

**Edizione di mercoledì 27 Aprile 2022**

## **CASI OPERATIVI**

**Credito d'imposta in beni strumentali: è nuovo il bene già oggetto di comodato?**  
di **EVOLUTION**

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

**Rivalutazione delle partecipazioni societarie con imposta sostitutiva del 14%**  
di **Pamela Siego – Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Vicenza**

## **IVA**

**I servizi internazionali non imponibili alla prova del diritto comunitario**  
di **Roberto Curcu**

## **IMPOSTE INDIRETTE**

**Il giudice può disconoscere la qualifica di lap o coltivatore diretto**  
di **Luigi Scappini**

## **ACCERTAMENTO**

**Il cd rom con la contabilità in nero costituisce confessione stragiudiziale**  
di **Angelo Ginex**

## CASI OPERATIVI

---

### ***Credito d'imposta in beni strumentali: è nuovo il bene già oggetto di comodato?***

di **EVOLUTION**



***Alfa ha stipulato con Beta un contratto di comodato gratuito avente ad oggetto un macchinario nuovo 4.0.***

***Al termine del contratto di comodato le medesime parti hanno stipulato un contratto di compravendita avente ad oggetto il bene precedentemente in comodato.***

***Alfa può beneficiare del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali considerando il bene nuovo? In caso affermativo quale data rileva come momento di effettuazione dell'investimento?***

---

Il caso prospettato è stato espressamente esaminato dall'Agenzia delle entrate nella risposta all'interpello n. 63/2022.

L'Amministrazione finanziaria ha attribuito importanza fondamentale alla previsione, contenuta nel contratto di comodato gratuito stipulato tra le imprese Beta e Alfa, della facoltà di acquisto del bene alla scadenza del periodo contrattuale.

Con la successiva sottoscrizione del contratto di acquisto in proprietà del bene precedentemente in comodato il macchinario risulta utilizzato, senza soluzione di continuità, dalla medesima impresa Alfa, tanto da poter assimilare il periodo di comodato a un periodo di prova, ad esito del quale il comodatario può optare per l'effettuazione dell'investimento.

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



## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***Rivalutazione delle partecipazioni societarie con imposta sostitutiva del 14%***

di Pamela Siego – Unione Giovani Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Vicenza



Il **D.L. 17/2022** (c.d. “Decreto Energia”) ha per oggetto le “*Misure urgenti per il contenimento dei costi dell’energia elettrica e del gas naturale, per lo sviluppo delle energie rinnovabili e per il rilancio delle politiche industriali*”. Tale decreto **riempie un vuoto normativo lasciato dalla Legge di bilancio 2022** (L. 234/2021) e **riapre i termini per la rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni societarie** (non negoziate in mercati regolamentati) possedute al 1° gennaio 2022 con un’**imposta sostitutiva del 14%**.

L’[articolo 29 del c.d. “Decreto Energia”](#) modifica l’[articolo 2, comma 2, D.L. 282/2002](#), convertito dalla L. 27/2003, **differendo il termine per il versamento dell’imposta sostitutiva** dovuta per la rivalutazione fiscale delle partecipazioni, possedute alla data del 1° gennaio 2022, nonché per la redazione della relativa perizia giurata di stima al **15 giugno 2022**.

L’imposta sostitutiva deve essere **calcolata sull’intero valore della perizia e non solo sul differenziale tra il valore di perizia e il costo fiscalmente riconosciuto** del bene oggetto della rivalutazione stessa. Tale imposta può essere versata:

- in **un’unica soluzione entro il 15 giugno 2022**;
- **in forma rateale, in tre rate annuali dello stesso importo entro il 15 giugno 2022; il 15 giugno 2023 e il 15 giugno 2024**. Sull’importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3%.

La rivalutazione delle partecipazioni societarie e la conseguente obbligazione tributaria, come chiarito dall’Agenzia delle Entrate con la [circolare 47/E/2011](#) e confermato dalla **Corte di Cassazione con la sentenza n. 5981 del 12.03.2018**, si perfeziona con il **versamento**, entro il termine previsto, **dell’intero importo dell’imposta sostitutiva dovuta ovvero della prima rata nel caso di pagamento rateale**.

Nel caso in cui i contribuenti abbiano **già effettuato** una precedente edizione della rivalutazione del valore dei medesimi beni, è ammessa la **detrazione dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione dell'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata in precedenza**.

I soggetti che **non effettuano la compensazione con l'imposta pagata in precedenza** possono sempre richiedere il rimborso, ai sensi dell'[articolo 38 D.P.R. 602/1973](#); il termine di decadenza (48 mesi) per la richiesta di rimborso decorre dalla data in cui si verifica la **uplicazione del versamento ossia dalla data di pagamento dell'intera imposta sostitutiva** dovuta per effetto dell'ultima rideterminazione effettuata ovvero dalla data di versamento della prima rata.

Entro il **15 giugno 2022** deve essere redatta ed asseverata la **perizia di stima** da parte di professionisti abilitati iscritti all'albo dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali nonché nell'elenco dei revisori contabili.

Nel caso in cui ci si vuole avvalere della procedura di rideterminazione del valore delle partecipazioni in vista di un atto di trasferimento, **non è necessario che la perizia sia predisposta prima della stipula dell'atto stesso**, ma è sufficiente che la stessa sia redatta entro il termine di scadenza del **15 giugno 2022** e quindi anche successivamente all'atto di cessione ([circolare AdE 47/E/2002](#)).

### **Ambito soggettivo e oggettivo della rideterminazione**

Possono accedere alla rideterminazione:

- **persone fisiche** (che possiedono le partecipazioni non in regime d'impresa);
- **società semplici** (comprese le società ed associazioni ad esse fiscalmente equiparate ai sensi dell'articolo 5 Tuir);
- **enti non commerciali** (con riferimento ad operazioni effettuate al di fuori delle attività commerciali eventualmente effettuate);
- **soggetti non residenti le cui plusvalenze sono imponibili in Italia,**

se alla data del **1° gennaio 2022** possiedono **partecipazioni** non negoziate nei mercati regolamentati (il "Decreto Energia" non distingue tra partecipazioni qualificate e non).

**Non è, invece, possibile accedere alla disciplina sulla rideterminazione** del valore con riguardo alle azioni negoziate sul sistema multilaterale di negoziazione AIM Italia di Borsa Italiana spa ([risposta ad interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 308 del 03.09.2020](#) e [circolare AdE 1/E/2021](#)).

## Effetti della rivalutazione

L'[articolo 5 L. 448/2001](#) prevede che **per la determinazione delle plusvalenze e minusvalenze** di cui all'[articolo 67, comma 1, lettere c\) e c-bis\), Tuir](#), per le partecipazioni possedute alla data del 1° gennaio 2022, **può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data determinato dalla perizia giurata di stima**, a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi.

## Risposte agli interpelli

La [circolare AdE 1/E/2021](#) precisa che:

- in **caso di acquisto di una partecipazione da parte di un coniuge in regime di comunione legale** dei beni, laddove si intenda rideterminare l'intera quota di partecipazione, **entrambi i coniugi devono procedere con il versamento dell'imposta sostitutiva per la quota a ciascuno imputabile** tenendo conto che, ai fini civilistici, **ciascun coniuge può disporre della propria quota, fermo restando la possibilità per ciascuno di essi di rideterminare esclusivamente il valore della partecipazione a lui riferibile**;
- in caso di un **contribuente che dopo aver parzialmente rideterminato il valore delle partecipazioni in una società in anni precedenti, intendeva procedere ad una nuova rideterminazione parziale** delle restanti partecipazioni della medesima società, il cui valore non era stato ancora rideterminato, lo stesso deve necessariamente provvedere a **rivalutare in ordine cronologico**, sempre per prime le ultime partecipazioni ricevute/acquisite in applicazione al richiamato criterio LIFO e cioè, nel caso oggetto dell'istanza, quelle già precedentemente rivalutate, **senza poter procedere ad una rideterminazione parziale di quelle il cui valore non era stato rideterminato**.

## IVA

---

### ***I servizi internazionali non imponibili alla prova del diritto comunitario***

di **Roberto Curcu**



Come abbiamo visto in un [precedente contributo](#), a decorrere dal 1° gennaio 2022 il **legislatore ha modificato l'articolo 9 del Decreto Iva**, per tentare di renderlo **più compatibile alla normativa comunitaria**, come interpretata dalla Corte di Giustizia Europea nella sentenza C-288/16.

Peraltro, quello fatto dal legislatore con decorrenza dal 1° gennaio 2022 è il **terzo degli interventi effettuati negli ultimi 6 anni**, in quanto lo Stato italiano ha dovuto intervenire a seguito di una **procedura di infrazione aperta dalla Commissione Europea e di una sentenza (la C-276/16)** che ha visto soccombente proprio l'Agenzia delle Entrate.

Nonostante l'attenzione riposta dal legislatore, per adeguare la normativa nazionale a quella comunitaria, chi scrive ritiene tuttavia **incompleto** questo lavoro.

Nel [precedente contributo](#), ad esempio, abbiamo visto come il **corretto recepimento dell'articolo 146 della Direttiva Iva**, come interpretato dalla sentenza C-288/16, avrebbe voluto che non solo i servizi di trasporto, ma anche quelli di "movimentazione merce" individuati al numero 5 dell'articolo 9, e quelli relativi alle operazioni doganali individuati al numero 4, secondo periodo, fossero non imponibili solo se fatturati a soggetti "qualificati". Ma anche con riferimento ai servizi di trasporto, sorgono dubbi di compatibilità della norma col diritto comunitario, relativamente all'individuazione di tali "soggetti qualificati".

Con riguardo all'individuazione dei **soggetti che possono godere del regime di esenzione per i servizi connessi con le esportazioni**, la sentenza della Corte di Giustizia UE C-288/16 ha previsto nel proprio dispositivo che tali servizi sono **non imponibili solo se resi al "mittente o al destinatario di detti beni"**. Nel testo della sentenza la Corte utilizza però anche i termini "esportatore" ed "importatore", apparentemente considerandoli sinonimi (si evidenzia che poi il testo italiano della sentenza non corrisponde esattamente al testo inglese e tedesco...)

Il legislatore italiano, limitatamente alle prestazioni di trasporto, ha previsto che tali servizi possano essere **non imponibili solo se resi all'esportatore, al titolare del regime di transito, all'importatore, al destinatario dei beni o allo spedizioniere**. Le anomalie sono due.

In primo luogo, nella norma nazionale, diversamente da quanto indicato dalla Corte, manca il **"mittente"**. Ricordiamo che per il codice civile (ma anche il diritto internazionale, vedi ad esempio la convenzione CMR) il **"mittente"** è **colui che dà l'incarico al trasportatore**.

La norma nazionale prevede che la **non imponibilità sia garantita per i trasporti effettuati a favore dell'esportatore**, concetto che se interpretato in maniera formale, porterebbe a farlo coincidere con colui che risulta come tale sulla bolletta doganale. Vi sono quindi delle **situazioni di operazioni a catena**, nelle quali la terminologia utilizzata dal legislatore potrebbe portare alla **non corretta applicazione del diritto comunitario**.

La **seconda anomalia** riguarda l'inserimento dello **spedizioniere** come soggetto destinatario della non imponibilità. Lo spedizioniere è colui che **stipula i contratti di trasporto a favore del committente**, e può farlo a proprio nome o spendendo il nome dell'esportatore ([articolo 1737 cod. civ.](#)). Il trasportatore (che, lo ricordiamo, è un **soggetto non destinatario del regime di non imponibilità**), è colui che si **obbliga a trasferire le cose da un luogo all'altro** ([articolo 1678 cod. civ.](#)), ma per farlo potrebbe **delegare altri soggetti** (subvezione). In sostanza, lo spedizioniere è un intermediario, il trasportatore no.

L'[articolo 1741 cod. civ.](#) dispone tuttavia che lo **spedizioniere che con mezzi propri o altrui assume l'esecuzione del trasporto, in tutto o in parte, ha gli obblighi e le responsabilità del trasportatore**. Quindi, potrebbe esserci uno spedizioniere che cura il trasporto con mezzi propri? E in questo caso, come si fa a distinguerlo dal trasportatore? Ipotizzando che in un contratto stipulato tra italiani, con il codice civile tra le mani, sia chiaro quando un soggetto agisce in qualità di spedizioniere o in qualità di vettore, cosa succede se il **contratto stipulato segue le regole del diritto britannico o di quello islamico?**

I problemi non finisco qui: la **sentenza della Corte di Giustizia non sembra proprio annoverare lo spedizioniere come possibile destinatario di servizi** in esenzione ai sensi dell'[articolo 146 Direttiva 112/2006](#) (non imponibilità [articolo 9 Decreto Iva](#)). Nemmeno l'[articolo 153 Direttiva 112/2006](#) sembra lasciare propendere che tale regime di non imponibilità verso lo spedizioniere, previsto dal legislatore italiano, sia **compatibile col diritto comunitario**. Infatti, tale norma prevede che gli Stati membri **esentano le prestazioni di servizi effettuate dagli intermediari che agiscono in nome e per conto di terzi**, quando intervengono in operazioni di trasporto che godono del regime di non imponibilità. Ma se lo spedizioniere fosse un **intermediario** che agisce in nome e per conto dell'esportatore, **non riceverebbe la fattura dal trasportatore, il quale la emetterebbe direttamente nei confronti dell'esportatore**.

In sostanza, la **norma nazionale concede al trasportatore di fatturare in regime di non imponibilità verso uno spedizioniere che agisce in nome proprio e per conto del proprio committente**, mentre il **diritto comunitario non sembrerebbe concedere questo regime di**



“esenzione”.

Le **non congruità della norma**, quindi, parrebbero essere diverse. Come già illustrato in precedenti contributi, chi scrive ritiene che il **contribuente abbia diritto di applicare la normativa in vigore nel proprio Stato, senza che lo Stato stesso possa addebitare al contribuente di non aver applicato la disciplina comunitaria**, ma quella nazionale incompatibile. Certo è che, anche **volendo escludere possibili future contestazioni da parte degli organi di controllo, ogni volta che si fattura con l'[articolo 9](#)**, è probabile che **aumenti il proprio credito Iva verso l'Erario italiano, e la cosa non sempre è gradita dai contribuenti**.

## IMPOSTE INDIRETTE

### ***Il giudice può disconoscere la qualifica di lap o coltivatore diretto***

di Luigi Scappini



In un'ottica di perseguimento dei principi sanciti dalla Carta costituzionale, il Legislatore ha adottato una **serie di misure atte a garantire**, come previsto dall'[articolo 44 Cost.](#), ***“la trasformazione del latifondo e la ricostituzione delle unità produttive”*** nonché l'aiuto alla ***“piccola e la media proprietà”***.

Norma maggiormente fruita nel tempo è quella della **c.d. piccola proprietà contadina**, dapprima prevista in via temporanea con la L. 604/1954 e, successivamente, introdotta **a regime** con l'[articolo 2, comma 4-bis, D.L. 194/2009](#), convertito con modifiche, con L. 25/2010.

La norma, come noto, prevede l'**applicazione**, in sede di acquisto di terreni da parte di **coltivatori diretti** e di **lap**, iscritti alla **previdenza agricola**, dell'imposta di **registro** e **ipotecaria** in misura **fissa** e di quella **catastale** nella misura proporzionale dell'**1%**.

Recentemente la Corte di **Cassazione**, con l'[ordinanza n. 8269 del 14.03.2022](#), si è preoccupata di ricordare come tale norma agevolativa debba **obbligatoriamente** essere **richiesta** in **sede d'atto**, pena la perdita della facoltà di fruizione.

Infatti, sebbene i Supremi giudici sottolineino che nell'ordinamento **non sia rinvenibile un principio di carattere generale** per cui *“un'agevolazione non richiesta al momento dell'imposizione è irrevocabilmente perduta, potendosi anzi, alla luce dell'articolo 77 del d.P.R. 6 aprile 1986, n. 131, dedurre il principio contrario secondo il quale – sia pure nel rispetto dei limiti temporali previsti per richiedere il beneficio – è possibile **rimediare all'erronea imposizione** (cfr. Cass. n. 14122/2010)”*, parimenti evidenziano come **tale principio non sia applicabile in tema di piccola proprietà contadina**.

Tale conclusione deriva dal **principio** per cui *“anche un'agevolazione fiscale può essere **richiesta** in un **momento successivo** a quello dell'imposizione, ma solo **a condizione** che la **normativa di riferimento non imponga** al contribuente di **farla valere con specifiche modalità**”*; fattispecie che si verifica proprio in merito alle agevolazioni inerenti la piccola proprietà contadina.

Preso atto che l'agevolazione deve essere richiesta **in sede atto**, in tale momento il **contribuente** deve essere in possesso dei **requisiti soggettivi** che passano dal vaglio notarile.

Nello specifico, il contribuente, come affermato dalla Corte di Cassazione con l'[ordinanza n. 8278 del 14.03.2022](#), *“se **non è ancora in possesso** dei requisiti (il c.d. **lap in itinere** n.d.A), prima dell'atto è tenuto a **presentare istanza** alla **Regione** di riconoscimento della qualifica di lap e ottenere l'**iscrizione provvisoria all'Inps**, mentre alla stipula dell'atto dovrà esibire la domanda di riconoscimento alla Regione della qualifica di lap e il certificato attestante l'iscrizione all'Inps con riserva, dovendo poi risultare, nei ventiquattro mesi, in possesso dei requisiti lap”*.

Tale iscrizione previdenziale, proseguente l'ordinanza *“**non può che conseguire da una domanda presentata dal soggetto interessato** (D.P.R. n. 476 del 2001, artt. 2 e 3) e l'eventuale retrodatazione dell'obbligazione contributiva (che, di quella iscrizione, costituisce l'effetto giuridico principale) implica che la richiesta di iscrizione (accolta con riserva) sia stata effettivamente presentata”*.

Quando, al contrario, in sede di stipula notarile, il contribuente è **già in possesso** dei requisiti lap, dovrà **produrre** il **certificato** rilasciato dalla Regione, ente delegato al riconoscimento di tale qualifica ai sensi dell'[articolo 1, comma 2, D.Lgs. 99/2004](#).

**Tuttavia**, il certificato **rappresenta**, secondo l'[ordinanza n. 8272](#) sempre del **14.03.2022** *“soltanto un **atto del procedimento tributario** inteso a verificare l'esistenza delle condizioni previste dalla legge agevolatrice e, dunque, un documento richiesto dalla legge a fini di prova del presupposto soggettivo ed oggettivo dell'agevolazione”* con la **conseguenza** che rientra nei **poteri del giudice valutare** l'idoneità del **certificato** stesso in rapporto ai requisiti richiesti dalla norma agevolativa azionata.

Ne deriva che, ad esempio, come nel caso oggetto del contenzioso, **viene meno l'agevolazione** allorquando il **coltivatore diretto**, che, si ricorda, per essere tale deve direttamente e abitualmente dedicarsi alla coltivazione dei terreni e all'allevamento degli animali, sempreché la complessiva forza lavorativa del nucleo familiare non sia inferiore a un terzo di quella occorrente per le normali necessità della coltivazione del fondo e dell'allevamento, **assuma** a tempo pieno e indeterminato un **lavoratore dipendente** facendo **venir meno il requisito** richiesto.

## ACCERTAMENTO

---

### ***Il cd rom con la contabilità in nero costituisce confessione stragiudiziale***

di Angelo Ginex



In tema di accertamento delle imposte sui redditi, il **cd rom** reperito in sede di **verifica fiscale** presso la sede della società, sulla base del quale venga rilevata l'illegittima contabilizzazione di costi ritenuti indeducibili perché non inerenti, rientra nella nozione di **scritture contabili** ove di pacifica provenienza di tale società; conseguentemente, tale **documentazione extracontabile** assume valenza di **prova presuntiva qualificata**, in quanto **confessione stragiudiziale** proveniente dallo stesso imprenditore sulla deduzione di costi non inerenti alla propria attività di impresa.

È questo il principio sancito dalla **Corte di Cassazione**, con **sentenza n. 12993**, depositata ieri **26 aprile**.

La vicenda in esame trae origine da una **verifica fiscale** eseguita presso la sede di una società a responsabilità limitata, che svolge attività di trasporto per conto di terzi. Nel corso dell'ispezione, i verificatori fiscali reperivano un **cd rom** contenente **documentazione extracontabile**. Nel processo verbale di constatazione veniva rilevata l'**errata contabilizzazione di costi per carburante, ritenuti indeducibili perché non inerenti**. Seguiva, quindi, la notifica di un **avviso di accertamento** finalizzato a riprendere a tassazione tutte le varie rettifiche operate alla dichiarazione dei redditi della citata S.r.l.

Tale atto veniva **impugnato** dinanzi alla competente commissione tributaria provinciale, la quale, in accoglimento del ricorso proposto dalla S.r.l., lo annullava. L'Agenzia delle Entrate proponeva **ricorso in appello**, che veniva parzialmente accolto dalla Commissione tributaria regionale della Lombardia. In particolare, questa dichiarava **legittimo l'avviso di accertamento**, ad eccezione di alcune riprese che però non erano più oggetto di contesa.

Pertanto, la citata S.r.l. proponeva **ricorso per cassazione** affidato a ben nove motivi di impugnazione, i quali, per la maggior parte, venivano ritenuti inammissibili o infondati.

Più precisamente, con il **quinto motivo** di ricorso la ricorrente denunciava la **violazione** dell'[articolo 39, comma 1, lett. d\), D.P.R. 600/1973](#), ai fini delle imposte dirette, e dell'[articolo 54 D.P.R. 633/1972](#), ai fini Iva, poiché il giudice di appello aveva ritenuto **erroneamente indeducibili i costi per carburante**.

Al riguardo, la **Corte di Cassazione** ha rammentato innanzitutto il **consolidato orientamento** in tema di accertamento delle imposte sui redditi, secondo cui: «*la **contabilità in nero**, costituita da appunti personali e da informazioni dell'imprenditore, rappresenta un **valido elemento indiziario**, dotato dei **requisiti di gravità, precisione e concordanza**, prescritti dall'articolo 39 D.P.R. 600/1973, perché, nella nozione di **scritture contabili**, disciplinate dagli articoli 2709 e ss. cod.civ., devono ricomprendersi **tutti i documenti che registrino, in termini quantitativi o monetari, i singoli atti d'impresa, ovvero rappresentino la situazione patrimoniale dell'imprenditore ed il risultato economico dell'attività svolta**, spettando poi al contribuente l'onere di fornire adeguata prova contraria (cfr., **Cass. Ord. n. 12680/2018; Cass. Ord. n. 27622/2018**)».*

Ciò detto, i giudici di vertice hanno osservato che nella nozione di **scritture contabili** bisogna ricomprendere anche il **cd rom** reperito in sede di **verifica fiscale** presso la sede della società ispezionata, laddove sia **pacifico** che tale documento **provenga dalla ridetta società** e sia stato **formato in epoca antecedente** alla stessa verifica fiscale.

Da quanto sopra, così come affermato dalla Suprema Corte, ne deriva che in presenza di siffatti requisiti, **tale documento assume valenza di prova presuntiva qualificata, in quanto documentazione extracontabile, proveniente dallo stesso imprenditore che "confessa" stragiudizialmente di avere dedotto e detratto costi non inerenti alla propria attività di impresa**.

Sulla scorta di tali argomentazioni, il **ricorso** della S.r.l. è stato complessivamente **rigettato**, con condanna al pagamento delle spese di lite.