distribuzione degli atti in un più ampio lasso di tempo; si tratta, ad un primo esame, di una **soluzione non**

soddisfacente, che ripropone antiche problematiche (decadenza per l'iscrizione a ruolo e notifica della cartella) evidentemente figlia del clima emergenziale in cui è nata.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Disposizioni convenzionali e regimi fiscali differenziati

di **Francesca Amadeo**



La **Corte di Giustizia dell'Unione Europea** torna ad esprimersi sulla compatibilità del **principio della libera circolazione delle persone** e della **parità di trattamento con le disposizioni convenzionali di ripartizione della potestà impositiva** basate sul criterio della **nazionalità**.

Oggetto di analisi è il regime fiscale applicato alle pensioni definito nella **Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Portogallo**.

Nelle **cause riunite C-168/19 e C-169/19**, **due cittadini italiani trasferitisi in Portogallo** dopo aver cessato le proprie attività lavorative nell'ambito del **settore pubblico in Italia**, chiedevano all'Inps di ricevere le proprie **pensioni al lordo**, senza che alle stesse venisse applicato il prelievo della ritenuta alla fonte da parte dell'Italia in ottemperanza a quanto previsto negli **articoli 18 e 19 della Convenzione contro le doppie imposizioni** sottoscritta tra i due Paesi.

L'**articolo 18** inerisce le pensioni percepite da soggetti che hanno svolto la propria attività nel settore **privato**, mentre il successivo **articolo 19** fa riferimento al **settore pubblico**.

L'Inps, rifacendosi a quanto disposto nella Convenzione, **rifiutava** di dar corso alla richiesta dei ricorrenti: la norma convenzionale, infatti, dispone che, di regola, **la potestà impositiva appartiene in via esclusiva all'Italia**.

L'**unica deroga** perché il potere impositivo sia riconosciuto in capo al Portogallo è data dal rispetto di due requisiti cumulativi:

- **la residenza e**
- **la cittadinanza del contribuente in quest'ultimo Paese (articolo 19 cpv. 2).**

I due pensionati, residenti in Portogallo, ma **non cittadini portoghesi**, ricorrevano avverso tale diniego alla **Corte dei Conti** (Sezione Giurisdizionale per la Regione Puglia) eccependo una **manifesta disparità di trattamento**, statuita nella Convenzione, **tra pensionati italiani residenti**

in Portogallo, a seconda che costoro provengano dal settore privato o da quello pubblico, a beneficio dei primi.

Ciò comporterebbe, a loro parere, una lesione sia del **principio di parità di trattamento di cui all'articolo 18 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea** sia della **libera circolazione delle persone, ai sensi del successivo articolo 21.**

Il giudice d'appello, dando corso ai dubbi rappresentati dai contribuenti, **presentava alla Corte di Giustizia domanda pregiudiziale ex articolo 267 del Trattato** al fine di acclarare *“se gli articoli 18 e 21 TFUE devono essere interpretati nel senso che essi ostano a che la normativa di uno Stato membro preveda per una persona residente in un altro Stato membro, che ha acquisito integralmente il suo reddito nel primo Stato membro ma che **non abbia la nazionalità del secondo Stato, una tassazione del reddito senza le agevolazioni fiscali di quest'ultimo**”.*

Ribadisce la Corte, ancor prima di soffermarsi sull'essenza vera e propria della questione pregiudiziale, la sussumibilità della fattispecie in esame nello spettro applicativo dell'**articolo 18 TFUE, ossia il principio di non discriminazione basato sulla cittadinanza legato alla libertà di circolazione delle persone ex articolo 21 TFUE**, secondo il suo ormai consolidato orientamento.

Ciò premesso, occorre rilevare come gli **articoli 18 e 19, cpv. 2 della Convenzione fra Italia e Portogallo**, i quali ricalcano quanto previsto dal Modello Ocse, mirino a **ripartire la potestà impositiva** tra i due Paesi relativamente ai **redditi derivanti da pensione**.

In proposito richiamano **fattori di collegamento differenti** a seconda che l'impiego del contribuente sia stato nel settore privato ovvero nel settore pubblico. Tendenzialmente, in questa seconda ipotesi, i contribuenti sono **assoggettati ad imposta nello Stato debitore della pensione**, a meno che essi non possiedano la cittadinanza dell'altro Stato contraente in cui risiedono.

Oggetto di analisi da parte della Corte è, pertanto, l'**eventuale violazione del principio di parità di trattamento (e, in subordine, della libera circolazione delle persone)** da parte di un **regime tributario convenzionale** sulla scorta dell'impiego in un settore (privato o pubblico) piuttosto che in un altro e, nella specie, che per uno dei due la cittadinanza costituisca criterio di collegamento.

Tuttavia, secondo la Corte, anche nel caso *de quo*, occorre ribadire come, nella sottoscrizione delle Convenzioni, il cui scopo è quello di evitare i fenomeni della c.d. doppia imposizione (giuridica ed economica), i due Paesi, Stati membri dell'Unione europea abbiano **facoltà di esercitare piena discrezionalità**, purché nel rispetto del diritto dell'UE.

In tale sede, pertanto, **non è necessario assicurare ai contribuenti l'assenza di eventuali svantaggi fiscali**, i quali derivano essenzialmente dalle **divergenze dei regimi tributari domestici**.

Tale diversità, infatti, non sembrerebbe appianabile *ex lege* in assenza di un'armonizzazione in ambito di imposte dirette all'interno dell'Unione europea.

A rigore, Italia e Portogallo, si sono riferiti al **Modello Ocse**, laddove figuravano già tra le opzioni per determinare il criterio di collegamento *(i)* lo Stato pagatore e *(ii)* la cittadinanza, operando, quindi, in linea con la **prassi tributaria internazionale**.

Ciò implica che il **criterio della cittadinanza**, in questo caso, essendo utilizzato esclusivamente ai fini della ripartizione della potestà impositiva, **non può essere considerato quale fattore discriminatorio** vietato a discapito del contribuente.

Al pari, infatti, l'**attribuzione della potestà impositiva in capo allo Stato pagatore** (relativamente alle pensioni di chi ha svolto la propria attività lavorativa nel settore pubblico) non può essere di per sé considerato come elemento avente ripercussioni negative sul contribuente interessato: il carattere favorevole (o sfavorevole) del regime tributario che ne deriva, non scaturisce dalla scelta del fattore di collegamento utilizzato, bensì **dal livello d'imposizione applicato a livello domestico**.

Nel momento in cui la cittadinanza viene utilizzata come criterio in una disposizione che ripartisce la potestà impositiva, **il trattamento differenziato fondato sulla nazionalità non può essere considerato come discriminazione vietata**. Ciò non toglie che il principio della parità di trattamento debba essere rispettato nel momento in cui lo Stato avente la potestà impositiva venga ad esercitarla.

La disparità di trattamento eccepita dai contribuenti, pertanto, sembrerebbe riconducibile alla ripartizione della potestà impositiva operata nella Convenzione tra Italia e Portogallo e alle divergenze intrinseche dei rispettivi regimi fiscali definiti dalle rispettive legislazioni nazionali.

Sulla scorta di tali ragioni, dunque, **la Corte ha concluso rappresentando come il regime tributario risultante da una Convenzione conclusa tra due Stati membri**, in forza della quale la competenza tributaria di questi Stati in materia di imposte sulle pensioni è ripartita a seconda che i beneficiari siano impiegati nel settore privato ovvero nel settore pubblico e, in quest'ultimo caso, a seconda che essi abbiano o meno la cittadinanza dello Stato membro di residenza, **non viola il diritto dell'UE e, nella specie, gli articoli 18 e 21 del Trattato**.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Le regole di deducibilità dell'Imu dal reddito d'impresa

di **Stefano Rossetti**

DIGITAL Seminario di specializzazione
I REATI TRIBUTARI: NOVITÀ E ASPETTI PRATICI
Scopri di più >

La **Legge di bilancio 2020** ([articolo 1, commi 4, 5, 772 e 773, L. 160/2019](#)) ha rivisitato la disciplina della **deducibilità dell'Imu relativa agli immobili strumentali**.

Per effetto della sopra citata norma, ad oggi, l'Imu sugli immobili strumentali è deducibile dal reddito d'impresa nella misura del:

- **50%** per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 (si tratta del periodo d'imposta **2019** per i soggetti solari);
- **60%** per i periodi d'imposta successivi a quelli in corso al 31.12.2019 e al 31.12.2020 (periodi d'imposta **2020** e **2021** per i soggetti solari);
- **100%** dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2021 (dal periodo **2022** per i soggetti solari).

Prima di questo intervento normativo l'Imu poteva essere dedotta dal reddito d'impresa nella misura del:

- **30%** in relazione al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 (si tratta del periodo d'imposta **2013** per i soggetti solari);
- **20%** dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014 al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 (**dal 2014 al 2018**).

Dal punto di vista sistemico la deducibilità dell'Imu è disciplinata dall'[articolo 99 Tuir](#) rubricato "**Oneri fiscali e contributivi**", in base al quale "*le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. **Le altre imposte sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento***".

Quindi, secondo il dettato normativo, l'Imu sarebbe deducibile secondo il **principio di cassa**.

Occorre sottolineare che, però, ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, il principio di cassa

previsto dal legislatore **opererebbe all'interno della cornice del principio di competenza**. In particolare, con la [circolare 10/E/2014](#) è stato precisato che *“l'articolo 99, comma 1, del Tuir non introduce, infatti, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, un puro criterio di cassa in deroga a quello generale di competenza dei componenti negativi, ma **costituisce una norma di cautela per gli interessi erariali introducendo un'ulteriore condizione di deducibilità per le imposte che è appunto l'avvenuto pagamento**”*.

Sulla base dell'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate in merito al funzionamento dell'[articolo 99, comma 1, ultimo periodo, Tuir](#), la deducibilità dell'Imu è consentita solo al ricorrere di una duplice condizione:

- **l'imposta deve essere contabilizzata quale onere nel conto economico del periodo d'imposta di competenza** ([articolo 109, commi 1 e 4, Tuir](#));
- **l'imposta deve essere corrisposta**.

In altre parole, potremmo dire che:

- l'imputazione al conto economico del periodo d'imposta di competenza rappresenta **il presupposto giuridico che consente la deduzione dell'Imu dal reddito d'impresa**;
- il pagamento del tributo **individua il periodo d'imposta in cui l'onere può essere portato in deduzione**.

Sulla base delle considerazioni sopra svolte, l'Agenzia delle Entrate, con la risposta fornita nella citata circolare, aveva **negato la deducibilità dell'Imu relativa al 2012 versata**, facendo ricorso all'istituto del ravvedimento operoso, nell'anno 2013: ciò in quanto **l'Imu versata nel 2013 era riferita ad un periodo d'imposta in cui**, in base alle disposizioni *pro tempore* vigenti, **non era possibile ammetterla in deduzione**.

Sempre secondo l'Amministrazione finanziaria, diversamente da quanto sopra, l'Imu riferita al 2013 versata tardivamente nel 2014 rappresenta un costo di competenza del 2013 **indeducibile in detto periodo di imposta** in assenza del pagamento, ma deducibile nel successivo periodo di imposta 2014 (anno del versamento) mediante una **variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi**.

Tutto quanto sopra premesso, in considerazione della nuova misura di deducibilità dell'Imu prevista dalla Legge di bilancio 2020, occorre sottolineare che i versamenti tardivi che avvengono nel periodo d'imposta **2019** ma relativi ad **Imu di competenza di periodi d'imposta precedenti seguono le regole di deducibilità vigenti al momento in cui l'imposta è stata imputata al conto economico**.

Esemplificando, una società immobiliare ha stanziato a conto economico un costo per Imu relativa agli **immobili strumentali pari ad euro 2.000** in relazione al **periodo d'imposta 2018** senza averla corrisposta. In relazione al periodo d'imposta 2018 l'Imu non è stata dedotta in quanto non versata. Se **nel 2019 è stato effettuato il versamento mediante ravvedimento**

operoso, l'Imu può essere portata in deduzione **nella misura del 20% (limite di deducibilità previsto per il periodo d'imposta 2018) e non nella misura del 50% (misura valevole per il 2019)**. Quindi, in relazione al **periodo d'imposta 2019**, la società dovrà effettuare una **variazione in diminuzione di euro 400 euro** (20% di 2.000 euro).

Nella diversa ipotesi in cui l'Imu relativa al 2018 **non fosse stata imputata al conto economico** e venisse corrisposta nel 2019 **non sarebbe ammessa in deduzione**, in quanto sarebbe stato violato il principio di previa imputazione al conto economico ex [articolo 109, comma 4, Tuir](#).

Alle medesime condizioni si deve giungere nell'ipotesi in cui l'Imu **relativa al 2017** sia stata:

- **imputata** nel conto economico dell'esercizio 2018,
- **corrisposta** nell'anno 2019.

In questa ipotesi, come nella precedente, è stato **violato il principio sancito dall'articolo 109, comma 4 del Tuir**: infatti i costi deducibili non devono solo essere imputati al conto economico per essere considerati deducibili, **ma devono essere imputati al conto economico di competenza**.

Nell'esempio sopra proposto per essere dedotta nella misura del 20% l'Imu **doveva essere stanziata nel conto economico dell'esercizio 2017**.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La ripartizione delle detrazioni energetiche nell'operazione di scissione

di **Ennio Vial**



L'[articolo 173, comma 4, Tuir](#) prevede che *“le **posizioni soggettive della società scissa**, ivi compresa quella indicata nell'articolo 86, comma 4, e i relativi obblighi strumentali sono **attribuiti alle beneficiarie** e, in caso di scissione parziale, **alla stessa società scissa**, in **proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste**, salvo che trattisi di **posizioni soggettive connesse specificamente o per insiemi agli elementi del patrimonio scisso**, nel qual caso seguono tali elementi presso i rispettivi titolari.”*

In sostanza, le poste che possiamo individuare come **“posizioni soggettive”** non connesse specificatamente a determinati elementi di patrimonio contabile, devono essere ripartite tra la società scissa e la beneficiaria, proporzionalmente al **patrimonio netto contabile rimasto e attribuito**.

La norma però, quando menziona il concetto di **“posizione soggettiva”**, non fornisce alcuna definizione. Nella [risoluzione 91/E/2002](#), il concetto è stato così (correttamente, ad avviso di chi scrive) **definito**:

*“Con l'utilizzo di questa più generica espressione [**posizione soggettiva**] il legislatore ha indubbiamente inteso ricomprendere, entro la sfera di applicazione della norma, **ogni situazione giuridica attiva e passiva generata dalla normativa sulle imposte dirette in capo alla scissa** e cioè **non solo i crediti e i debiti d'imposta di questa società**, ma anche **tutte quelle situazioni di potere e di dovere** che avrebbero spiegato effetto nell'attività di misurazione del reddito della scissa nei periodi d'imposta successivi alla scissione.”*

Alla luce di questa definizione, si deve ritenere che anche la **detraibilità delle spese per risparmio energetico** sia una **posizione soggettiva**.

In prima battuta pertanto, dovremmo concludere che la stessa andrebbe **ripartita in base ai**

patrimoni contabili, a meno che non siamo in grado di affermare, in base al comma 4, che la stessa risulti **specificamente connessa a specifiche poste**.

Nel caso di specie, si potrebbe *prima facie* affermare che la stessa è connessa agli **immobili** e che quindi, andrebbe **interamente trasferita alla beneficiaria**.

Sul punto, tuttavia, si devono ricordare le osservazioni fatte dalla [circolare 98/E/2000](#) in reazione alle **riserve in sospensione di imposta** derivanti da **rivalutazione**. In quell'occasione l'Agenzia ha avuto modo di rilevare come, nonostante le **riserve nascano dalla rivalutazione degli immobili**, le stesse **vivono di una vita autonoma rispetto agli immobili** in quanto l'immobile potrebbe essere venduto e la riserva potrebbe rimanere in bilancio. Analogamente, la riserva potrebbe essere **distribuita** e l'immobile rimarrebbe **ordinariamente iscritto in bilancio**.

Ebbene, **dobbiamo applicare il medesimo principio alle detrazioni per il risparmio energetico**.

È fuori discussione che, sotto un profilo genetico, le stesse **nascono dagli immobili**.

Vi sono però elementi per ritenere che si tratti di una **posizione soggettiva che vive di vita autonoma rispetto all'immobile**.

Ciò in quanto, anche a prescindere dalla scissione, come indicato nella Guida sulle Agevolazioni del risparmio energetico dell'Agenzia delle Entrate di marzo 2019, *"In caso di **variazione della titolarità dell'immobile** durante il periodo di godimento dell'agevolazione, le quote di detrazione residue (non utilizzate) **possono** [non devono] essere **usufruite dal nuovo titolare**. **La detrazione non si trasferisce all'acquirente quando è usufruita dal detentore dell'immobile** (per esempio, l'inquilino o il comodatario), il quale **continua ad avere diritto al beneficio anche se viene meno la detenzione dell'immobile**".*

Le quote residue **possono**, quindi, essere utilizzate **sia da chi ha originariamente sostenuto le spese, sia da chi riceve l'immobile**.

Sostanzialmente, il collegamento con l'immobile è solo **eventuale ma non necessitato**, e ben può accadere che un immobile venga **venduto** e che le stesse **rimangano in capo al cedente**.

Affermare che si tratta, pertanto, di una **posizione soggettiva non connessa a uno specifico bene**, determinerebbe una "riqualificazione" tutto sommato analoga all'eccedenza delle manutenzioni ordinarie.

Dette eccedenze non seguono i cespiti ma **vengono ripartite in proporzione al patrimonio netto contabile trasferito post scissione**. Questo accade perché *"i costi in parola sostenuti in un determinato esercizio sono da ritenersi **fiscalmente svincolati dai singoli beni** ai quali ineriscono dovendo fare riferimento" (Nota n. 9/826 del 20 settembre 1980).*

Sulla stessa scia, del resto, si collocava anche la **posizione soggettiva connessa alle spese di rappresentanza relative ai 4/15** che venivano **ripartite nel quadriennio successivo**.

Non vi era dubbio che, anche in questo caso, si avesse a che fare con una **posizione soggettiva non connessa ad alcun elemento**, in quanto, se è pur vero che avremo potuto analizzare l'attività che generava questa spesa, che è per certo quella operativa e non quella immobiliare, **fino al 2007 la stessa veniva comunque ripartita in base ai patrimoni contabili**.

In altri casi, la **posizione soggettiva è stata ritenuta, invece, collegata a specifici elementi**.

Ad esempio, è ritenuta collegata al “**debito vs. amministratore**” la posizione soggettiva connessa alla **soggettività del compenso**. A favore di questa impostazione, tuttavia, si pongono anche ragioni di ordine pratico operativo: se il **debito verso l'amministratore è attribuito alla beneficiaria**, non si può pensare di ammetterne la **deducibilità in capo alla scissa** in quanto la stessa **dovrebbe ricevere informazioni dalla beneficiaria circa il momento in cui avviene il pagamento**, informazione che la beneficiaria non è tenuta a fornire.

Nel caso delle **detrazioni** invece, si tratta di un **ammontare che viene riportato in dichiarazione dei redditi in modo asettico, proprio come le eccedenze del 5% o le eccedenze rateizzate**.

RASSEGNA RIVISTE

Reati tributari e confisca: il nuovo scenario applicabile al 2020

di **Giovanni Valcarenghi**



ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO
Contraddittorio, tutela e garanzie del contribuente

IN OFFERTA PER TE € 123,50 + IVA 4% anziché € 190,00 + IVA 4%

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

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

Articolo tratto da “Accertamento e contenzioso n. 61/2020 ?

Il tema del sequestro e della confisca sta prendendo sempre maggiore spazio nella materia dei reati penal tributari e nelle modalità di deterrenza dagli stessi; già con la riforma del 2015, il D.Lgs. 158/2015 aveva inserito l'articolo 12-bis nel testo del D.Lgs. 74/2000, ma si è trattato (come confermato dalla Relazione illustrativa al provvedimento) di un intervento a carattere solo in parte innovativo, finalizzato ad accogliere nel corpus normativo l'istituto della confisca obbligatoria, già presente (ma di collocazione extravagante, come affermato dalla stessa Relazione) nel sistema a seguito della previsione dell'articolo 1, comma 143, L. 244/2007. Più di recente, con l'ulteriore inasprimento disposto dal D.Lgs. 142/2019, il Legislatore ha ritenuto necessario affiancare alla confisca obbligatoria anche quella “allargata”, introducendo così l'articolo 12-ter.

Indubbiamente, si tratta di un evidente rafforzamento delle volontà di contrasto alla forma più delicata e pericolosa di evasione fiscale, quella – cioè – che sfocia nella commissione di reati.

La confisca, in quanto obbligatoria (e anche per equivalente e ora allargata) rappresenta un chiaro disincentivo verso la commissione del reato, in quanto ne colpisce il vantaggio; peraltro, già nel corso delle indagini preliminari è possibile che la Procura disponga il sequestro finalizzato alla successiva confisca. [Continua a leggere...](#)

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

[Segue il SOMMARIO di “Accertamento e contenzioso n. 61/2020?](#)

Accertamento

La (a)simmetria dei termini di accertamento e dei correlati interventi normativi *di Roberto*

Bianchi

L'accertamento dell'impresa familiare: regole e imputazione *di Gianfranco Antico*

Riscossione

Reati tributari e confisca: il nuovo scenario applicabile al 2020 *di Giovanni Valcarenghi*

Detrazione dell'Iva addebitata in fattura prima dell'estinzione del fornitore *di Marco Peirolo*

Istituti deflattivi

La presunzione di cessione dei beni: come gestire gli inventuti di periodo ed evitare potenziali recuperi accertativi *di Maurizio Tozzi*

Accertamento con adesione. Gli effetti della consumazione del contraddittorio *di Gianfranco Antico*

Contenzioso amministrativo e tributario

Il punto della situazione sull'accertamento anticipato *di Luigi Ferrajoli*

Accertamento induttivo "puro" e utilizzo delle presunzioni semplicissime: validità del campione osservato e della media applicata secondo la Corte di Cassazione *di Maurizio Tozzi*

Contenzioso penale tributario

La responsabilità penale in caso di omesso versamento dell'imposta e la richiesta *voluntas delinquendi*: la sentenza della Cassazione n. 42522/2019 *di Gaetano Murano*

Riciclaggio e autoriciclaggio: i criteri ermeneutici forniti dalla Cassazione *di Maria Erika De Luca e Gianrocco Rossetti*

Osservatorio

L'osservatorio di giurisprudenza