

Edizione di venerdì 15 Aprile 2022

EDITORIALI

[Adempimenti In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 12 aprile](#)
di Laura Mazzola

DICHIARAZIONI

[Quadro RL del modello Redditi PF: i compensi delle attività sportive dilettantistiche](#)
di Federica Furlani

AGEVOLAZIONI

[Il credito d'imposta per le imprese energivore in sintesi](#)
di Francesca Dal Porto

IVA

[La territorialità Iva delle operazioni complesse](#)
di Stefano Rossetti

IMPOSTE SUL REDDITO

[Soggetto a tassazione il TFM se il socio amministratore vi rinuncia](#)
di Angelo Ginex

EDITORIALI

Adempimenti In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 12 aprile

di Laura Mazzola



È ON LINE LA NUOVA VERSIONE

EVOLUTION
Euroconference

**La piattaforma indispensabile per
lo studio del Commercialista**

Scopri tutte le novità >

Il venticinquesimo appuntamento di **Adempimenti In Diretta** è iniziato, come di consueto, con la sessione **“aggiornamento”**, nell’ambito della quale sono state richiamate le novità relative alla normativa, alla prassi e alla giurisprudenza dell’**ultima settimana**.

La sessione **“caso operativo”** è stata poi dedicata alle **cessioni intracomunitarie**, mentre nell’ambito della sessione **“scadenziario”**, dopo aver evidenziato le **principali scadenze della settimana**, è stato approfondito il **prospetto dei familiari a carico**.

Infine, nella sessione **“adempimenti in pratica”** è stata esaminata la **gestione del modello Intrastat con TS Studio**.

Sono arrivati diversi **quesiti**; ne ho selezionati dieci, ritenuti **più interessanti**, da pubblicare oggi nella **top 10** con le **relative risposte**.

Sul **podio** ci sono:

3. CEDOLARE: REDDITI PER ESSERE CONSIDERATI A CARICO

2. INCARICATO ALLE VENDITE: PUÒ ESSERE CONSIDERATO A CARICO?

1. DETRAZIONE FIGLI GENITORI NON CONIUGATI

10

Requisiti cessione intracomunitaria

Quali sono i requisiti affinché una cessione possa essere definita intracomunitaria?

F.R.

Ai sensi dell'articolo 41 D.L. 331/1993, una cessione è intracomunitaria quando:

- le controparti sono soggette passive dell'imposta residenti in stati unionali differenti (requisito soggettivo);
- l'operazione comporta il passaggio di proprietà, ovvero l'istituzione o il trasferimento di un diritto reale di godimento. Inoltre, l'operazione deve essere effettuata a titolo oneroso (requisito oggettivo);
- i beni devono essere spediti da uno stato membro verso un altro stato membro (requisito territoriale).

9

Figlio con disabilità

Oltre al limite di reddito, quali sono i requisiti per poter inserire a carico un figlio disabile?

A.S.

Per poter dichiarare la disabilità del figlio, nonché richiedere il riconoscimento delle detrazioni, delle deduzioni e di altre agevolazioni fiscali, occorre che il soggetto sia considerato disabile:

- dalla Commissione medica istituita ai sensi dell'articolo 4 L. 104/1992;
- da altre Commissioni mediche pubbliche, incaricate ai fini del riconoscimento dell'invalidità civile, di lavoro, di guerra.

8

La sorella può essere considerata a carico?

La sorella non convivente, ma senza reddito, può essere considerata a carico?

S.L.

La risposta è negativa.

La detrazione per altri familiari può essere richiesta solo se il familiare, nel caso di specie la sorella, convive con il richiedente o riceve dallo stesso assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria.

7

Registrazione contratto di comodato

Il contratto di comodato verbale può non essere registrato?

P.E.

Il contratto di comodato può essere redatto in forma verbale o in forma scritta, in quanto la legge non prescrive nessuna particolare forma per la sua stipula.

Se il contratto è verbale, occorre registrarlo solo se viene enunciato in un altro atto sottoposto a registrazione.

6

Redditi diversi da locazione

Come viene classificato il reddito collegato alla locazione dell'immobile, ad uso turistico, da parte del comodatario?

L.T.

Il sublocatore o il comodatario producono un reddito diverso, per il canone di locazione percepito, con possibilità di applicare la cedolare secca del 21 per cento direttamente nel modello Redditi Pf.

5

Dimostrazione elementi operazione intra

I contribuenti non in possesso della documentazione di prova prevista dall'articolo 45-bis, del Regolamento UE 282/2011, non possono provare l'effettuazione delle operazioni intracomunitarie?

S.P.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare 12/E/2020, ha chiarito che il contribuente, in tutti i casi in cui non sia in possesso della documentazione specificamente richiesta dalla disposizione unionale, può, ai fini dell'applicazione della presunzione, dimostrare con altri elementi oggettivi di prova che l'operazione sia realmente avvenuta.

#4

Carichi di famiglia: modifica in corso d'anno

Poniamo l'ipotesi che nel corso dell'anno la situazione dei carichi di famiglia si modifichi a causa di una sentenza di divorzio; occorre compilare più righi per lo stesso soggetto?

S.M.

In generale la risposta è positiva.

Pertanto, se nel corso del periodo di imposta e' cambiata la situazione di un familiare, bisogna compilare un rigo per ogni situazione.

Non è vero, però, nel caso di specie.

Infatti, nel caso di divorzio, l'ex coniuge non va più indicato nel prospetto dei carichi di famiglia.

Diverso, invece, è il caso del coniuge legalmente ed effettivamente separato, il quale può rientrare tra gli "altri familiari" fiscalmente a carico, sempre che possieda un reddito complessivo non superiore a 2.840,51 euro, al lordo degli oneri deducibili.

3

Cedolare: redditi per essere considerati a carico

Ai fini del computo del reddito per considerare un soggetto fiscalmente a carico, occorre verificare anche i redditi fondiari assoggettati a cedolare?

R.T.

Sì, certo.

Nel limite di reddito di 2.840,51 euro (o 4.000 euro per i figli di età non superiore ai 24 anni), che il familiare deve possedere per essere considerato fiscalmente a carico, vanno computati anche i redditi dei fabbricati assoggettati alla cedolare secca sulle locazioni, non compresi nel reddito complessivo.

2

Incaricato alle vendite: può essere considerato a carico?

Soggetto incaricato alle vendite con partita Iva, può risultare a carico?

R.G.

La risposta è positiva.

Il soggetto incaricato alle vendite, in possesso di partita Iva, è tenuto ad emettere fatture elettroniche con ritenuta a titolo di imposta del 23 per cento sul 78 per cento (a seguito della riduzione forfettaria).

Le provvigioni, infatti, sono assoggettate a ritenuta alla fonte e, pertanto, non devono essere dichiarate.

Ne consegue che, in assenza di altri redditi, l'incaricato alle vendite può risultare a carico dei genitori, del coniuge o di altri familiari.

1

Detrazione figli genitori non coniugati

Per i genitori conviventi non coniugati, con che percentuali possono essere imputati i carichi dei figli?

S.G.

Qualora i genitori non siano coniugati, si applicano, nel caso di affidamento congiunto dei figli, le regole previste per i genitori coniugati; mentre si ricorre alle regole disposte per i genitori

separati/divorziati in caso di affidamento esclusivo.

Ne deriva che, nell'ipotesi di genitori non coniugati ma con affido congiunto dei figli, come nel caso di specie, la detrazione è ripartita nella misura del 50 per cento tra i genitori ovvero, previo accordo tra gli stessi, spetta al genitore che possiede un reddito complessivamente di ammontare più elevato.

L'Agenzia delle entrate, con la circolare 43/E/2008, par. 1.1, ha precisato che, nel caso di figlio a carico della madre, successivamente sposata con un soggetto diverso dal padre naturale del figlio, in assenza di un provvedimento per il riconoscimento, la detrazione spetta esclusivamente alla madre (anche se questa non può fruirne per incapienza dell'imposta).

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



DICHIARAZIONI

Quadro RL del modello Redditi PF: i compensi delle attività sportive dilettantistiche

di Federica Furlani

Master di specializzazione

LE ISPEZIONI TRIBUTARIE IN AMBITO NAZIONALE E INTERNAZIONALE

Scopri di più >

La **Sezione II-B** del **quadro RL del modello Redditi PF 2022** è dedicata alle Attività sportive dilettantistiche e collaborazioni con cori, bandi e filodrammatiche, per la compilazione della quale è necessario utilizzare i dati contenuti nella Certificazione Unica 2022 (Provvedimento 14.01.2022), relativi alla **causale “N” indicata nel punto 1 della CU**.

SEZIONE II-B Attività sportive dilettantistiche e collaborazioni con cori, bandi e filodrammatiche	RL21 Compensi percepiti		Compensi Campione d'Italia
	RL22 Totale compensi oggetto di tasse d'imposta		Reddito Imponibile (sommare agli altri redditi Irap e riportare il totale al rigo RV1 col. 5)
	RL23 Totale ritenute operate sui compensi percepiti nel 2021		Ritenute a titolo d'esonero (sommare tali importi alle altre ritenute e riportare il totale al rigo RV3, col. 4)
	RL24 Totale addizionale regionale trattenuto sui compensi percepiti nel 2021		Addizionale regionale (da riportare nel rigo RV3 col. 3)
	Totale addizionale comunale trattenuto sui compensi percepiti nel 2021		Addizionale comunale (da riportare nel rigo RV1 col. 1)

Per quanto riguarda l'attività sportiva dilettantistica, l'[articolo 67, comma 1, lett. m](#)), Tuir stabilisce che sono **redditi diversi** (se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente) **le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi** percepiti:

- **nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche** dal CONI, dalla società Sport e salute Spa, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'Unione Nazionale per l'Incremento delle Razze Equine (UNIRE), dagli enti di promozione sportiva, dagli enti VSS (Verband der Südtiroler Sportvereine – Federazione delle associazioni sportive della Provincia autonoma di Bolzano) e USSA (Unione delle società sportive altoatesine) operanti prevalentemente nella provincia autonoma di Bolzano e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto. Rientrano in tale definizione non solo i

compensi corrisposti a **soggetti che partecipano direttamente alla realizzazione di una manifestazione sportiva** (come atleti, allenatori, giudici di gara, commissari speciali che durante le gare o manifestazioni, aventi natura dilettantistica, devono visionare o giudicare l'operato degli arbitri, dirigenti che presenziano all'evento sportivo consentendone, di fatto, il regolare svolgimento), ma anche corrisposti a soggetti che svolgono **attività di formazione, didattica, preparazione ed assistenza all'attività sportiva dilettantistica** ([articolo 35, comma 5, D.L. 207/2008](#)), ossia a soggetti che non svolgono un'attività durante la manifestazione, ma rendono le prestazioni indicate – formazione, didattica, preparazione e assistenza all'attività sportiva dilettantistica – a prescindere dalla realizzazione di una manifestazione sportiva ([risoluzione 38/E/2010](#));

- in relazione ai **rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale** resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche.

Ai compensi sopra indicati si applica il **regime agevolativo di cui all'[articolo 69, comma 2, Tuir](#)**, e quindi:

- **non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 10.000 euro.** Sui redditi fino a 10.000 euro gli sportivi dilettanti non sono quindi tenuti a pagare l'imposta sul reddito delle persone fisiche (Irpef) e non hanno l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi;
- **sui redditi superiori a 10.000 euro e fino a 30.658,28 euro viene applicata una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta pari al 23%, maggiorata delle imposte addizionali regionali e comunali** concretamente deliberate dalla Regione e dal Comune titolari del tributo. Anche per tali importi non sussiste l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi;
- **sulle somme che eccedono, invece, i 30.658,28 euro è applicata una ritenuta alla fonte a titolo di acconto del 23%** (che corrisponde all'aliquota fissata per il primo scaglione Irpef), a cui si aggiungono le imposte addizionali regionali e comunali concretamente deliberate dalla Regione e dal Comune titolari del tributo.

La **parte di reddito che eccede i 30.658,28 euro** dovrà quindi essere assoggettata ad Irpef in modo ordinario in dichiarazione dei redditi, mediante compilazione della **Sezione II-B del quadro RL**, nella quale vanno considerati anche i **compensi già assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta**, anche se ai soli fini della determinazione degli scaglioni Irpef.

RL22 Totale compensi assoggettati a titolo d'imposta	Reddito imponibile (sommare agli altri redditi Irpef e riportare il totale al rigo RL1 col. 5)
1.00	2.00

Nella **colonna 1 del rigo RL22** vanno infatti indicati i compensi percepiti nel 2021 eccedenti l'importo di 10.000 euro e fino ad un massimo di 30.658,28 euro (importo massimo: 20.658,28 euro), ai soli fini della determinazione delle **aliquote da applicare al reddito imponibile** per la determinazione dell'imposta linda. Nella **colonna 2** va invece indicato l'importo di **reddito eccedente il limite di 30.658,28 euro**; importo che, sommato agli altri eventuali redditi Irpef,

deve essere riportato a colonna 5 del rigo RN1 per essere sottoposto a tassazione ordinaria.

Ai fini della compilazione dei **righi RL21, RL22, RL23 e RL24**, le istruzioni ministeriali suggeriscono l'utilizzo del **prospetto** sotto riportato:

Prospetto per i compensi ed altre somme derivanti da attività sportive dilettantistiche e da collaborazioni in cori, bande e filodrammatiche rese da direttori e collaboratori tecnici				
	Compensi percepiti nel 2021	5 Ritenute operate sui compensi percepiti nel 2021	8 Addizionale Regionale trattenuta sui compensi percepiti nel 2021	11 Addizionale Comunale trattenuta sui compensi percepiti nel 2021
Totale compensi (RL 21 col.1 + RL21 col.2)	1			
Compensi esenti (fino a euro 10.000,00)	2	6 Ritenute a titolo d'imposta (casella 3 X 23%)	9 Addizionale Regionale trattenuta sulla parte di reddito con ritenuta a titolo d'imposta (casella 3 X aliquota vigente*)	12 Addizionale Comunale trattenuta sulla parte di reddito con ritenuta a titolo d'imposta (casella 3 X aliquota vigente*)
Compensi con ritenuta a titolo d'imposta	3			
Imponibile (con ritenuta a titolo d'acconto)	4	7 Ritenute a titolo d'acconto (casella 5 – casella 6)	10 Addizionale Regionale trattenuta sulla parte di reddito con ritenuta a titolo d'acconto (casella 8 – casella 9)	13 Addizionale Comunale trattenuta sulla parte di reddito con ritenuta a titolo d'acconto (casella 11 – casella 12)

AGEVOLAZIONI

Il credito d'imposta per le imprese energivore in sintesi

di Francesca Dal Porto

Master di specializzazione

LA GESTIONE DELLA CRISI D'IMPRESA DOPO L'INTRODUZIONE DEL NUOVO CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA E IL DL 118/2021

[Scopri di più >](#)

L'[articolo 15 del Decreto Sostegni-ter](#) (D.L. 4/2022) ha introdotto un contributo straordinario, sotto forma di **credito d'imposta**, a favore di quelle imprese caratterizzate da un alto impatto dei costi energetici rispetto all'attività svolta.

L'obiettivo è quello di garantire loro una **parziale compensazione degli extra costi** sostenuti a causa dell'eccezionale innalzamento del prezzo dell'energia.

L'agevolazione riguarda le **imprese a forte consumo di energia elettrica** di cui al D.M. 21.12.2017, i cui costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della **media dell'ultimo trimestre 2021** ed al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, hanno subito un **incremento del costo per kWh superiore al 30 per cento** relativo al **medesimo periodo dell'anno 2019**.

In questi casi, è riconosciuto un **contributo straordinario a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti**, sotto forma di **credito di imposta, pari al 20 per cento delle spese sostenute** per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel **primo trimestre 2022**.

Ma cosa si deve intendere per imprese energivore?

Il D.M. 21.12.2017, all'articolo 3 precisa che le Imprese a forte consumo di energia beneficiarie delle agevolazioni sono quelle che hanno un **consumo medio di energia elettrica**, calcolato nel periodo di riferimento, pari ad **almeno 1 GWh/anno** e che rispettano uno dei seguenti requisiti:

- **operano nei settori dell'Allegato 3 alle Linee guida CE** (tra questi, ad esempio, produzione di succhi di frutta e ortaggi, produzione di oli e grassi, preparazione e filatura fibre tessili, fabbricazione di tessuti non tessuti e di articoli in tali materie, esclusi gli articoli di abbigliamento, confezione di abbigliamento in pelle, taglio e piallatura del legno, fabbricazione di pasta-carta, fabbricazione di carta e di cartone,

fabbricazione di prodotti derivanti dalla raffinazione del petrolio, fabbricazione di coloranti e pigmenti, fabbricazione di fertilizzanti e di composti azotati, fabbricazione di vetro piano, fabbricazione di articoli sanitari in ceramica, ecc.);

- b) **operano nei settori dell'Allegato 5 alla Linee guida CE** e sono caratterizzate da un indice di intensità elettrica positivo determinato, sul periodo di riferimento, in relazione al VAL ai sensi dell'articolo 5, comma 1 (di seguito: intensità elettrica su VAL), **non inferiore al 20%**;
- c) non rientrano fra quelle di cui ai punti a) e b), ma sono **ricomprese negli elenchi delle imprese a forte consumo di energia redatti, per gli anni 2013 o 2014, dalla Cassa per i servizi energetici e ambientali** (CSEA) in attuazione dell'[articolo 39 D.L. 83/2012](#).

Non accedono invece alle agevolazioni di cui al decreto in questione le **imprese in difficoltà ai sensi della Comunicazione della Commissione (2014/C 249/01)** concernente “*Orientamenti sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese non finanziarie in difficoltà*”.

Il **credito d'imposta** attribuito è **utilizzabile esclusivamente in compensazione** e non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile Irap ed è **cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi**, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto.

Il credito d'imposta **non rileva neanche ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, Tuir.**

Il credito d'imposta è **cumulabile** con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, non porti al superamento del costo sostenuto.

Il **codice tributo da utilizzare per usufruire del credito d'imposta è “6960”**.

Tale codice dovrà essere **inserito nel modello F24 nella “sezione erario”**, in corrispondenza delle somme indicate nella colonna **“importi a credito compensati”** oppure, nei casi in cui l'esercente debba procedere al riversamento dell'agevolazione, nella colonna **“importi a debito versati”**.

Per utilizzare il credito in compensazione, il modello F24 deve essere **presentato esclusivamente tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate**.

IVA

La territorialità Iva delle operazioni complesse

di Stefano Rossetti

Seminario di specializzazione

LA DISCIPLINA FISCALE DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

[Scopri di più >](#)

La territorialità delle **cessioni di beni** ([articolo 2 D.P.R. 633/1972](#)) e delle **prestazioni di servizi** ([articolo 3 D.P.R. 633/1972](#)), poste in essere dai **soggetti passivi** Iva ([articoli 4 e 5 D.P.R. 633/1972](#)), è individuata sulla base degli [articoli 7](#) e seguenti del D.P.R. 633/1972, i quali prevedono una serie di criteri al fine di poter ricondurre l'operazione effettuata al territorio italiano.

I **criteri di collegamento** tra operazione e territorio variano in ragione della **tipologia di operazione**; infatti, in relazione alle **cessioni di beni**, è sicuramente più agevole, considerata la materialità dei beni, stabilire un nesso tra operazione e territorio al fine di ricondurre la capacità contributiva espressa dal contribuente nell'ambito dei **confini dello stato italiano**.

Sotto questo profilo, l'[articolo 7-bis D.P.R. 633/1972](#) prevede la tassazione in Italia delle operazioni di cessioni di beni quando:

- **il bene immobile compravenduto è situato in Italia;**
- **il bene mobile oggetto di cessione è esistente in Italia;**
- **il bene mobile viene spedito da altro stato membro e installato, montato o assiemato in Italia dal fornitore o da terzi per suo conto.**

A fronte di questi collegamenti territoriali che potremmo definire “analitici”, ve n’è uno che, considerata l’oggettiva impossibilità di localizzazione dell’operazione, potremmo definire “**forfettario**”: si tratta delle **cessioni di beni a bordo di navi, aerei e treni**.

In questo caso si assume che l’operazione sia territorialmente rilevante, a prescindere da dove esattamente avviene la cessione, se, **congiuntamente**, il trasporto:

- **si svolge nell’ambito del territorio comunitario** (la nozione di territorio comunitario è contenuta nell'[articolo 7, comma 1, lettera a\), D.P.R. 633/1972](#))
- **inizia in Italia.**

Inoltre, l'[articolo 7-bis, comma 3, D.P.R. 633/1972](#) prevede regole di territorialità particolari per quanto riguarda le **cessioni di gas, energia elettrica, di calore o di freddo** che ai fini Iva vengono considerati beni.

Più complessa e articolata, invece, è la situazione per quanto riguarda le **prestazioni di servizi**. Infatti, **l'immaterialità dell'operazione** sommata alla vasta gamma di **servizi erogabili** ha imposto al legislatore comunitario (e di conseguenza a quello domestico) di individuare dei **criteri forfettari** al fine di localizzare il luogo di esecuzione della prestazione.

L'[articolo 7-ter, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), pertanto, prevede che:

- **le prestazioni di servizi B2B si considerano effettuate nello stato in cui è domiciliato il committente** (lettera a));
- **le prestazioni di servizi B2C si considerano effettuate nello stato in cui è domiciliato il prestatore** (lettera b)).

Il legislatore ha poi previsto una serie di regole *ad hoc*, che **derogano le disposizioni generali previste dall'articolo 7-ter D.P.R. 633/1972**, per talune prestazioni di servizi per cui è più semplice riscontrare un nesso territoriale. Si tratta delle prestazioni elencate nei seguenti articoli:

- [7-quater](#) e [7-quinquies P.R. 633/1972](#) (sia per operazioni B2B sia B2C);
- [7-sexies](#), [7-speties](#) e [7-octies P.R. 633/1972](#) (solo per operazioni B2C).

L'applicazione pratica delle regole sopra viste si complica assai quando la prestazione di servizi è complessa, ovvero quando un'operazione è costituita **da una serie di elementi e di atti**, in tal caso secondo i giudici della Corte di Giustizia UE si devono prendere in considerazione tutte le circostanze nelle quali essa si svolge per determinare se tale operazione comporti, ai fini Iva, **due o più prestazioni distinte o un'unica prestazione** (vedasi Corte di Giustizia UE, Causa C-71/18; Corte di Giustizia UE, Causa C-801/19).

Secondo i giudici eurounionali:

- in determinate circostanze, più prestazioni formalmente distinte, che potrebbero essere fornite separatamente e dare così luogo separatamente a imposizione o a esenzione, **devono essere considerate come un'unica operazione quando non sono indipendenti**;
- **un'operazione deve essere considerata unica quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono così strettamente collegati da formare, oggettivamente, un'unica prestazione economica indissociabile**, la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale;
- al fine di stabilire se le prestazioni fornite siano indipendenti o costituiscono una prestazione unica, **è importante individuare gli elementi caratteristici dell'operazione di cui trattasi**.

Non esistendo una norma che permetta di qualificare oggettivamente una prestazione come complessa, occorre applicare i principi generali enunciati dai giudici della Corte di Giustizia UE conducendo **una valutazione caso per caso**, che consideri la totalità delle circostanze in cui si svolge l'operazione oggetto di analisi.

Una volta stabilita la natura della prestazione complessa, il trattamento Iva rappresenta una mera conseguenza, infatti se la prestazione complessa:

- **ricade nelle fattispecie derogatorie, si applica la relativa disciplina speciale;**
- diversamente, **verrà trattata come una prestazione generica ex articolo 7-terP.R. 633/1972** tassata, a seconda dei casi, nello stato del domicilio del committente (B2B) o del prestatore B2C).

IMPOSTE SUL REDDITO

Soggetto a tassazione il TFM se il socio amministratore vi rinuncia

di Angelo Ginex

Master di specializzazione

LABORATORIO SULLA SCISSIONE SOCIETARIA

Scopri di più >



La **Corte di Cassazione**, con **ordinanza n. 12222**, depositata ieri **14 aprile**, è tornata a pronunciarsi in tema di regime fiscale del **trattamento di fine mandato (TFM)** in caso di **rinuncia** da parte del **socio amministratore**.

La fattispecie in esame prende le mosse dalla notifica di un **avviso di accertamento** relativo ad Irpef, emesso in conseguenza della **rinuncia** del contribuente (in qualità di **amministratore**) al **trattamento di fine mandato** che era stato **accantonato** in suo favore dal 1998 al 2006 dalla **S.r.l.** di cui era **anche socio**.

Tale atto veniva **impugnato** dinanzi alla competente commissione tributaria provinciale, che però **rigettava** il ricorso. Il contribuente proponeva **ricorso in appello** alla Commissione tributaria regionale della Toscana, che, in **accoglimento** del gravame, affermava che: «*il nostro ordinamento giuridico ammette ipotesi di fictio che però sono espressamente previste dal legislatore e la capacità contributiva che legittimamente può essere colpita deve essere concreta e non meramente astratta e virtuale*».

L'Agenzia delle Entrate, pertanto, proponeva **ricorso in Cassazione** affidato a **due motivi di dogliana**.

Con il **primo motivo** essa **denunciava violazione e falsa applicazione** degli **articoli 88 e 94 D.P.R. 917/1986**, rilevando come il **trattamento di fine mandato**, anche se considerato quale **credito non materialmente incassato** dall'amministratore, dovesse ritenersi **ugualmente utilizzato**, sia pure mediante un **atto di disposizione** avente natura di **rinuncia**.

Con il **secondo motivo** la medesima lamentava **violazione e falsa applicazione** del principio della **capacità contributiva** di cui all'[articolo 53 Cost.](#), evidenziando come la **rinuncia** al **trattamento di fine mandato** costituisse comunque un **incasso in senso giuridico**, come tale suscettibile di **tassazione**.

La Corte di Cassazione, premesso di trattare congiuntamente i **motivi di ricorso** non appena indicati, li ha ritenuti **fondati**, affermando che la **rinuncia** al trattamento di fine mandato, da un lato, costituisce un **incasso in senso giuridico** e, dall'altro, **arricchisce il socio** stesso sotto forma di **aumento del valore della partecipazione sociale**.

A conforto di quanto sopra riportato, i giudici di vertice hanno richiamato **due precedenti pronunce**.

La prima è la **sentenza n. 26842/2014**, ove la Corte di Cassazione aveva già avuto modo di precisare che: «*In tema di determinazione del reddito d'impresa, l'art. 55 (oggi art. 88), quarto comma, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dal d.l. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito in legge 26 febbraio 1994, n. 133, che esclude debbano considerarsi sopravvenienze attive le rinunce ai crediti operate dai soci nei confronti della società, dovendo essere letto in correlazione con i successivi artt. 61, quinto comma (oggi 94, sesto comma) e 66, quinto comma (oggi 101, settimo comma), non vale ad alterare il regime fiscale del credito che costituisce oggetto di rinuncia, per cui, ove si tratti di crediti da lavoro autonomo del socio nei confronti della società, i quali, sebbene materialmente non incassati, siano, mediante la rinuncia, comunque conseguiti ed utilizzati, sussiste l'obbligo di sottoporre a tassazione il relativo ammontare, con applicazione, ai sensi dell'art. 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, della ritenuta fiscale, cui la società è tenuta quale sostituto d'imposta».*

La seconda è la **sentenza n. 7636/2017**, ove la Corte di Cassazione aveva affermato che: «*la rinuncia, da parte del socio, ai crediti nei confronti della società non va considerata sopravvenienza attiva ove sia operata in conto capitale, atteso che, in tale ipotesi, esprime la volontà di patrimonializzare la società e non può, pertanto, essere equiparata alla rimessione del debito da parte di un soggetto estraneo alla compagine sociale*».

Sulla scorta di tali principi, quindi, i giudici di vertice hanno evidenziato che la **rinuncia** da parte del **socio amministratore al trattamento di fine mandato**, costituisce dal punto di vista giuridico un **incasso**, come tale suscettibile di essere **tassato**.

E ciò per la **duplice ragione** che, da un lato, la possibilità di disporre di una **somma di denaro**, costituisce espressione della **volontà di patrimonializzare la società**, presupponendo il conseguimento di un **credito** che deve ritenersi **comunque utilizzato**, anche se non materialmente incassato; e, dall'altro, si realizza un **arricchimento della S.r.l.**, cui il **rinunciante** appartiene in qualità di **socio**, e il quale, in caso di mancata tassazione, trarrebbe beneficio dall'**incremento di valore della partecipazione sociale**.

Dunque, i giudici di appello, così come concluso dalla Suprema Corte, hanno **errato** nell'affermare che il nostro ordinamento giuridico ammette ipotesi di *fictio* espressamente previste dal legislatore e che la **capacità contributiva** deve essere **concreta e non meramente astratta e virtuale**, poiché non hanno tenuto conto dei principi sopra indicati.

Per tali ragioni, il **ricorso** dell'Agenzia delle Entrate è stato **accolto** e la **sentenza impugnata** è

stata **cassata con rinvio** alla CTR della Toscana per un nuovo esame.