

Edizione di venerdì 18 Giugno 2021

CASI OPERATIVI

Operazione di fusione: quali effetti sul calcolo del credito d'imposta R&S&I&D?
di **EVOLUTION**

IMPOSTE SUL REDDITO

Rivalutazione beni in leasing con dubbi sul test di operatività
di **Fabio Garrini**

ACCERTAMENTO

Accertamento induttivo puro in caso di inventario con rimanenze non distinte per categorie omogenee
di **Angelo Ginex**

SOLUZIONI TECNOLOGICHE

Provvedimenti previsti dal Decreto Sostegni bis
di **TeamSystem**

AGEVOLAZIONI

Applicazione della ppc ai fabbricati abitativi pertinenziali
di **Alberto Rocchi, Luigi Scappini**

VIAGGI E TEMPO LIBERO

Giro circolare di Redensberg
di **Stefania Pompigna – Digital Assistant**

CASI OPERATIVI

Operazione di fusione: quali effetti sul calcolo del credito d'imposta R&S&I&D?

di **EVOLUTION**

Seminario di specializzazione

TRANSIZIONE 4.0: CASI OPERATIVI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Quali sono le conseguenze sul calcolo del credito d'imposta R&S&I&D di un'operazione di fusione intervenuta nel periodo d'imposta agevolato?

Le conseguenze sul calcolo del credito d'imposta R&S ex articolo 3 D.L. 145/2013 e ss.mm.ii. sono state ampiamente descritte nella maxi circolare dell'Agenzia delle entrate 10/E/2018 in materia di *"Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo – Problematiche applicative in presenza di operazioni straordinarie"*, che, per quanto compatibile, può ritenersi applicabile anche alla nuova disciplina del credito d'imposta R&S&I&D ex articolo 1, commi 198-209, L. 160/2019.

Il criterio generale da applicare in caso di operazioni di fusione intervenute nel periodo d'imposta di effettuazione di attività di R&S&I&D e di sostenimento delle relative spese ammissibili prevede la distinzione tra:

[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)



IMPOSTE SUL REDDITO

Rivalutazione beni in leasing con dubbi sul test di operatività

di **Fabio Garrini**

Master di specializzazione

COME AFFRONTARE LA CRISI D'IMPRESA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Tra i risvolti meno graditi di una **rivalutazione con effetti fiscali** deve annoverarsi anche l'ipotesi per cui il maggior valore fiscalmente riconosciuto possa assumere valore ai fini del **test di operatività** per l'applicazione della disciplina delle società di comodo prevista dall'[articolo 30 L. 724/1994](#).

Con riferimento ai **beni in leasing** si pongono diverse questioni, legate prima di tutto alla **rilevanza o meno del valore rivalutato**; occorre inoltre chiedersi quale sia il valore rilevante ai fini del calcolo se la rivalutazione portasse il costo di iscrizione del bene ad un livello **più basso rispetto al costo del concedente** precedentemente utilizzato per il calcolo.

Il caso, pur se molto frequente, non risulta essere stato affrontato dall'Amministrazione Finanziaria, lasciando aperti **diversi interrogativi**.

Beni in leasing e test di operatività

La [circolare 25/E/2007](#) chiarisce come debba essere condotto il calcolo del **test di operatività** per i beni in leasing, specificando che per i beni in locazione finanziaria si assume il **costo sostenuto dall'impresa concedente** ovvero, in mancanza di documentazione, la somma delle quote capitali relative ai canoni di locazione e il prezzo di riscatto.

Il citato documento afferma peraltro che *“tale valore [ossia il costo sostenuto dal concedente, n.d.a] dovrà essere preso in considerazione, al fine di equiparare il trattamento dei beni acquisiti in proprietà con quello dei beni in locazione finanziaria, anche nell'ipotesi in cui sia stata esercitata l'opzione del riscatto.”*

Pertanto, quando l'utilizzatore ha esercitato **l'opzione di acquisto** insita nel contratto di locazione finanziaria e il bene risulta iscritto al prezzo di riscatto, ai fini del test di operatività

esso rileva per il **costo sostenuto dal concedente**.

Conseguentemente, deve considerarsi **irrelevante il prezzo di riscatto** sostenuto e quindi contabilizzato nell'attivo patrimoniale; tale importo deve essere **sottratto dal totale dei beni strumentali** ai fini del test di operatività.

Su tale aspetto si rinvia al **precedente contributo** "[Per il test di operatività attenzione ai beni in leasing riscattati](#)".

La rivalutazione dei beni in leasing

Veniano al tema che in questa sede si intende considerare, ossia **l'impatto sul test di operatività della rivalutazione di un bene**, aspetto centrale nelle valutazioni di opportunità circa l'inscasso della disciplina contenuta nel **D.L. 104/2020**, in particolare con riferimento alle **società di gestione immobiliare** che tradizionalmente "lottano" per cercare di **superare il severo test di operatività**.

Prima di tutto occorre ricordare che **la rivalutazione è possibile** sono nel caso in cui il bene sia stato oggetto di **riscatto entro il 31 dicembre 2019**, in modo tale da **rispettare il requisito dell'iscrizione del bene nel bilancio precedente quello in cui la rivalutazione è operata** (sul punto si veda la posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate nella [circolare 14/E/2017](#)).

La prima questione che si pone è legata alla necessità o meno di utilizzare, per il **test di operatività**, il **valore rivalutato**: se questo assume rilevanza in luogo del costo storico per i beni in proprietà, deve valere anche per i beni riscattati.

Quindi, il **valore rivalutato dovrà sostituire, a tal fine, il costo per il concedente**.

Se il primo è pari o superiore al secondo, non si pongono particolari problemi.

La questione più delicata, in realtà, è quella legata ad una **rivalutazione ad un valore inferiore rispetto al costo sostenuto dal concedente**, in quanto la rivalutazione rischia di trasformarsi in uno strumento per ridurre surrettiziamente il **valore da prendere a riferimento per il test di operatività**.

Per affrontare il tema ipotizziamo un caso concreto:

- costo del concedente pari ad euro 500.000
 - bene riscattato nel 2019 ad euro 10.000
 - valore periziato al 31.12.2020 per euro 300.000, valore utilizzato per la rivalutazione
 - si assume, per semplicità di analisi, che il fondo ammortamento sia pari a zero.
-

In un caso di questo tipo si porrà il dubbio se per il calcolo del test di operatività si dovrà continuare ad utilizzare il **costo sostenuto dal concedente** (500.000 euro) oppure quello **oggetto di rivalutazione** (300.000 euro); se si propendesse per la seconda ipotesi, la rivalutazione sarebbe un metodo per ridurre il parametro sul quale si verifica l'operatività dell'impresa, il che **non pare ammissibile**, soprattutto se si intende confrontare tale fattispecie con la situazione speculare del bene acquistato dall'impresa.

Se il bene originariamente fosse stato **acquistato anziché oggetto di un contratto di leasing**, esso avrebbe un **costo storico di 500.000** euro e quello rileverebbe per il test di operatività, non potendosi, attraverso la rivalutazione, mai ottenerne una riduzione ma, al più, un incremento.

Quindi, per simmetria, cercando di trarre una sintesi, potremmo affermare che, in caso di rivalutazione di un bene riscattato, **il valore di riferimento per il test di operatività dovrebbe essere:**

- il **valore rivalutato** nel caso in cui questo fosse **pari o superiore** al costo del concedente;
- in caso contrario, occorrerebbe continuare a far riferimento al medesimo **costo per il concedente**.

Sul tema è evidentemente necessaria una **presa di posizione da parte dell'Amministrazione Finanziaria**.

ACCERTAMENTO

Accertamento induttivo puro in caso di inventario con rimanenze non distinte per categorie omogenee

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

LA GESTIONE DEL REVERSE CHARGE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

In tema di **accertamento** delle imposte sui redditi, qualora l'**inventario** ometta di indicare e valorizzare le **rimanenze** con raggruppamento per **categorie omogenee**, in violazione dell'[articolo 15, comma 2, D.P.R. 600/1973](#), si determina un ostacolo nell'analisi contabile dell'amministrazione finanziaria, sicché ne discendono l'**incompletezza** e l'**inattendibilità** delle **scritture contabili**, che giustificano anche l'**accertamento induttivo puro** ex [articolo 39, comma 2, lett. d\), D.P.R. 600/1973](#), ed il ricorso anche alle **presunzioni cc.dd. supersemplici**, ossia prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

È questo il principio di diritto ribadito dalla **Corte di Cassazione** con **ordinanza n. 17244**, depositata ieri 17 giugno.

Il caso sottoposto all'attenzione dei giudici di vertice trae origine dalla notifica ad un contribuente di un **avviso di accertamento** e di irrogazione di sanzioni, con riferimento all'esercizio 2006. Con tale atto veniva rideterminato quanto dovuto ai fini Irpef, Iva ed Irap e dunque venivano accertati **maggiori ricavi** in quanto il contribuente era risultato **non coerente** per il **ricarico** in relazione allo **studio di settore** di riferimento. Dunque, l'Ufficio aveva proceduto ad **accertamento induttivo puro**, ai sensi dell'[articolo 39, comma 2, D.P.R. 600/1973](#), in seguito all'applicazione del **metodo del "costo del venduto"**.

L'avviso veniva **impugnato** dinanzi alla competente Commissione tributaria provinciale, la quale **rigettava il ricorso**. Anche i giudici di appello respingevano la doglianza deducendo l'illegittimità del provvedimento impositivo e ritenevano **corretta la valutazione del primo giudice** circa i presupposti per l'accertamento induttivo.

Pertanto, il contribuente proponeva **ricorso in Cassazione** lamentando, tra gli altri motivi, la violazione degli [articoli 39](#) e [15, comma 2, D.P.R. 600/1973](#), in relazione all'[articolo 360, comma 1, n.3, cod. proc. civ.](#) Egli si doleva, in particolare, della ritenuta correttezza del ricorso

al metodo di **accertamento induttivo puro**, a cagione delle modalità di **indicazione (indistinta)** delle **rimanenze iniziali e finali**, non avendogli mai l'Ufficio contestato di non aver tenuto l'**inventario** e le **distinte inventariali**, ovvero di non aver messo dette distinte a disposizione degli accertatori. Secondo il ricorrente, infatti, in mancanza di ciò, **l'Agenzia non avrebbe potuto ricorrere all'accertamento con metodo induttivo puro** non potendosi giustificare alcun giudizio di inattendibilità delle scritture contabili.

Ebbene, la Corte di Cassazione ha ritenuto **inammissibile la suddetta doglianza** osservando preliminarmente che il ricorso al **metodo induttivo** è stato correttamente ritenuto **legittimo** dai giudici di secondo grado, in conseguenza della **valutazione di inattendibilità** delle **scritture contabili** operata dall'Ufficio.

In particolare, secondo la Corte, i giudici dei precedenti gradi di giudizio hanno correttamente rilevato che **il contribuente**, essendosi limitato a predisporre l'inventario per **valore e natura** delle merci, **non aveva negato di non aver effettuato i raggruppamenti per categorie omogenee (senza peraltro indicare il valore di ciascun gruppo)**. Così facendo, era fondato il giudizio di totale **inattendibilità** delle scritture contabili e il ricorso al metodo induttivo, realizzandosi la **violazione dell'articolo 15, comma 2, D.P.R. 600/1973** nella parte in cui prevede che: **«l'inventario (...) deve indicare la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore e il valore attribuito a ciascun gruppo»**.

A nulla rilevava quindi quanto dedotto dal ricorrente, secondo cui l'Ufficio non gli avesse mai contestato di non aver messo a disposizione le **schede inventariali** e che ciò potesse solo sorreggere la valutazione di **inattendibilità** delle scritture contabili.

La Corte ha evidenziato invece che ciò **non deve necessariamente essere oggetto di una "pretesa" da parte dell'Ufficio, costituendo «un vero e proprio onere per il contribuente»**: egli deve esibire le distinte inventariali o in sede amministrativa o in sede contenziosa ed in tale ultimo caso proprio per contrastare le risultanze dell'accertamento sintetico, al fine di consentire al giudice di merito di procedere alle conseguenti valutazioni sull'attendibilità dell'inventario (cfr., **Cass. sent. 23694/2007**).

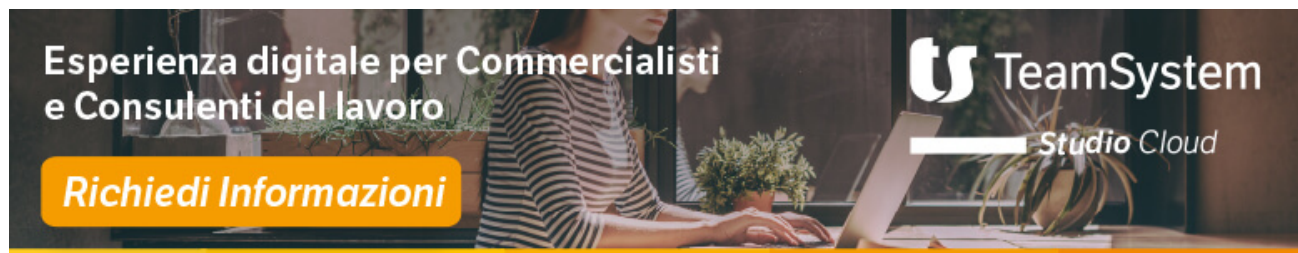
Conclude infatti la Cassazione che: **«Pertanto, ove il contribuente non abbia assolto – già in sede di accesso, ispezione o verifica – l'onere di mettere a disposizione degli accertatori le distinte che sono servite per la compilazione dell'inventario, egli è tenuto ad esibirle, al più tardi, in sede contenziosa, onde consentire al giudice del merito, ferma la legittimità del metodo dell'accertamento, di effettuare le conseguenti valutazioni sulla attendibilità dell'inventario dedotta dallo stesso contribuente»**.

Ciò detto, i giudici di vertice hanno concluso che la **sentenza impugnata** fosse **conforme a legge**, affermando il principio di diritto su esposto.

SOLUZIONI TECNOLOGICHE

Provvedimenti previsti dal Decreto Sostegni bis

di TeamSystem



Il decreto legge n. 73/2021 (c.d. Decreto Sostegni bis) ha previsto una serie di provvedimenti con l'obiettivo di offrire nuovi ristori a fondo perduto, soprattutto per il terzo settore, il più colpito dalla pandemia. Nello specifico, il Decreto introduce 17 miliardi a sostegno delle imprese e delle professioni, 9 miliardi per aiuti sul credito e per la liquidità delle imprese e 4 ulteriori miliardi per coprire i lavoratori.

Tra le novità senza dubbio più interessanti vi è la replica del contributo a fondo perduto già visto con il primo Decreto Sostegni.

[SCOPRI DI PIÙ...](#)

AGEVOLAZIONI

Applicazione della ppc ai fabbricati abitativi pertinenziali

di **Alberto Rocchi, Luigi Scappini**

Seminario di specializzazione

LE ATTIVITÀ DI CONTROLLO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA NEL CORSO DEL 2021

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

L'[articolo 2, comma 4-bis, D.L. 194/2009](#) ha operato una profonda revisione dell'agevolazione nota come "**piccola proprietà contadina**", una misura per incentivare l'acquisto di terreni al fine di favorire la formazione e l'arrotondamento della proprietà di fondi in capo a coltivatori diretti disposta dal Legislatore sin dagli anni '50 del secolo scorso.

La norma, sin dall'origine ha previsto un **regime agevolato**, per quanto concerne l'imposta di **registro** e le **ipocatastali**, per l'**acquisto** a titolo **oneroso**, da parte di soggetti qualificati, di **terreni e relative pertinenze** classificabili come agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti.

Il **restyling** di circa 10 anni fa si è reso necessario per adeguare le disposizioni alla mutata realtà delle imprese agricole e al nuovo quadro normativo delineatosi in materia dopo l'entrata in vigore della Legge di Orientamento agricola.

Il **regime di favore** nella tassazione dei terreni agricoli, si **estende** anche ai **fabbricati**, **se** questi si possono considerare **pertinenziali** ai **terreni trasferiti**; infatti, la **norma** parla di "terreni e relative pertinenze", limitandosi a richiamare il concetto di pertinenzialità **senza definirne i contorni**, in particolare le **caratteristiche** e l'**ubicazione** dei manufatti eventualmente acquistati contestualmente ai terreni.

Si pone qui un problema analogo a quello sorto in passato sull'applicazione dell'[articolo 23, comma 3, D.P.R. 131/1986](#), in base al quale "*Le pertinenze sono in ogni caso soggette alla disciplina prevista per il bene al cui servizio od ornamento sono destinate*", nonché il successivo [articolo 24](#) con cui è stabilito che le stesse si presumono trasferite all'acquirente dell'immobile, a meno che siano esclusi espressamente dalla vendita.

Il **fabbricato**, sia esso **abitativo** o **strumentale**, che insista sui fondi oggetto di compravendita, **se** può essere considerato **pertinenziale**, **fruisce** quindi dello **stesso regime agevolativo** riservato al **bene principale**.

A questa stessa conclusione è giunta l'Agenzia delle entrate nella [risoluzione 26/E/2015](#) dove, nell'esaminare il caso prospettato, il documento ribadisce che il concetto di **pertinenzialità** trova puntuale definizione in ambito civilistico e precisamente nell'[articolo 817 cod. civ.](#), secondo il quale, affinché si realizzi un **vincolo pertinenziale tra due elementi** (cosa principale e cosa accessoria), è necessario **verificare** che sussistano **due requisiti**:

- **soggettivo**, consistente nella **volontà espressa o tacita del proprietario della cosa principale di destinare la cosa accessoria a servizio o a ornamento** del bene principale;
- **oggettivo**, consistente nel **rapporto funzionale** che deve intercorrere tra il bene principale e quello accessorio.

La verifica della presenza di entrambi questi presupposti comporta una valutazione, anzi, un giudizio di fatto (**Cassazione, sentenza n. 4599/2006**).

Se il tenore letterale delle norme fornisce un **quadro teorico abbastanza chiaro**, la pratica ci pone spesso di fronte a problemi di **non semplice soluzione**, specialmente in contesti territoriali complessi ove il rapporto tra bene principale e bene servente dipende anche da **aspetti essenzialmente extra giuridici**, perfino storici, paesaggistici, economico-sociali.

Proprio per questo, forse, la **precedente** (e non più in vigore) **L. 604/1954** (cosiddetta “vecchia ppc”), conteneva la **precisazione** che “*Le agevolazioni tributarie ... sono applicabili anche agli acquisti a titolo oneroso della case rustiche non situate sul fondo, quando l'acquisto venga fatto contestualmente*”, non riproposta nella nuova versione della norma.

Ma allora: **entro che limiti** e a **quali condizioni** possono essere considerati **pertinenti** (dunque, agevolabili) i **fabbricati abitativi** acquistati congiuntamente al fondo?

Si ha notizia di **accertamenti** dell'Agenzia delle entrate che contestano, nel caso di pertinenza consistente in **fabbricati abitativi**, la **mancata sussistenza** dei requisiti richiesti dall'[articolo 9, comma 3, D.L. 557/1993](#). È noto che tale norma stabilisce i requisiti necessari per poter considerare i **fabbricati abitativi** come **rurali**.

Non si deve tuttavia **cadere nell'errore di confondere la pertinenzialità con la ruralità**.

Infatti l'**agevolazione** è diretta ad incentivare la compravendita di **terreni agricoli** a opera di soggetti qualificati che si impegnano ad avviare sugli stessi un'attività agricola di tipo imprenditoriale. La **pertinenza** è **agevolabile** in quanto **elemento legato** in modo indissolubile al **fondo rustico** rispetto al quale si pone in rapporto di accessione funzionale; accresce il valore del terreno, pur restando questo ultimo il bene principale o “servito”.

Capita spesso che sul fondo insistano dei fabbricati abitativi da sempre a questo asserviti. Ed è molto probabile che, in fase di compravendita, i due **beni non siano scindibili**, anche perché il venditore difficilmente troverebbe convenienza a mantenere la proprietà di un fabbricato svincolato dal contesto in cui è sorto.

In questi casi, l'acquirente, sebbene possa essere **interessato solo al fondo** per la propria attività imprenditoriale, si trova a dover acquistare anche il **fabbricato** che ne fa parte integrante. Ma egli, tuttavia, **non è affatto tenuto a destinarlo a fabbricato rurale abitativo** secondo quanto previsto in materia dalla normativa vigente.

Infatti, come sopra osservato, la **pertinenzialità prescinde** dalla **ruralità**. L'atto di **compravendita** è frutto dell'**interesse** all'**acquisto del fondo** e non del fabbricato perché, se così non fosse, non si discuterebbe nemmeno di piccola proprietà contadina essendo l'agevolazione rivolta ai terreni.

Il fabbricato può mantenere la sua **funzione "servente"** al fondo in vari altri modi che dipendono in ogni caso dalla **discrezionalità dell'acquirente**. Egli ha il solo scopo di **non rompere quel vincolo di accessione** tra i due beni, il che implica una valutazione da compiere caso per caso.

Non esiste dunque nessun **obbligo** di **destinazione** del **fabbricato abitativo**, acquistato con agevolazione piccola proprietà contadina **contestualmente** al **terreno**, a **fabbricato rurale** secondo la definizione normativa.

Si tratta di un **requisito non richiesto** da nessuna norma; la **valutazione** sul rispetto dei requisiti per la corretta fruizione dell'agevolazione **deve essere focalizzata** sulla **pertinenzialità** al fondo, tenuto conto del contesto territoriale, delle caratteristiche dell'azienda agricola e finanche degli aspetti storico culturali del compendio.

VIAGGI E TEMPO LIBERO

Giro circolare di Redensberg

di **Stefania Pompigna** – Digital Assistant

Il **Giro circolare di Redensberg** è un percorso ad anello che parte dal parcheggio in **via Am Park di Rasun di Sopra** una frazione del Comune di **Rasun-Anterselva** in provincia di **Bolzano**. Mentre lo percorri ti accorgerai di essere avvolto in panorami sempre più ampi, uno scenario unico ed emozionante.

Il percorso circolare di Redensberg è di **media difficoltà**, non è adatto ai bambini e non è possibile portare i passeggini. Il dislivello è di circa **540 metri** e i sentieri sono lunghi circa **10 km**. Si stima un tempo di percorrenza di circa 4,30 ore. Essendo un'escursione a percorso circolare il punto di arrivo è lo stesso di partenza.

Se vuoi viverti quest'avventura, puoi arrivare al punto di partenza con l'auto: imbocca la **A22** e prendi l'uscita **Val Pusteria** per poi proseguire sulla **SS49** fino a **Rasun di Sotto**, svolta a sinistra per Rasun di Sopra e continua fino alla via Am Park.

Lascia l'auto nel parcheggio e segui le indicazioni per Redensberg che ti guideranno fino alla **malga** Redensberger. Da qui imbocca il sentiero numero 4 che ti porterà all'incrocio con il sentiero numero 3, quello che ti condurrà alla conclusione del percorso. Qui però, prima di imboccare il sentiero numero 3 troverai le indicazioni per le rovine del **castello Neurasen**. Sei libero di scegliere se proseguire per il sentiero numero 3 o raggiungere le rovine.

Il **castello** è il punto più **alto** del percorso e ti ritroverai circondato tra storia e natura. Se deciderai di arrivare fino al castello dovrai, per ritornare al punto di partenza della deviazione, ripercorrere il sentiero a ritroso per riprendere e concludere il Giro circolare di Redensberg.

È un'**escursione** perfetta per chi sente forte il legame con la natura, infatti durante tutto il tragitto non avrai distrazioni di nessun tipo perché **non sono presenti rifugi e punti di ristoro**. Proprio per questo ti consiglio di partire portando con te cibo e acqua per goderti l'intera giornata coccolato dalla natura.

Se oltre al percorso di Redensberg vuoi anche trascorrere qualche giorno per viverti la **natura alto-atesina**, per conoscere la vita quotidiana della gente del posto e per avere il tempo di gustare ottimi piatti tipici, all'inizio del giro, in un paesaggio che si alterna tra boschi e pascoli troverai un meraviglioso agriturismo: il **Maso Oberredensberg** gestito dalla famiglia Schuster da più di 200 anni.

Qui la tradizione contadina è rimasta quella di un tempo, ancora oggi gli animali sono allevati

all'aria aperta e nutriti in modo naturale per permetterti di assaporare cibi genuini.

Puoi prenotare il soggiorno in uno degli appartamenti dell'agriturismo e goderti in completo relax dei giorni lontano dai rumori della città e immerso nel silenzio della natura.



Montagnetop.it

INTINERARI IN MONTAGNA E NON SOLO

ESPLORA IL SITO