

Edizione di giovedì 30 Luglio 2020

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 27 luglio
di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino

IMPOSTE SUL REDDITO

Oneri detraibili: tracciabilità garantita anche dai mezzi di pagamento alternativi
di Lucia Recchioni

IMPOSTE SUL REDDITO

Plusvalenze da cessione di fabbricati da demolire: dietrofront delle Entrate
di Euroconference Centro Studi Tributarî

IMPOSTE SUL REDDITO

La tassazione delle attività connesse dell'imprenditore agricolo
di Luigi Scappini

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Limitazioni (ma anche opportunità) per il conferimento di partecipazioni di controllo
di Ennio Vial

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Cessione del contratto di leasing: il corrispettivo rientra tra i redditi professionali
di Goffredo Giordano di MpO Partners

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 27 luglio

di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino



La **nona puntata** di **Euroconference In Diretta** ha visto dedicare ampio spazio al **c.d. “superbonus” del 110%**: a seguito della **conversione in legge del Decreto Rilancio** sono infatti state **numerose le novità introdotte**, tutte commentate dall'Agenzia delle entrate con la sua **guida** pubblicata **venerdì, 24 luglio**.

Nel corso dell'appuntamento, come di consueto, sono state poi analizzate **le novità della settimana** precedente, tra le quali spicca la pubblicazione della [circolare AdE 22/E/2020](#), dedicata al **contributo a fondo perduto**, ed è stata infine approfondita, nell'ambito dell'analisi del **caso operativo**, la **corretta compilazione del quadro RW**.

Anche oggi, come le scorse settimane, pubblichiamo poi la **nostra top 10 dei quesiti** che abbiamo ritenuto **più interessanti**, con le **relative risposte**.

Sul **podio**, questa settimana, per noi ci sono:

- 3. CESSIONE ANCHE PER IL BONUS FACCIATE**
- 2. NUOVA ISTANZA PER LE IMPRESE IN DIFFICOLTÀ**
- 1. CUMULABILITÀ DELLE AGEVOLAZIONI EDILIZIE**

10

Superbonus anche per il locatario

Si può beneficiare del Superbonus se l'immobile è in locazione?

F.L.

Sì, può beneficiare del superbonus del 110% anche il locatario, nel caso in cui il contratto di locazione sia stato regolarmente registrato.

Si ricorda che, in questi casi, è necessaria l'approvazione del proprietario dell'immobile per l'esecuzione dei lavori.

9

Visto di conformità e superbonus 110%

Il visto di conformità da parte dei soggetti delegati alla presentazione delle dichiarazioni è sempre previsto? Per tutti gli interventi?

G.C. Sr

Questo quesito assume particolare rilievo posto che, recentemente, nell'ambito dell'audizione del 22.07.2020 del Direttore dell'Agenzia delle entrate presso la Commissione parlamentare di vigilanza sull'Anagrafe tributaria, il visto di conformità era stato richiamato tra gli adempimenti necessari per accedere al superbonus del 110%.

Deve invece ritenersi che il visto di conformità debba essere rilasciato dai professionisti abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni o dai responsabili dell'assistenza fiscale dei Caf soltanto nel caso in cui si eserciti l'opzione per la cessione o lo sconto in fattura.

Nessun visto di conformità è invece richiesto se si decide di utilizzare direttamente la detrazione.

8

Fondo perduto e cessione ramo d'azienda

Fondo perduto: Srl che ha ceduto il ramo d'azienda operativo nel mese di maggio 2019 e successivamente ha percepito solamente un canone di locazione per l'immobile può fare la richiesta del fondo perduto?

A.H.

Non sussistono specifiche cause di esclusione. Deve tuttavia essere ricordato che, con la circolare 15/E/2020 l'Agenzia delle entrate ha evidenziato che si rende necessario considerare gli effetti delle operazioni straordinarie (quali, ad esempio, fusione, scissione, conferimento, trasformazione, ecc..) ai fini della verifica della soglia massima dei compensi e del calcolo della riduzione del fatturato. Si ritiene, quindi, che il fatturato dell'aprile 2019 afferente l'area operativa oggetto di cessione non possa assumere rilievo ai fini della verifica della riduzione.

Dall'altra parte, l'impresa che ha acquistato il ramo d'azienda, dovrà considerare i valori riferibili all'azienda oggetto del trasferimento nel periodo di riferimento.

7

Superbonus e sistemi di teleriscaldamento efficiente

Superbonus 110% – La detrazione è riconosciuta anche per l'allaccio a sistemi di teleriscaldamento efficiente per i Comuni montani. Domanda: Anche in questo caso è necessario che a seguito dell'allacciamento viene dimostrato mediante l'attestato il risparmio energetico?

A.A.

Giova innanzitutto evidenziare che la detrazione, in questo caso, è riconosciuta esclusivamente per i comuni montani non interessati dalle procedure europee di infrazione n. 2014/2147 del 10 luglio 2014 o n. 2015/2043 del 28 maggio 2015 per l'inottemperanza dell'Italia agli obblighi previsti dalla Direttiva 2008/50/CE.

Il richiamato intervento rientra, a pieno titolo, tra quelli individuati dall'articolo 119, comma 1, lettere b) e c), D.L. 34/2020, e non sono previste speciali disposizioni con riferimento agli adempimenti da porre in essere.

6

Sconto pari all'intero importo dei lavori

L'impresa fornitrice potrebbe concedere uno sconto pari al totale dell'importo dei lavori? Sono quindi ammessi interventi senza alcun pagamento da parte del cliente?

F.G.

Sì, può essere chiesto uno sconto in fattura pari al totale dell'importo dovuto, e, in questo caso, l'impresa che ha effettuato i lavori riceverà un credito d'imposta pari al 110% del valore dello sconto applicato in fattura. L'impresa, a sua volta, potrà utilizzare direttamente il credito d'imposta in compensazione nel modello F24 (in cinque quote annuali) oppure potrà cederlo a qualunque altro soggetto (altre imprese, banche, privati cittadini, ecc.).

5

Classe energetica e superbonus

Superbonus 110% – nel caso in cui un immobile ha già la classe energetica migliore (A4) prima dell'inizio dei lavori, il superbonus spetta comunque?

A.H.

Ai fini dell'accesso al superbonus gli interventi devono rispettare i requisiti minimi previsti dagli specifici decreti di cui si attende ancora l'emanazione, e, nel loro complesso, devono assicurare il miglioramento di almeno due classi energetiche dell'edificio, ovvero, se ciò non sia possibile, il conseguimento della classe energetica più alta.

Si ritiene pertanto che, alla luce dell'attuale quadro normativo e degli intervenuti chiarimenti di prassi, non sia possibile beneficiare del superbonus nel caso in esame.

4

Fondo perduto: holding escluse

Fondo perduto: una Srl che opera come holding può fare la richiesta ovvero le holding sono escluse?

A.H.

Non possono beneficiare del contributo a fondo perduto, tra gli altri, gli intermediari finanziari, le società di partecipazione finanziaria e le società di partecipazione non finanziaria ed assimilati (ovvero i soggetti di cui all'articolo 162-bis Tuir).

3

Cessione anche per il bonus facciate

In seguito alla conversione del DL Rilancio, la cessione o lo sconto in fattura del credito imposta è effettuabile anche per un intervento di sola tinteggiatura rientrante nel cd. "Bonus facciate"?

A.G.S.

Sì, il Decreto Rilancio ha previsto la possibilità, anche a fronte degli interventi di recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti che danno diritto al c.d. "bonus facciate", di optare, in luogo della fruizione diretta della detrazione, per un contributo anticipato sotto forma di sconto dai fornitori di beni o servizi, o, in alternativa, per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante.

2

Nuova istanza per le imprese in difficoltà

Una società ha presentato la revoca per il contributo a fondo perduto in quanto rientrava tra le società con patrimonio netto negativo. Ora che l'Agenzia consente il beneficio anche a questa fattispecie come si deve procedere?

S.C. Srl

Con la comunicazione del 29 giugno 2020, la Commissione europea ha ritenuto che gli aiuti possano essere concessi anche alle microimprese o alle piccole imprese che risultavano già in difficoltà al 31 dicembre 2019, purché non siano soggette a procedure concorsuali per insolvenza ai sensi del diritto nazionale e non abbiano ricevuto aiuti per il salvataggio (che non abbiano rimborsato) o aiuti per la ristrutturazione (e siano ancora oggetto di un piano di ristrutturazione).

Tutto quanto premesso, se la società, alla luce delle nuove condizioni, può beneficiare del contributo a fondo perduto, può inviare una nuova richiesta se la precedente istanza di rinuncia è stata trasmessa prima del rilascio della "ricevuta di accoglimento" (seconda ricevuta).

1

Cumulabilità delle agevolazioni edilizie

Oltre agli interventi agevolabili con il 110% è prevista una ristrutturazione edilizia. È possibile beneficiare anche del bonus ristrutturazioni?

L.F.

Sì, è possibile beneficiare di diverse agevolazioni nel caso siano effettuati una pluralità di interventi, rispettando gli adempimenti previsti per ciascuna di esse e i limiti di spesa imposti.

Si ricorda, tuttavia, che alcune spese di manutenzione ordinaria e straordinaria correlate con le spese sostenute per gli interventi antisismici possono dar diritto al c.d. “sismabonus”, e, quindi, al superbonus del 110%.

Sul punto assume rilievo, tra l'altro, la risposta fornita dall'Agenzia delle entrate con la risposta all'istanza di interpello n. 224/2020, con la quale è stato precisato che *“In ordine alle spese ammesse al cd. sisma bonus, inoltre, si fa presente che, in linea con i consolidati principi di prassi riferiti al citato articolo 16-bis del Tuir – che, come già precisato, costituisce il quadro normativo di riferimento del cd sisma bonus – con la risoluzione 29 novembre 2017 n. 147/E è stato chiarito che anche per gli interventi relativi all'adozione di misure antisismiche possa valere il principio secondo cui l'intervento di categoria superiore assorbe quelli di categoria inferiore ad esso collegati o correlati. La detrazione, dunque, spetta, nei limiti previsti, anche relativamente alle spese sostenute per gli ulteriori interventi, compresi quelli di manutenzione ordinaria o straordinaria, necessari al completamento dell'opera”*.

Pertanto, nel caso oggetto della risposta ad interpello, il c.d. “sismabonus” è stato ritenuto spettante anche per gli interventi realizzati sulla facciata dell'edificio, compresi quelli per la realizzazione dell'intonaco di fondo, dell'intonaco di finitura della tinteggiatura e dei decori, se di completamento dell'intervento finalizzato alla riduzione del rischio sismico dell'edificio.

Per **aderire alla Community di Euroconference In Diretta**, gli interessati possono cercarci su Facebook o utilizzare il link <https://www.facebook.com/groups/2730219390533531/>



IMPOSTE SUL REDDITO

Oneri detraibili: tracciabilità garantita anche dai mezzi di pagamento alternativi

di Lucia Recchioni



Come noto, dal **1° gennaio 2020** la **detraibilità**, prevista nella misura del **19%**, degli oneri di cui all'[articolo 15 Tuir](#) e in altre disposizioni normative, è **subordinata, ai sensi dell'articolo 1, comma 679 della Legge di bilancio 2020**, all'effettuazione del pagamento mediante **"versamento bancario o postale"** ovvero mediante i sistemi di pagamento previsti dall'[articolo 23 D.Lgs. 241/1997](#), il quale fa riferimento a **carte di debito, di credito e prepagate, assegni bancari e circolari ovvero "altri sistemi di pagamento"**.

L'indicazione, contenuta nella richiamata disposizione normativa, circa gli **altri mezzi di pagamento tracciabili** ammessi per aver diritto alla detrazione **deve essere intesa come esplicativa e non esaustiva**. Gli **"altri mezzi di pagamento"** sono quindi **tutti quelli che garantiscono "la tracciabilità e l'identificazione del suo autore al fine di permettere efficaci controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria"**.

Sono questi, in estrema sintesi, i **chiarimenti offerti dall'Agenzia delle entrate** con la [risposta all'istanza di interpello n. 230](#), pubblicata ieri, 29 luglio.

Il caso, in particolare, si concentra sulla **detraibilità delle spese** sostenute mediante alcuni **mezzi di pagamento alternativi che consentono il pagamento tramite smartphone**.

Nello specifico **il servizio è gestito da un istituto di moneta elettronica e richiede l'apertura di un account, collegato al proprio conto corrente bancario**.

Tramite un'app, quindi, **inserendo l'iban del suddetto conto corrente bancario e il numero di telefono**, possono essere effettuate **transazioni di denaro senza carta di credito o di debito e senza necessità di un dispositivo dotato di tecnologia NFC**.

Ogni **account** è **legato a uno specifico utente e a uno specifico dispositivo mobile**; tutti i

pagamenti sono inoltre **tracciati**, essendo le **ricevute disponibili nella sezione del profilo dell'applicazione**.

Alla luce di quanto appena esposto, dunque, l'Agenzia delle entrate ha riconosciuto la possibilità di **considerare detraibili le spese sostenute tramite questo strumento di pagamento**: *“trattandosi di un mezzo di pagamento emesso da un **istituto di moneta elettronica riconosciuto**, collegato a dei **conti correnti bancari** che individuano univocamente sia i soggetti che prelevano il denaro, sia i soggetti a cui il denaro viene accreditato, si ritiene che **tale mezzo di pagamento possa soddisfare i requisiti di tracciabilità stabiliti dall'articolo 1, comma 679, della legge di stabilità del 2020**, solo se dalle rilevazioni contabili del conto corrente della banca, a cui l'Istituto di moneta elettronica è collegato, o dalle transazioni della app stessa sia **possibile garantire la tracciabilità e l'identificazione dell'autore del pagamento al fine di permettere efficaci controlli da parte dell'Amministrazione Finanziaria**”.*

Stante la precisata **detraibilità delle spese**, l'Agenzia delle entrate, sempre con la stessa risposta ad istanza di interpello ha inoltre precisato che, **in caso di controlli**, il contribuente dovrà esibire agli Uffici i seguenti documenti:

- **il documento fiscale che attesti l'onere sostenuto,**
- **l'estratto del conto corrente della banca** a cui l'istituto di pagamento si è collegato, se riporta tutte le informazioni circa il beneficiario del pagamento e, nel caso da tale documento non si evincano tutte le informazioni necessarie, anche la **copia delle ricevute dei pagamenti presenti nell'app**.

Gli stessi documenti dovranno conseguentemente essere **consegnati anche ai Caf o ai professionisti abilitati per l'apposizione del visto di conformità**.

IMPOSTE SUL REDDITO

Plusvalenze da cessione di fabbricati da demolire: dietrofront delle Entrate

di Euroconference Centro Studi Tributarî

Seminario di specializzazione

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO ALLA LUCE DEI NUOVI ORIENTAMENTI DI PRASSI E GIURISPRUDENZA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Con la [circolare 23/E/2020](#), pubblicata ieri, **29 luglio**, l'Agenzia delle entrate è tornata sui suoi passi e, aderendo all'**ormai costante orientamento della giurisprudenza**, ha escluso, ai fini della tassazione delle plusvalenze, che la cessione di un edificio possa essere riqualificata come **cessione del terreno edificabile**.

Come noto, l'[articolo 67, comma 1, lettera b\), Tuir](#), include tra i **redditi diversi le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso**:

- di **beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni**,
- di **terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria**.

Nel **primo caso**, quindi, la plusvalenza è tassabile soltanto se la cessione **avviene entro cinque anni dall'acquisto** o dalla costruzione del cespite (salvo specifiche eccezioni, ovvero con esclusione dei beni acquisiti per **successione** e delle unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono **adibite ad abitazione principale del cedente e dei suoi familiari**).

Nel caso di **terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria**, invece, l'imponibilità della plusvalenza non è legata ad alcuna condizione: pare quindi evidente **l'importanza della distinzione tra fabbricato e terreno edificabile**.

Con la [risoluzione 395/E/2008](#) fu chiarito che la vendita a titolo oneroso di fabbricati ricadenti in un'area oggetto di un **piano di recupero**, approvato in via definitiva dal Comune, è riconducibile alla fattispecie della **cessione di terreno edificabile**, e, quindi, con **plusvalenza tassabile indipendente dal periodo di possesso del cespite**.

L'Amministrazione finanziaria ha pertanto sempre dato applicazione al principio espresso

nella citata risoluzione, estendendolo anche ad altri casi, come, ad esempio, le **cessioni di fabbricati cd. "da demolire"**.

Nell'ambito della **specifica transazione** assumevano quindi rilievo, ai fini della determinazione degli importi tassabili, una **serie di elementi di fatto**, tra i quali, ad esempio, l'avvenuto rilascio del **permesso di demolizione e/o di ricostruzione**; l'esistenza di un **piano di recupero o riqualificazione dell'area**; il **prezzo di cessione del fabbricato superiore al valore venale dello stesso** e in linea con il prezzo di mercato delle aree edificabili. I richiamati elementi potevano dunque portare a **qualificare la cessione di un fabbricato come una cessione di terreno, con conseguente tassazione della plusvalenza**.

Di contrario avviso si è invece mostrata la **giurisprudenza**, la quale ha ritenuto che, **se su un'area insiste un fabbricato, la stessa area deve dirsi già edificata e non può essere ricondotta alla previsione di area "suscettibile di utilizzazione edificatoria"** di cui all'[articolo 67 Tuir](#), atteso che la potenzialità edificatoria si è già consumata ([Corte di Cassazione, n. 5088 del 21.02.2019](#)).

Alla luce dell'ormai **consolidato orientamento della giurisprudenza** l'Agenzia delle entrate è tornata quindi sui suoi passi e, con la [circolare 23/E/2020](#) ha qualificato come **"superate"** le **indicazioni contenute nella [risoluzione 395/E/2008](#)** e, *"più in generale, non ulteriormente sostenibili le pretese dell'Amministrazione in contrasto con i principi espressi dalla giurisprudenza richiamata"*.

IMPOSTE SUL REDDITO

La tassazione delle attività connesse dell'imprenditore agricolo

di **Luigi Scappini**



Una recente **risposta a interpello** dell'Agenzia delle entrate, la [n. 228/2020](#) offre il destro per ripassare i **principi cardine** che sottendono alla **tassazione**, diretta e indiretta, delle attività principali e di quelle connesse svolte da un **imprenditore agricolo**.

L'interpello, infatti, spazia **dall'inquadramento delle attività cosiddette ordinarie** del mondo dell'agricoltura fino a quelle di ultima generazione, quali l'enoturismo.

Come noto, per essere imprenditori agricoli è necessario **svolgere** alternativamente almeno **una** tra le **attività** cosiddette **agricole ex se**: coltivazione del fondo, selvicoltura e allevamento di animali. Poi, è possibile svolgere le **attività connesse, a condizione**, tuttavia, che non assumano il carattere di preminenza (misurata in termini di prevalenza) rispetto all'attività principale.

Da un punto di vista **fiscale**, il Legislatore tributario, tramite l'[articolo 32 Tuir](#) si "appoggia" al dettato civilistico prevedendo che le **attività agricole principali** sono sempre **produttive** di un **reddito agrario** prevedendo, tuttavia, per **quelle** esercitabili in maniera **intensiva** (allevamento di animali e produzioni in serra), un **tetto massimo**.

Per quanto riguarda le **attività connesse**, al contrario, è necessario **differenziarle**, in quanto **solamente** le attività **connesse** cosiddette **di prodotto**, consistenti nella **manipolazione, trasformazione, conservazione, valorizzazione e commercializzazione** di prodotti ottenuti prevalentemente dalla propria attività principale godono del **regime catastale** di cui all'[articolo 32 Tuir](#).

In realtà, la **norma fiscale** è **più stringente** perché richiede, ai fini della ricomprensione nel reddito agrario, che i prodotti siano **contenuti** in un **decreto** di emanazione biennale (purtroppo l'ultimo decreto cui fare riferimento è quello del **13 febbraio 2015**).

Tali attività, tra le quali rientrano anche quelle oggetto di interpello (produzione di vino, aceto,

olio e marmellate di cedro) richiedono, per poter rientrare nel reddito agrario, l'**utilizzo prevalente** di **prodotti** provenienti dall'**attività** di coltivazione del fondo **esercitata** dall'imprenditore agricolo; inoltre, per quanto riguarda l'eventuale uva, olive e cedri comprati in quantitativi minoritari da soggetti terzi, l'Agenzia delle entrate, con la [circolare 44/E/2004](#) ha precisato che è sempre necessaria una manipolazione o una trasformazione della materia prima acquistata.

Tutte le suddette attività **non scontano Irap** ai sensi di quanto previsto dall'[articolo 3, comma 2, lettera c-bis, D.Lgs. 446/1997](#).

Ai fini **Iva**, la cessione di vino, aceto e olio, fruisce del regime speciale ex [articolo 34 D.P.R. 633/1972](#), che, in realtà, è il regime naturale al verificarsi dei requisiti soggettivi e oggettivi richiesti dal **comma 1**, in quanto i beni rientrano nella **prima parte** della **Tabella A**, allegata al decreto Iva, precisamente ai nn. 36 (vino), 38 (aceto) e 33 (olio).

Al contrario, con riferimento alla **produzione e commercializzazione** della **marmellata** di cedri, correttamente, l'Agenzia delle entrate, nella **risposta a interpello n. 228/2020**, precisa che *"non essendo la marmellata inclusa tra i prodotti elencati nella citata Tabella A, Parte I, allegata al d.P.R. n. 633 del 1972, ai fini Iva non è possibile applicare il regime speciale di cui al citato articolo 34 del d.P.R. n. 633 del 1972. Si applicano, dunque, le modalità ordinarie proprie del regime analitico con applicazione dell'Iva sui corrispettivi con aliquota del 10% prevista dalla Tabella A, Parte III, n. 73), allegata al d.P.R. n. 633 del 1972"*.

L'imprenditore agricolo può procedere alla **cessione** anche di **prodotti non** ottenuti dalla **propria coltivazione** ma **acquistati presso terzi** e, a decorrere dal 2019, anche non attinenti al proprio comparto agricolo a condizione, in questo caso, che i beni siano acquistati presso **altri imprenditori agricoli** [ex articolo 2135 cod. civ.](#)

Come nel caso oggetto di interpello, sarà possibile che, ad esempio sotto festività, l'imprenditore agricolo, per ampliare la possibile clientela, proceda al *"confezionamento e commercializzazione (occasionale ed accessoria) di **cesti regalo utilizzando sia beni di produzione propria ... che beni acquistati da terzi** ..."*.

In questo caso, quale è il corretto trattamento fiscale da riservare all'attività svolta?

Per quanto attiene l'**Iva**, la [circolare 44/E/2002](#) ha precisato che *"Non si evidenzia, invece, un legame di accessorietà e strumentalità ... nel caso dell'attività svolta dall'imprenditore agricolo che si limita a commercializzare, parallelamente ai beni di propria produzione, altri prodotti acquistati presso terzi"*.

Ne deriva che, essendo l'**attività** svolta **occasionalmente**, si determinerà un'**impresa mista** ai sensi del [comma 5](#) dell'**articolo 34 D.P.R. 633/1972**, con separazione delle attività.

Da un punto di vista di imposizione **diretta**, l'attività non potrà considerarsi come connessa in

quanto manca, sui prodotti acquistati da terzi, una **fase di manipolazione o di trasformazione**, ma determinerà, nel caso in cui sia esercitata in via occasionale *“un **reddito diverso** ai sensi dell'articolo 67 comma 1, lettera i) del Tuir, calcolato, ai sensi del comma 2 del successivo articolo 71”*, non essendo applicabile il regime forfettizzato previsto dal successivo comma 2-bis.

Ai fini **Irap**, poiché l'attività è svolta occasionalmente, **manca** del **presupposto oggettivo** consistente nell'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata.

Ma, oltre alle **attività di commercializzazione di prodotto**, l'impresa agricola può svolgere, come previsto dall'[articolo 2135, comma 3, cod. civ.](#), anche attività cosiddette di azienda, consistenti nella *“fornitura di beni o servizi mediante **l'utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola esercitata**, ivi comprese le **attività di valorizzazione del territorio e del patrimonio rurale e forestale**, ovvero di **ricezione ed ospitalità come definite dalla legge**”*.

Tra di esse sicuramente vi è l'**attività agrituristica** che contempla, ai sensi dell'**articolo 2, comma 3, lettera c), L. 96/2006**, anche la **mescita di vini**, ragion per cui soggiacerà al **regime fiscale** previsto dall'**articolo 5, comma 1, L. 413/1993** per quanto riguarda l'**imposizione diretta**, e di cui al successivo comma 2 per l'Iva.

In merito all'**Iva**, l'Agenzia delle entrate, con la **circolare 3/E/2001** ha avuto modo di precisare che *“in caso di esercizio di attività agricola e di attività agrituristica entrambe in regime speciale, o di cui una sola effettuata in regime speciale, **sussiste l'obbligo di separazione delle attività, con fatturazione dei passaggi di beni e servizi dall'attività agricola a quella agrituristica, ai sensi dell'articolo 36, comma 5, del d.P.R. n. 633 del 1972**”*.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Limitazioni (ma anche opportunità) per il conferimento di partecipazioni di controllo

di **Ennio Vial**

Seminario di specializzazione

L'UTILIZZO DELLE OPERAZIONI SOCIETARIE STRAORDINARIE PER AFFRONTARE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Il nuovo **comma 2-bis** dell'[articolo 177 Tuir](#), introdotto dal **D.L. 34/2019**, consente l'applicazione del **regime a realizzo controllato anche in ipotesi diverse da quella classica prevista dal comma 2**, ossia quella in cui la società conferitaria **acquisisce la maggioranza** dei voti esercitabili in assemblea.

Il **comma 2 bis** estende il meccanismo del realizzo controllato anche alla ipotesi di **partecipazioni qualificate**. In effetti, non è del tutto corretto affermare che il conferimento che genera il controllo è stato affiancato da quello che genera il **collegamento**. La definizione data dal **comma 2 bis** di partecipazione rilevante, infatti, è quella della **partecipazione qualificata**. La definizione è del tutto in linea con le previsioni contenute nell'[articolo 67 Tuir](#).

L'applicazione del **comma 2 bis**, tuttavia, è subordinato al verificarsi di diversi requisiti. Trascuriamo in questa sede quello relativo alle ulteriori condizioni da soddisfatte in caso di conferimento di una società holding industriale e focalizziamoci sui **primi due requisiti** che diversi dubbi hanno ingenerato tra gli operatori.

Il primo prevede **che le partecipazioni conferite rappresentino, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento** ovvero una partecipazione al capitale o al patrimonio **superiore al 5 o al 25 per cento**, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni.

Si tratta, invero, del requisito già segnalato secondo cui le partecipazioni **non possono essere minimali, bensì qualificate**. Ci si può da subito chiedere quale sia il significato dell'avverbio **"complessivamente"**. Non si vede che altro significato dare se non un riferimento al caso in cui i conferenti sono più di uno.

Il caso è stato affrontato dalla **recente [risposta n. 229 del 28.07.2020](#)** dove due soci persone

fisiche detenevano nella società da conferire una **partecipazione rispettivamente del 17% e del 13%**. La partecipazione, complessivamente considerata, ammonta al 30%.

Il secondo requisito previsto dalla norma è che le partecipazioni siano “*conferite in società, esistenti o di nuova costituzione, interamente partecipate dal conferente*”.

Il riferimento alla **holding partecipata dal “conferente”** ha sollevato diversi dubbi tra gli operatori in quanto la lettera della norma sembrerebbe rendere applicabile il comma 2 bis solo nel caso in cui la conferitaria è detenuta da un unico socio.

Si tratta di una **interpretazione inaccettabile per una serie di ragioni**. Innanzitutto non si riesce più a dare un significato al “**complessivamente**” del precedente requisito. In secondo luogo, anche il comma 2 usa l'espressione conferente al singolare e non prevede in modo esplicito l'ammissibilità di più conferenti. Eppure la pluralità dei conferenti che agiscono *uno acto* è stata ammessa a più riprese dall'Ufficio e da ultimo con la recente [risposta n. 170 del 09.06.2020](#).

In terzo luogo, non possiamo trascurare le **ragioni di ordine logico sistematico**. Che senso ha escludere la pluralità dei conferenti?

Purtroppo, la recente risposta data dall'Agenzia segue proprio questa direzione. L'ufficio nega, infatti, l'applicabilità del comma 2 bis al caso dei due soci che conferiscono congiuntamente il 30%.

Si legge, infatti, che “*il riferimento al “conferente” porta a ritenere che la volontà del legislatore sia quella di favorire la costituzione di holding esclusivamente unipersonali per la detenzione di partecipazioni qualificate*”.

La conclusione è quindi che “*Nel regime delineato dall'articolo 177 del TUIR coesistono pertanto due discipline aventi presupposti ed ambiti di applicazione differenti essendo diversa la finalità: mentre nel comma 2 l'obiettivo finale è il conseguimento del c.d. controllo di diritto della società scambiata (da valutare avuto riguardo alla posizione della conferitaria e non del/dei conferente/i), nelle operazioni riconducibili al comma 2-bis, viceversa, viene attribuita rilevanza all'oggetto del conferimento (che deve essere una partecipazione definibile come qualificata)*”.

L'operazione sostanzialmente “converte” una **partecipazione qualificata diretta in una analoga partecipazione qualificata indiretta** detenuta attraverso il controllo totalitario della conferitaria.

Tale operazione appare quindi finalizzata a **favorire operazioni di riorganizzazione o ricambio generazionale in fattispecie che resterebbero altrimenti escluse per la insufficiente misura della partecipazione detenuta**, purché ciò avvenga attraverso la creazione di una **holding unipersonale riconducibile al singolo conferente**.

La conclusione dell'Ufficio lascia senza dubbio perplessi per le ragioni su esposte. **In effetti nessuna delle due interpretazioni risulta perfettamente aderente alla lettera di una norma che è mal scritta.** La tesi dell'Ufficio **forza indubbiamente l'avverbio "complessivamente"** ma anche **la nostra tesi avrebbe forzato il conferente al singolare.**

Vi sono però delle indicazioni **estremamente favorevoli in tema di ricambio generazionale.** Il riferimento sembra fatto al [comma 4 ter dell'articolo 2 D.Lgs. 346/1990](#). L'insufficienza della partecipazione detenuta (ossia la partecipazione di collegamento) **a cosa si riferisce se non al requisito del controllo previsto per il trasferimento generazionale in esenzione?**

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Cessione del contratto di leasing: il corrispettivo rientra tra i redditi professionali

di **Goffredo Giordano di MpO Partners**



“Ho deciso di cedere il mio studio professionale con MpO”

MpO è il partner autorevole, riservato e certificato nelle operazioni di cessione e aggregazione di studi professionali:

Commercialisti, Consulenti del lavoro, Avvocati, Dentisti e Farmacisti.

Come abbiamo già avuto modo di evidenziare in nostri precedenti contributi (come ad esempio [Step by step: la fiscalità nel trasferimento a titolo oneroso dello studio professionale](#)) ai fini delle imposte dirette i corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela professionale rientrano tra i redditi professionali in ottemperanza a quanto stabilito **dall'articolo 54, comma 1-quater del TUIR** il quale prevede espressamente che **“Concorrono a formare il reddito i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale”**.

Ferma restando la rilevanza fiscale dei corrispettivi percepiti dal professionista, a seguito della cessione della clientela, a ulteriore chiarimento delle fattispecie che rientrano tra gli **“elementi immateriali”**, (in caso di trasferimento a titolo oneroso dell'attività professionale) è intervenuta l'Amministrazione Finanziaria con la [Risposta n. 209 del 13 luglio u.s..](#)

Infatti, con tale intervento l'Agenzia delle Entrate ha chiarito il giusto inquadramento fiscale dei corrispettivi percepiti a seguito **della cessione, da parte di un professionista, di un contratto di leasing** avente ad oggetto **beni strumentali per l'esercizio dell'attività di lavoro autonomo**.

Il tutto ha origine da un'istanza di interpello con la quale un professionista individuale, titolare di un contratto di leasing immobiliare finalizzato all'acquisto dell'immobile ove esercita la sua attività professionale, chiede se i corrispettivi percepiti a seguito della **cessione del contratto di leasing** possano essere rilevanti ai fini fiscali (e generare, quindi, materia imponibile).

Più precisamente, l'istante fa presente di voler proseguire l'esercizio dell'attività professionale esclusivamente in forma associata, anziché individuale, costituendo un altro soggetto (associazione professionale) per poi chiudere la partita Iva relativa all'attività esercitata in

forma individuale.

In tale operazione è prevista la **cessione del contratto di leasing immobiliare**, avente ad oggetto l'immobile in cui esercita l'attività professionale, ad una società immobiliare di nuova costituzione che a sua volta concederà in locazione l'immobile alla medesima associazione per l'esercizio dell'attività.

I **corrispettivi percepiti a seguito della cessione del contratto di leasing** possono essere ricondotti tra gli *"elementi immateriali"* previsti **dall'articolo 54, comma 1-quater del T.U.I.R.?**

La risposta è affermativa.

Nell'argomentare tale orientamento l'Amministrazione Finanziaria parte dalla disciplina dei redditi di lavoro autonomo contenuta nell'articolo 53 del TUIR il quale stabilisce che: *"Sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni. Per esercizio di arti e professioni si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI (cioè dai redditi d'impresa), compreso l'esercizio in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'art. 5."*

Riguardo alle modalità di determinazione del reddito di lavoro autonomo, il successivo articolo 54, comma 1, del TUIR stabilisce che lo stesso è dato dalla differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese inerenti all'esercizio dell'arte o professione effettivamente sostenute nel periodo stesso. Come già precedentemente evidenziato, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, il comma 1-quater dell'articolo 54 stabilisce che concorrono *"a formare il reddito i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di **elementi immateriali** comunque riferibili all'attività artistica o professionale"*.

E' il caso di ricordare che tale disposizione è stata inserita dalla legge 4 agosto 2006, n. 248 (Legge che ha convertito il **D.L. 224/2006 meglio conosciuta come la legge Bersani-Visco**).

Particolarmente interessante è il contenuto della Relazione Governativa al citato D.L. in quanto l'obiettivo del legislatore è quello di prevedere *"la tassazione della fattispecie **di cessione della clientela e di altri elementi immateriali** comunque riferibili all'attività artistica o professionale. Trattasi di **un'ipotesi che sempre più frequentemente si realizza**, mediante la quale possono essere **ceduti valori immateriali** che, sebbene di difficile inquadramento in figure giuridiche tradizionali, nei fatti sono ben individuati. Si tratta, ad esempio, della **cessione del marchio**, dell'assunzione di obbligo di non effettuare attività in concorrenza nella medesima zona, eccetera"*.

Pertanto, con il richiamo agli *"elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale"*, il legislatore ha inteso annoverare qualsiasi elemento *"intangibile"* la cui cessione da parte del professionista determina la percezione di un corrispettivo nell'ambito della normale attività professionale.

Ne consegue che “nell’articolo 54, comma 1-quater del TUIR, possono essere ricondotti anche i **corrispettivi percepiti** a seguito della **cessione di contratti di leasing**, aventi ad oggetto beni strumentali, per l’esercizio dell’attività di lavoro autonomo.” In tal caso, infatti “l’importo percepito a fronte del contratto rappresenta il **corrispettivo dovuto dal cessionario per subentrare nei diritti e negli obblighi** (quali elementi immateriali) derivanti dal contratto esistente.” (Cfr. Risposta dell’Agenzia delle Entrate n. 209 del 13 luglio u.s.).

In buona sostanza l’Amministrazione Finanziaria ritiene che i corrispettivi derivanti dalla cessione di un contratto di leasing (avente ad oggetto beni utilizzati per l’esercizio dell’attività professionale) debbano essere configurati quale cessione di “*elementi immateriali*” con la naturale attrazione degli stessi tra i redditi soggetti a tassazione ai sensi del comma 1-quater dell’articolo 54 del TUIR.

Inoltre, così come previsto dall’articolo 17, comma 1, del TUIR, la lettera g-ter), qualora i corrispettivi venissero incassati in un’unica soluzione (o in più rate ma nello stesso periodo d’imposta) tali redditi possono essere assoggettati a tassazione separata (cfr. circolare 4 agosto 2006, n. 28/E).

Infine, si evidenzia che all’incasso del corrispettivo percepito a seguito della **cessione del contratto di leasing** il professionista deve emettere una **regolare parcella** soggetta ad IVA, ritenuta d’acconto e cassa di previdenza e, in caso di rateazione del corrispettivo, mantenere aperta la partita IVA fino all’incasso dell’ultima rata.