

Edizione di lunedì 18 Gennaio 2021

EDITORIALI

Oggi alle 9 la 26esima puntata di Euroconference In Diretta
di **Sergio Pellegrino**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Legge di bilancio 2021: gli incentivi per le operazioni di aggregazione aziendale
di **Angelo Ginex**

AGEVOLAZIONI

Credito d'imposta R&S&I&D: le novità della proroga al 2021-2022
di **Debora Reverberi**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Il conferimento dell'azienda affittata tra neutralità e realizzo
di **Ennio Vial**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Il costo fiscale dei beni conferiti dall'imprenditore individuale: aspetti critici
di **Stefano Rossetti**

EDITORIALI

Oggi alle 9 la 26esima puntata di Euroconference In Diretta

di **Sergio Pellegrino**

Seminario di specializzazione

LE NOVITÀ FISCALI DELLA LEGGE DI BILANCIO 2021

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Oggi, alle ore 9, nuovo appuntamento con ***Euroconference In Diretta***.

Nella **sessione di aggiornamento** partiremo dal punto sulla **normativa, prassi e giurisprudenza** della settimana appena conclusa.

Per quanto riguarda i **provvedimenti normativi**, da evidenziare in particolare il **decreto legge n. 3/2021**, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 11 del 15 gennaio 2021, recante ***“Misure urgenti in materia di accertamento, riscossione, nonché adempimenti e versamenti tributari”***.

Per quanto riguarda la **riscossione**, il decreto ha differito al **31 gennaio 2021** il **termine di sospensione dell'attività di riscossione** precedentemente fissato al 31 dicembre 2020 dal D.L. n. 125/2020.

Una durata così ridotta della proroga appare funzionale alla definizione di un **nuovo provvedimento di “rottamazione”**, che sarebbe il quarto, anche se lo scenario politico attuale potrebbe rendere difficoltosa l'adozione di una misura di questo tipo.

Vengono **differiti anche tutti gli atti di accertamento, contestazione, irrogazione delle sanzioni, recupero dei crediti d'imposta, liquidazione e rettifica**, che potranno essere inviati ai contribuenti **dal febbraio 2021 sino al 31 gennaio 2022**, così come gli **avvisi bonari**, e viene **rinvio di un mese anche il versamento e la dichiarazione per la nuova imposta sui servizi digitali**.

A livello di prassi, questa settimana abbiamo **4 risoluzioni, 14 risposte ad istanze di interpello, 1 principio di diritto e 1 risposta a istanza di consulenza giuridica**.

Analizzeremo in particolare le seguenti **risposte ad istanze di interpello**

- la **28 dell'11 gennaio 2021**, che analizza la tematica dell'**imputazione del reddito di**

- una S.n.c. in liquidazione** fra soci “subentrati” (come eredi di un socio defunto) e gli eredi di altri soci defunti;
- la **30 dell'11 gennaio 2021**, in relazione alla problematica dell'individuazione del **termine per l'assegnazione degli immobili ai soci di una cooperativa** per beneficiare del **sismabonus acquisti** nell'ambito di un'operazione di demolizione e ricostruzione con miglioramento sismico;
 - la **39 del 12 gennaio 2021**, sul **termine di tre anni per completare i lavori** di un immobile in corso di costruzione per il quale si è fruito delle **agevolazioni prima casa** e sulla possibilità di **proroga a causa della pandemia**;
 - la **41 del 13 gennaio 2021**, che analizza il **trattamento fiscale dell'utilizzo del fondo rischi** stanziato in bilancio per far fronte alle conseguenze di una controversia giudiziaria.

Fra le pronunce che abbiamo selezionato della **Corte di Cassazione**, esamineremo la **sentenza n. 1724 di venerdì 15 gennaio della sezione Penale**.

La fattispecie riguarda **l'amministratore unico di una Srl**, condannato per il **reato di dichiarazione dei redditi fraudolenta**, per essersi avvalso di una fattura per un'operazione inesistente.

Nella **seconda sessione**, dedicata ad **adempimenti e scadenze**, con **Lucia Recchioni** esamineremo i **nuovi modelli dichiarativi** rilasciati da parte dell'Agenzia delle Entrate (**730, CU, IVA e 770**).

Nella **sessione** dedicata al **caso operativo**, realizzata in collaborazione con il servizio **Focus Agevolazioni Edilizie** di **Euroconference Consulting**, esamineremo gli **interventi su edifici con più unità immobiliari e parti comuni di proprietà di un unico soggetto** (o di più comproprietari), alla luce della modifica intervenuta con la legge di bilancio 2021.

Roberto Bianchi nella **sessione di approfondimento** affronterà, invece, il tema dell'**accordo preventivo con l'Amministrazione Finanziaria per la definizione delle annualità precedenti**.

Termineremo la puntata con la **sessione Q&A**, rispondendo ad alcune delle domande che ci saranno pervenute dai partecipanti, mentre in settimana pubblicheremo le altre risposte **nell'area dedicata a Euroconference In Diretta** sulla **piattaforma Evolution** e sulla **Community** su **Facebook**.

MODALITÀ DI FRUIZIONE DI EUROCONFERENCE IN DIRETTA

La fruizione di *Euroconference In Diretta* avviene attraverso la **piattaforma Evolution** con due possibili **modalità di accesso**:

1. attraverso l'**area clienti sul sito Euroconference** (transitando poi da qui su **Evolution**);
2. direttamente dal portale di **Evolution** <https://portale.ecevolution.it/> inserendo le **stesse credenziali** utilizzate per l'accesso all'area clienti sul sito di *Euroconference* (**PARTITA IVA e PASSWORD COLLEGATA**).

Importante avvertenza: è necessario entrare con la PARTITA IVA e la PASSWORD COLLEGATA (e non utilizzando il codice fiscale).

A partire dal pomeriggio, chi non avesse potuto partecipare alla diretta ha la possibilità di visionare la puntata in **differita on demand**, sempre attraverso la **piattaforma Evolution**.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Legge di bilancio 2021: gli incentivi per le operazioni di aggregazione aziendale

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

LE NOVITÀ FISCALI DELLA LEGGE DI BILANCIO 2021

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La **Legge di bilancio 2021** ha introdotto un nuovo **incentivo** ai processi di **aggregazione aziendale** realizzati attraverso operazioni di **fusione, scissione o conferimento d'azienda**.

In particolare, l'[articolo 1, comma 233, L. 178/2020](#) ha previsto che, in caso di operazioni di **fusione, scissione o conferimento di azienda**, deliberate dall'assemblea dei soci, o dal diverso organo competente per legge, **tra il 1° gennaio 2021 e il 31 dicembre 2021**, è consentita, rispettivamente, al soggetto risultante dalla fusione o incorporante, al beneficiario e al conferitario la **trasformazione in credito d'imposta** delle attività per **imposte anticipate (DTA)** riferite ai seguenti componenti:

1. **perdite fiscali** maturate fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di efficacia giuridica dell'operazione e non ancora computate in diminuzione del reddito imponibile ai sensi dell'[articolo 84 Tuir](#) alla medesima data;
2. **importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto** di cui all'[articolo 1, comma 4, D.L. 201/2011](#), maturato fino al periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di efficacia giuridica dell'operazione e non ancora dedotto né trasformato in credito d'imposta alla medesima data.

Le attività per imposte anticipate riferibili ai componenti sopra indicati possono essere trasformate in credito d'imposta **anche se non iscritte in bilancio**.

Le **modalità di trasformazione** in credito d'imposta delle suddette attività sono **stabilite** nel successivo [comma 234](#), laddove è previsto che questa avviene:

- **per un quarto, alla data di efficacia giuridica delle operazioni** di fusione, scissione o conferimento di azienda;
- **per i restanti tre quarti, al primo giorno dell'esercizio successivo a quello in corso alla**

data di efficacia giuridica delle operazioni sopra indicate per un ammontare complessivo **non superiore al 2%** della somma delle **attività dei soggetti partecipanti** alla fusione o alla scissione, come risultanti dalla **situazione patrimoniale** di cui all'[articolo 2501-quaterciv.](#), senza considerare il soggetto che presenta le attività di importo maggiore, **ovvero al 2%** della somma delle **attività oggetto di conferimento**.

Con specifico riferimento alle aggregazioni realizzate mediante **conferimento d'azienda**, è disposto che le **perdite fiscali** del **conferitario** rilevano ai fini della trasformazione negli **stessi limiti** e alle **stesse condizioni** previsti per le **perdite portate in diminuzione** del reddito della società risultante dalla fusione o incorporante di cui all'[articolo 172, comma 7, Tuir](#); a tal fine, è **obbligatoria** la redazione della **situazione patrimoniale** ai sensi dell'[articolo 2501-quater, commi 1 e 2, cod.civ.](#)

Dalla **data di efficacia giuridica dell'operazione** di aggregazione, per il soggetto risultante dalla fusione o incorporante, il beneficiario o il conferitario:

1. **non sono computabili in diminuzione** dei redditi imponibili le **perdite** di cui all'[articolo 84 Tuir](#), relative alle attività per imposte anticipate complessivamente trasformate in credito d'imposta ai sensi dei **commi da 233 a 243 dell'articolo 1 L. 178/2020**;
2. **non sono deducibili né trasformabili** in credito d'imposta le **eccedenze del rendimento nozionale rispetto al reddito complessivo** di cui all'[articolo 1, comma 4, D.L. 201/2011](#), relative alle attività per imposte anticipate complessivamente trasformate in credito d'imposta ai sensi dei **commi da 233 a 243 dell'articolo 1 L. 178/2020**.

Specifiche disposizione sono poi contemplate nell'ipotesi in cui i **soggetti di cui al comma 233** esercitino l'opzione per la **tassazione di gruppo** di cui all'[articolo 117 Tuir \(comma 235\)](#) o per la **trasparenza fiscale** ex [articolo 115 Tuir \(comma 236\)](#).

In ogni caso, le società che partecipano alle suddette operazioni di aggregazione aziendale devono essere **operative da almeno due anni** e, alla data di effettuazione dell'operazione e nei due anni precedenti, **non** devono far parte dello **stesso gruppo societario né in ogni caso essere legate tra loro da un rapporto di partecipazione superiore al 20% o controllate anche indirettamente dallo stesso soggetto** ai sensi dell'[articolo 2359, comma 1, n. 1\), cod. civ.](#)

Inoltre, le disposizioni in esame **non si applicano** a società per le quali sia stato accertato lo **stato di dissesto** o il **rischio di dissesto** ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 180/2015](#), ovvero lo **stato di insolvenza** ai sensi dell'[articolo 5 L.F.](#) o dell'[articolo 2, comma 1, lett. b\), D.Lgs. 14/2019](#) (cd. Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza).

Da ultimo, ai sensi del [comma 241 dell'articolo 1 L. 178/2020](#), l'**efficacia della trasformazione** delle DTA in credito d'imposta è subordinata al **pagamento** di una **commissione pari al 25%** dell'importo complessivo delle DTA oggetto di trasformazione.

Il **versamento** della commissione è effettuato **per il 40%** entro trenta giorni dalla data di

efficacia giuridica delle operazioni di aggregazione aziendale e **per il restante 60%** entro i primi trenta giorni dell'esercizio successivo a quello in corso alla data di efficacia giuridica delle citate operazioni.

La commissione è **deducibile** ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap nell'esercizio in cui avviene il pagamento. Ai fini dell'**accertamento**, delle **sanzioni** e della **riscossione** della commissione, nonché per il relativo contenzioso, si applicano le **disposizioni in materia di imposte sui redditi**.

AGEVOLAZIONI

Credito d'imposta R&S&I&D: le novità della proroga al 2021-2022

di **Debora Reverberi**

Master di specializzazione

IL NUOVO PIANO NAZIONALE TRANSIZIONE 4.0

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La Legge di Bilancio 2021 prevede la proroga fino al periodo d'imposta in corso al **31.12.2022** della disciplina relativa al credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e altre attività innovative (**R&S&I&D**) introdotto dalla previgente Legge di Bilancio 2020.

L'intervento normativo all'[articolo 1, comma 1064, lett. a\)-h\), L. 178/2020](#) (c.d. **Legge di Bilancio 2021**) apporta **modifiche alla disciplina** introdotta dall'articolo 1, commi 198-209, L. 160/2019 (c.d. Legge di Bilancio 2020), secondo le seguenti linee direttrici:

- **potenziamento delle aliquote e dei massimali di credito d'imposta;**
- **modifiche e precisazioni alla normativa previgente**, finalizzate a chiarirne l'ambito applicativo;
- **introduzione dell'onere di asseverazione della relazione tecnica.**

Potenziamento di aliquote e massimali di credito d'imposta

La lettera f) dell'[articolo 1, comma 1064, L. 178/2020](#) modifica il [comma 203](#) dell'**articolo 1 L. 160/2019**, al fine di **rideterminare in aumento le percentuali entro le quali è riconosciuto il credito di imposta** e i relativi massimali.

Ad integrazione delle intensità definite per la generalità delle imprese, i [commi 185-187](#) del medesimo **articolo 1 L. 178/2020** prevedono **la proroga al biennio 2021-2022 delle aliquote di credito maggiorate per attività di R&S** afferenti a strutture produttive ubicate nelle regioni del Mezzogiorno.

Tuttavia **l'ambito applicativo territoriale della proroga è meno ampio di quello previsto dall'[articolo 244 D.L. 34/2020](#) (c.d. Decreto Rilancio) per la R&S svolta nel periodo d'imposta 2020.**

La maggiorazione si applica infatti, **nei periodi d'imposta 2021 e 2022, alle sole attività di R&S direttamente afferenti a strutture produttive ubicate nelle regioni del Mezzogiorno** (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia), con **esclusione delle regioni Lazio, Marche e Umbria** colpite dagli eventi sismici del 2016 e 2017, che erano state incluse nella fattispecie maggiorata per il 2020 in sede di esame parlamentare del Decreto Rilancio.

Nella seguente tavola sinottica si evidenziano **aliquote e massimali di credito d'imposta** in relazione alla disciplina previgente della Legge di Bilancio 2020 e all'attuale della Legge di Bilancio 2021:

Tipologia di attività	Aliquote e massimali di credito Legge di Bilancio 2020	Aliquote e massimali di credito Legge di Bilancio 2021
R&S	12% Limite 3 milioni di euro Imprese del Mezzogiorno e delle regioni colpite dai sismi del 2016 e 2017: – 25% grande impresa – 35% media impresa – 45% piccola impresa	20% Limite 4 milioni di euro Imprese del Mezzogiorno: – 25% grande impresa – 35% media impresa – 45% piccola impresa
IT	6% Limite 1,5 milioni di euro	10% Limite 2 milioni di euro
IT 4.0 e green	10% Limite 1,5 milioni di euro	15% Limite 2 milioni di euro
Design e ideazione estetica	6% Limite 1,5 milioni di euro	10% Limite 2 milioni di euro

In relazione alle osservazioni formulate dalla Commissione europea sul *Recovery Plan* si attende **una modifica del Piano Transizione 4.0 verso un ulteriore potenziamento delle aliquote per attività di R&S e IT 4.0 e green:**

- R&S dal 20% al 25%;
- IT 4.0 e green dal 15% al 20%.

Modifiche e precisazioni alla normativa previgente

Le lettere b)-e) dell'[articolo 1, comma 1064, L. 178/2020](#) recano delle **precisazioni ai commi 199-202, articolo 1 L. 160/2019** rispondenti ad esigenze di carattere sistematico e finalizzate a chiarire l'ambito applicativo dell'agevolazione.

Fra le più importanti si segnala:

- **in relazione alle spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti inerenti alle attività di IT** (lettera d dell'[articolo 1, comma 200, L. 160/2019](#)) ammissibili nel limite massimo complessivo del 20% delle spese di personale indicate alla lettera a) del medesimo comma, **l'aggiunta di un limite massimo alternativo del 20% delle spese per contratti *extra-muros* di cui alla lettera c)** del medesimo comma, in continuità con quanto previsto per R&S e *design*;
- **in relazione alle spese per beni mobili inerenti le attività di *design* e ideazione estetica** (lettera b dell'[articolo 1, comma 202, L. 160/2019](#)) **l'inclusione delle spese relative ai *software*** in omogeneità con le medesime spese per attività di R&S e IT.

Introduzione dell'onere di asseverazione della relazione tecnica

La lettera g) dell'[articolo 1, comma 1064, L. 178/2020](#) modifica l'[articolo 1, comma 206, L. 160/2019](#) introducendo **l'obbligo di asseverazione della relazione tecnica che le imprese beneficiarie del credito d'imposta sono tenute a redigere e conservare.**

La *ratio legis* è quella di assicurare **maggiore certezza alle imprese sull'ammissibilità delle attività svolte e delle spese sostenute.**

Nella Legge di Bilancio 2021 non vi è precisazione circa la decorrenza delle modifiche apportate alla previgente disciplina: se da un lato è ragionevole ritenere che le precisazioni alla Legge di Bilancio 2020 si applichino retroattivamente, non è chiaro se l'onere di asseverazione della relazione tecnica sia applicabile anche al periodo d'imposta 2020.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Il conferimento dell'azienda affittata tra neutralità e realizzo

di **Ennio Vial**



L'[articolo 176 Tuir](#), prevede [*rectius*: impone] un **regime di neutralità fiscale** per i **conferimenti di azienda posti in essere tra soggetti nell'esercizio di imprese commerciali**.

Rientra nella neutralità fiscale dell'[articolo 176 Tuir](#), ad esempio, il **conferimento di azienda in una società di persone o di capitali**, posto in essere da un **imprenditore individuale**.

Diversamente, ne risulta escluso il conferimento di beni che **non costituiscono** “un'azienda”, ancorché posti in essere da soggetti che operano come imprenditori commerciali, come ad esempio il conferimento di beni immobili.

In questo caso, in luogo dell'[articolo 176 Tuir](#), opererà la regola generale di cui all'[articolo 9 Tuir](#), che ritiene il **conferimento realizzativo**, assimilandolo alla cessione, e proponendo per il calcolo della plusvalenza il **valore normale** in luogo del prezzo di cessione che, ovviamente, nel **conferimento** manca.

L'Agenzia delle Entrate ha in passato affrontato la questione del **conferimento dell'azienda affittata nella** [circolare 320/E/1997](#).

All'epoca, il conferimento era disciplinato dagli [articoli 3 e 4 D.Lgs. 358/1997](#). Gli articoli citati corrispondevano agli **attuali** [articoli 175 e 176 Tuir](#), inseriti in occasione del nuovo Tuir del 2004.

Ebbene, al tempo l'Agenzia ha avuto modo di chiarire che dal regime dell'[articolo 3 D.Lgs. 358/1997](#) “**Restano escluse le ipotesi di conferimento di azienda previste dall'articolo 81, (ora articolo 67) comma 1, lettere h)** [redditi derivanti da **affitto** o usufrutto dell'unica azienda non effettuati nell'esercizio di impresa] **ed h-bis) (...) del Tuir poiché non effettuate nell'esercizio di attività commerciali...**”

Non vi è alcuna indicazione in merito al successivo **articolo 4**, che corrisponde all'attuale

[articolo 176 Tuir](#), ma è evidente come anche l'applicazione di questa norma risulti problematica, in quanto **l'Agenzia vuole escludere l'azienda affittata** dal concetto di azienda conferibile secondo queste previsioni.

La conseguenza è che **il conferimento dell'azienda affittata deve rientrare nell'articolo 9 Tuir**, ossia nella **disciplina generale**: il conferimento darà luogo a **plusvalenza** (o minusvalenza) pari alla **differenza tra il valore normale dell'azienda al momento del conferimento e il costo fiscalmente riconosciuto della stessa**.

Le conclusioni dell'Agenzia sono chiare. Il conferimento dell'unica azienda affittata da parte di una persona fisica **non può beneficiare del vecchio [articolo 3 D.Lgs. 358/1997](#)**, corrispondente all'articolo 175 in vigore fino al 31.12.2007. Le norme speciali sul conferimento si applicano, pertanto, solo se lo stesso riguarda **aziende conferite tra soggetti che operano come imprese commerciali**.

Preso atto dell'approccio dell'Agenzia, ci si può chiedere cosa accada se il conferente, pur avendo affittato l'unica azienda, operi comunque come **impresa commerciale** in quanto si tratta, ad esempio, di una S.r.l..

La risposta è, in questo caso, **positiva** in quanto **sia il vecchio [articolo 3 D.Lgs. 358/1997](#)**, come pure il **nuovo [articolo 176 Tuir](#)**, trovano applicazione qualora l'operazione sia posta in essere tra soggetti che operano come imprese commerciali.

Peraltro, **operare come imprese commerciali non equivale a soddisfare un requisito di commercialità** come ad esempio quello previsto dall'[articolo 87 Tuir](#) ai fini della *participation exemption* (pex), quanto, più semplicemente, operare nell'ambito del **reddito d'impresa commerciale**.

Le conclusioni della [circolare 320/E/1997](#), quindi, non possono valere qualora l'imprenditore individuale abbia **affittato solamente un ramo d'azienda ma conservi la sua partita iva in stato "attivo"** per portare avanti un ulteriore ramo di attività.

Qualora, invece, il conferente fosse una **società di capitali o anche una snc o una sas**, le conclusioni della [circolare 320/E/1997](#) dovrebbero essere **disattese** in ogni caso, anche se venisse affittata l'unica azienda, ciò in quanto la locazione dell'unica azienda, a differenza del caso dell'imprenditore individuale, non fa fuoriuscire i redditi dalla sfera di impresa commerciale.

Questa impostazione trova conferma nella [risposta all'interpello n. 138 del 13.05.2019](#). L'interpello, per la parte che qui interessa, ha affrontato il caso di **due società (Alfa S.p.A. e Beta S.r.l.) dove Beta S.r.l. concede in affitto un'azienda ad Alfa S.p.A.**

Dalla lettura dell'interpello pare che si tratti dell'**unica azienda**, ma, trattandosi di due società, questo rimane un **aspetto irrilevante**.

Beta S.r.l. conferisce l'azienda affittata in **Alfa S.p.A.**, ossia la **società che precedentemente risultava la parte affittuaria**.

A seguito del conferimento, Beta S.r.l. acquisisce una partecipazione in Alfa S.p.A. che, nel caso di specie, risulta essere del **20%**, e, naturalmente, **il contratto di affitto viene meno in quanto l'azienda diviene di proprietà dell'affittuario**.

Dall'interpello emerge altresì come *“il **contratto di affitto d'azienda** sarà risolto contestualmente all'operazione di conferimento d'azienda”* e la composizione dell'azienda oggetto del conferimento in Alfa S.p.A. *“**non differirà sostanzialmente** (eventuali sostituzioni di rito e manutenzioni su cespiti) da quella **oggetto del contratto di affitto**”*.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Il costo fiscale dei beni conferiti dall'imprenditore individuale: aspetti critici

di **Stefano Rossetti**

Seminario di specializzazione

TEMI EMERGENTI DI FISCALITÀ INTERNAZIONALE A INIZIO 2021

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La persona fisica che esercita l'attività d'impresa in forma individuale (il c.d. "imprenditore individuale") riveste due ruoli contemporaneamente a cui attengono **due sfere** (l'una "privata e l'altra "d'impresa") che, dal punto di vista tributario, soggiacciono a regole diverse.

In questo contesto non di rado accade che **vengano attribuiti dei beni riconducibili alla sfera personale alla sfera imprenditoriale**: da qui nasce l'esigenza di **valorizzare tali beni ai fini dell'applicazione delle norme relative al reddito d'impresa** in assenza di uno specifico negozio giuridico a cui collegare un costo.

In tali ipotesi occorre applicare [l'articolo 65, comma 3-bis, Tuir](#), secondo cui *"per i beni strumentali dell'impresa individuale provenienti dal **patrimonio personale dell'imprenditore** è riconosciuto, ai fini fiscali, il **costo determinato in base alle disposizioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689**, da iscrivere tra le **attività relative all'impresa nell'inventario** di cui all'articolo 2217 del codice civile ovvero, per le imprese di cui all'articolo 79, nel **registro dei cespiti ammortizzabili**. Le relative quote di ammortamento sono calcolate a decorrere dall'esercizio in corso alla data dell'iscrizione"*.

Analizzando la norma si evince che:

- dal punto di vista oggettivo la norma fa riferimento solo ai beni strumentali, **con esclusione dei beni merce, patrimonio e dei titoli**;
- **la valorizzazione dei beni strumentali deve avvenire in base ai criteri dettati dal D.P.R. 689/1974**. Tale decreto era stato emanato al fine di determinare, nell'ambito del reddito d'impresa, i costi dei beni acquistati antecedentemente alla riforma fiscale del 1973 dai soggetti che non erano obbligati alla tenuta della contabilità ai fini fiscali. In particolare:
- *"i beni immobili e i beni iscritti in pubblici registri sono **valutati singolarmente in base al***

costo, assumendo come tale il valore definitivamente accertato ai fini delle imposte di registro o di successione o, in mancanza, il prezzo indicato nell'atto di acquisto, maggiorati degli oneri accessori di diretta imputazione" ([articolo 4 D.P.R. 689/1974](#));

- *"i beni mobili strumentali non iscritti in pubblici registri, raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e secondo i coefficienti di ammortamento [...], sono valutati in base al costo di acquisizione, maggiorato degli oneri accessori di diretta imputazione" ([articolo 5 D.P.R. 689/1974](#)).*
- **il costo storico o di produzione deve essere annotato nel libro inventari ex articolo 2217 cod. civ. ovvero nel libro dei cespiti ammortizzabili;**
- **le quote di ammortamento sui cespiti oggetti di "conferimento" possono essere dedotte dal periodo d'imposta nel quale avviene l'iscrizione.**

Le criticità legate applicazione dell'[articolo 65, comma 3-bis, Tuir](#), Tuir derivano dal fatto che, sotto il profilo oggettivo, **la norma disciplina solo la valorizzazione dei beni strumentali suscettibili d'ammortamento**, come espressamente indicato dalla norma e come confermato dal riferimento al registro dei cespiti ammortizzabili e al calcolo delle quote d'ammortamento.

La determinazione del valore dei beni strumentali deve essere effettuata secondo i criteri contenuti nel **D.P.R. 689/1974**, nel caso di specie quelli di cui all'articolo 4 e 5, che **disciplinano la valutazione dei beni mobili ed immobili facendo riferimento al costo d'acquisto ed in via residuale, per i beni mobili non registrati, al valore normale solo nel caso in cui il costo d'acquisto non sia documentato.**

La lacuna legislativa relativa all'assenza di regole per la **valorizzazione dei beni merce, patrimonio e dei titoli potrebbe essere superata applicando:**

- **il valore normale ex articolo 9, comma 2 del Tuir.** Tale soluzione, tuttavia, ha il difetto di palesare dei salti d'imposta: infatti ciò avverrebbe ogniqualvolta il valore normale fosse superiore al costo di acquisto. In tal caso i beni entrerebbero in regime d'impresa ad un valore fiscalmente riconosciuto che non trova riscontro nel costo di acquisto o di produzione;
- **il costo storico secondo una lettura estensiva dell'[articolo 65, comma 3-bis, Tuir](#).** Tale soluzione, maggiormente cautelativa rispetto alla precedente, sembrerebbe quella caldeggiata dalla **dottrina maggioritaria** anche se ha il difetto di **non trovare espresso riscontro dal punto di vista normativo.**