

Edizione di venerdì 6 Maggio 2022

EDITORIALI

Adempimenti In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 3 maggio
di **Laura Mazzola**

ADEMPIMENTI

Autodichiarazione aiuti di stato dal 28 aprile al 30 giugno 2022
di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Ok al realizzo controllato se la conferitaria non ha natura assegnataria
di **Ennio Vial**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Esterovestizione di una società cinese
di **Marco Bargagli**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La concessione in affitto dell'unica azienda non comporta la modifica dell'attività esercitata
di **Stefano Rossetti**

EDITORIALI

Adempimenti In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 3 maggio

di Laura Mazzola



È ON LINE LA NUOVA VERSIONE

EVOLUTION
Euroconference

La piattaforma indispensabile per lo studio del Commercialista

[Scopri tutte le novità >](#)

Il ventottesimo 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 all’**ammortamento delle immobilizzazioni materiali**, mentre nell’ambito della sessione “**scadenziario**”, dopo aver evidenziato le **prossime scadenze**, è stato affrontato il tema dei **redditi fondiari collegati ai fabbricati** e della loro dichiarazione all’interno del quadro del modello Redditi Pf.

Infine, nella sessione “**adempimenti in pratica**” è stata esaminata la **gestione delle immobilizzazioni 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. AMMORTAMENTO A QUOTE DECRESCENTI

2. DECORRENZA DEDUZIONI AMMORTAMENTI IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

1. LIVELLI ISA DA VERIFICARE PER BENEFICI PREMIALI

10

Locazione: dichiarazione canone al 50%

Nel caso di locazione di un immobile di proprietà al 50%, l'importo del canone va indicato per intero?

L.&L. s.s.

La risposta è positiva.

In caso di comproprietà il canone deve essere indicato per intero indipendentemente dalla quota di possesso.

Poi, a seconda della percentuale indicata nel rigo, il canone sarà proporzionato e, di conseguenza, l'Irpef e le relative addizionali, nonché l'eventuale cedolare secca, saranno calcolate sul canone collegato alla percentuale di proprietà o possesso.

9

Dichiarazione immobile senza utenze

In caso di immobile abitativo vuoto in cui non sono collegate le utenze devo utilizzare il codice utilizzo 2 o il codice utilizzo 9?

A.F.

Le unità immobiliari prive di allacciamento alle reti dell'energia elettrica, dell'acqua, del gas, e di fatto non utilizzate, devono essere dichiarate indicando, all'interno della colonna 2 del quadro RB, il codice numero 9.

Tale circostanza deve risultare da apposita dichiarazione sostitutiva di atto notorio da esibire o trasmettere a richiesta degli Uffici.

In alternativa, il codice da indicare è il numero 2.

8

Quadro RB: giorni di locazione

Un cliente ha affittato parte del proprio appartamento per il periodo natalizio. In particolare, ha

affittato dal 24 dicembre al 6 gennaio? Quanti giorni devono essere indicati nel quadro RB?

A.R.

Il periodo di locazione risulta “a cavallo” tra i due periodi di imposta 2021 e 2022.

In tale ipotesi, all'interno del modello Redditi Pf 2022, occorre indicare solo i giorni relativi al 2021, ossia 8 giorni (dal 24 al 31 dicembre), nonché il relativo canone di locazione.

I restanti 6 giorni saranno indicati all'interno del modello Redditi Pf 2023, in relazione al periodo di imposta 2022.

7

Canone di locazione da proporzionare

Poniamo il caso di un contratto di locazione sottoscritto in riferimento sia all'immobile principale (A/2) che alla pertinenza (C/6). Come posso provvedere a parametrare il canone?

R.T.

Nell'ipotesi in cui il canone di locazione si riferisca, oltre all'immobile principale, anche alle sue pertinenze, iscritte in catasto con autonoma rendita, il canone deve essere proporzionato in base alla rendita.

Vale a dire che, per il singolo immobile, occorre procedere alla divisione del canone totale per la sommatoria delle rendite, per poi moltiplicare il risultato per la singola rendita [(canone totale/totale delle rendite) x singola rendita].

6

Immobile contemporaneamente locato

Se una grande casa è stata contemporaneamente locata con contratti diversi, come devo calcolare i giorni?

U.T.

Nell'ipotesi in cui l'immobile sia stato parzialmente locato, i giorni in cui si è verificata la contemporanea locazione di porzioni dell'immobile devono essere contati una sola volta.

Di conseguenza, non devono essere sommati i giorni delle locazioni “doppie”.

5

Quadro RB: dati contratto di locazione

I dati di un nuovo contratto di locazione devono essere inseriti all'interno del quadro RB o B?

A.G.

La risposta è negativa.

La sezione relativa ai dati dei contratti di locazione deve essere compilata, riportando tutti gli estremi di registrazione, nel caso in cui l'immobile sia situato nella regione Abruzzo e sia concesso a soggetti residenti nei comuni colpiti dal sisma dell'aprile 2009 le cui abitazioni siano state distrutte o dichiarate inagibili, con l'indicazione del codice 14 all'interno della colonna 2 dei righi precedenti.

#4

Canoni di locazione non percepiti

Un nostro cliente non ha percepito i canoni di locazione da settembre 2021. Cosa dobbiamo fare? Indichiamo comunque l'importo?

R.G.

Innanzitutto, occorre capire se il cliente ha proceduto con l'intimazione di sfratto per morosità o con l'ingiunzione di pagamento, effettuate entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Se sì, ai sensi dell'articolo 26 Tuir, occorre indicare solo i canoni fino a tale data. Altrimenti occorre indicare la sommatoria di tutti i canoni dell'anno, ancorché non percepiti.

3

Ammortamento a quote decrescenti

Il piano di ammortamento civilistico può prevedere delle quote di ammortamento decrescenti?

L.T.

Il principio contabile n. 16 prevede che il piano di ammortamento può essere sviluppato:

- a quote costanti, assumendo che il bene rilasci utilità in maniera omogenea durante la vita utile;
- a quote decrescenti, assumendo che il bene rilasci utilità in misura maggiore nei primi anni di utilizzo.

Il principio contabile n. 16 esclude la possibilità di applicare il piano di ammortamento a quote crescenti.

Inoltre, non sono ammessi piani di ammortamento le cui quote sono legate ad una percentuale dell'utile o dei ricavi.

2

Decorrenza deduzioni ammortamenti immobilizzazioni materiali

Da quanto è possibile dedurre gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali?

F.L.

Il paragrafo 61, dell'Oic 16, prevede che, sotto il profilo civilistico, l'ammortamento decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso.

Tuttavia, dal punto di vista fiscale, è possibile dedurre le quote di ammortamento solo da quando il bene entra in funzione (articolo 102, comma 1, Tuir).

Questa differente previsione tra la normativa civilistica e fiscale può generare un disallineamento tra i valori contabili e i valori fiscali dei beni, in considerazione del fatto che il bene potrebbe essere pronto per l'uso (e quindi ammortizzabile) ma non entrato in funzione.

1

Livelli Isa da verificare per benefici premiali

Benefici premiali ISA: Il livello minimo e il livello medio devono essere presenti

contemporaneamente o sono alternativi?

S. A.

Il criterio della media è alternativo rispetto a quello del livello minimo Isa.

Tale criterio può essere utilizzato, non solo per garantirsi l'accesso al regime premiale Isa, ma anche quando il contribuente intenda migliorare il punteggio dell'Isa.

Secondo l'Agenzia delle entrate è irrilevante che il contribuente sia comunque ammesso al regime premiale: potrà, infatti, comunque calcolare il punteggio Isa utilizzando il criterio della media dei punteggi ottenuti per i periodi di imposta, se questo gli consente di ottenere un voto più alto.

In merito si veda la circolare 16/E/2020.

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



ADEMPIMENTI

Autodichiarazione aiuti di stato dal 28 aprile al 30 giugno 2022

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**



I **soggetti beneficiari degli aiuti** rientranti nel “*Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell’economia nell’attuale emergenza da Covid-19*”, di cui alla **Sezione 3.1 e 3.12** della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 *final*, devono presentare all’Agenzia delle entrate **un’autodichiarazione** ai sensi dell’[articolo 47 D.P.R. 445/2000](#), nella quale attestano che l’importo complessivo degli **aiuti fruiti non supera i massimali previsti**, come **modificati con la Comunicazione C(2021) 564 del 28.01.2021**.

I **massimali previsti** per **impresa unica** sono:

a) nell’ambito della **sezione 3.1 “Aiuti di importi limitato”**:

- **800.000 euro** per gli aiuti ricevuti dal 19 marzo 2020 al 27 gennaio 2021;
- **1.800.000 euro** per gli aiuti ricevuti dal 28 gennaio 2021 alla data del 31 dicembre 2021;

b) nell’ambito della **sezione 3.12 “Aiuti sotto forma di sostegno a costi fissi non coperti”**:

- **3.000.000 di euro** per gli aiuti ricevuti dal 13 ottobre 2020 al 27 gennaio 2021;
- **10.000.000 di euro** per gli aiuti ricevuti dal 28 gennaio 2021 al 31 dicembre 2021.

Ai fini del **rispetto dei diversi massimali** vigenti rileva, in conformità con la disciplina europea sugli aiuti di Stato, la **data di concessione di ogni singola misura agevolativa**.

Ai fini dell’applicazione della **Sezione 3.12** della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 *final*, gli operatori economici attestano altresì, nell’autodichiarazione, **le ulteriori condizioni richiamate** nell’articolo 3, comma 2, D.M. 11.12.2021.

Il beneficiario delle misure dichiara che, nel periodo di riferimento individuato come rilevante

per la spettanza della singola misura (periodo compreso tra il 1° marzo 2020 e il 31 dicembre 2021, ovvero un periodo ammissibile di almeno un mese comunque compreso tra il 1° marzo 2020 e il 31 dicembre 2021), **l'ammontare complessivo del fatturato e dei corrispettivi registrati è inferiore di almeno il 30 per cento** rispetto al corrispondente periodo del 2019 e che **l'importo dell'aiuto richiesto non supera il 70 per cento** (90 per cento per le micro e piccole imprese) dei costi fissi non coperti sostenuti nel predetto periodo di riferimento.

Il periodo di riferimento individuato dal soggetto beneficiario dell'aiuto come rilevante per la spettanza della singola misura **non può in ogni caso essere successivo alla data di presentazione dell'autodichiarazione.**

Nel **periodo compreso tra il 28 aprile ed il 30 giugno 2022** è possibile inviare telematicamente la comunicazione secondo il modello approvato con il provvedimento dell'Agenzia delle entrate **Prot. n. 143438/2022 del 27.04.2022**. L'eventuale invio di una nuova dichiarazione, nello stesso periodo, **sostituisce integralmente** quella precedentemente trasmessa.

Si fa riferimento alle **misure agevolative previste dalle seguenti norme** (c.d. regime "ombrello") indicate nel quadro A, sezione I:

- a) [articoli 24, 25, 28, 120, 129-bis e 177 D.L. 34/2020](#) convertito, con modificazioni, dalla L. 77/2020;
- b) [articolo 78, comma 1 e comma 3](#) (quest'ultimo limitatamente all'imposta municipale propria Imu dovuta per l'anno 2021), D.L. 104/2020 convertito, con modificazioni, dalla L. 126/2020;
- c) [articoli 1, 1-bis, 1-ter, 8, 8-bis e 9-bis, D.L. 137/2020](#) convertito, con modificazioni, dalla L. 176/2020;
- d) [articolo 2, D.L. 172/2020](#) convertito, con modificazioni, dalla L. 6/2021;
- e) [articolo 1, comma 599 e comma 602, L. 178/2020](#);
- f) [articoli 1, commi da 1 a 9, 1-ter, 5, 6, commi 5 e 6, e 6-sexies, D.L. 41/2021](#);
- g) [articoli 1 e 4, D.L. 73/2021](#) convertito, con modificazioni, L. 106/2021.

I **massimali previsti dalle Sezioni 3.1 e 3.12 sono cumulabili**. Pertanto, il massimale complessivo risulta essere pari a 11,8 milioni di euro, **non per gli stessi costi ammissibili**. Occorre in ogni caso rispettare la tassatività delle misure elencate nell'[articolo 1, comma 13, D.L. 41/2021](#). Risulta possibile "allocare" la medesima misura in parte nella Sezione 3.12, sussistendone i requisiti ivi previsti, e in parte nella Sezione 3.1, qualora residui il massimale stabilito.

La dichiarazione **non è obbligatoria** se è stata già resa unitamente al modello di

comunicazione/istanza presentato per l'accesso agli aiuti, per i quali il **relativo modello includeva la dichiarazione sostitutiva** (come, ad esempio, l'istanza per il riconoscimento del **contributo a fondo perduto perequativo** di cui all'[articolo 1, commi da 16 a 27, D.L. 73/2021](#)), sempre che il beneficiario **non abbia successivamente fruito di ulteriori aiuti**.

La dichiarazione va, **comunque, presentata quando**:

- il beneficiario ha fruito degli aiuti riconosciuti ai fini Imu senza aver compilato nella precedente dichiarazione sostitutiva il quadro C;
- il beneficiario ha superato i limiti massimi spettanti e deve riversare gli aiuti eccedenti i massimali previsti;
- il beneficiario si è avvalso della **possibilità di “allocare” la medesima misura in parte nella Sezione 3.12**, sussistendone i requisiti ivi previsti, **e in parte nella Sezione 3.1 del Temporary Framework**, qualora residui il massimale stabilito.

Per gli **aiuti elencati nel quadro A**, per i quali sono presenti i campi “Settore” e “Codice attività”, è possibile comunicare con il modello approvato i dati necessari per **consentirne la registrazione nel Registro Nazionale degli aiuti di Stato (RNA)**. In tal caso, per detti aiuti il dichiarante è **esonero dalla compilazione del prospetto degli aiuti di Stato RS401** presente nel modello Redditi 2022.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Ok al realizzo controllato se la conferitaria non ha natura assegnataria

di **Ennio Vial**



La recente [risposta ad istanza interpello n. 215 del 26.04.2022](#) affronta un interessante caso di conferimento ex [articolo 177, comma 2, Tuir](#).

Un socio persona fisica detiene il **70 % di una società** Delta spa, operativa, dove sono presenti altri due soci di minoranza, B e C, con una quota ciascuno del 10%. Il restante 10% è rappresentato da **azioni proprie**.

Tizio ha parallelamente avviato un'attività di **vendita professionale di opere d'arte** attraverso la società Alfa Srl da lui detenuta al 100%.

Per gestire in modo più efficiente la liquidità e il flusso dei dividendi, Tizio intende creare una **holding**.

La prima soluzione ipotizzata è quella di utilizzare la nuova società Alfa come **holding**. In sostanza verrebbe effettuato il **conferimento del 70% di Delta in questa società**.

Una soluzione alternativa potrebbe essere rappresentata dalla **creazione di una newco holding (Beta) in cui verrebbero conferite a realizzo controllato la partecipazione del 70% di Delta Spa e la partecipazione del 100% di Alfa Srl**.

L'Agenzia conferma la **natura non abusiva dell'operazione**, a prescindere dalla soluzione adottata dal contribuente, ossia **a prescindere dal fatto che la holding sia la società che opera nel mercato delle opere d'arte o sia una newco**. Viene, infatti, rilevato come *"il progetto di riorganizzazione societaria descritto dall'Istante determinerebbe, in entrambe le ipotesi prospettate, l'esercizio da parte delle società conferitarie di un'attività imprenditoriale caratterizzata da un impiego attivo ed efficace delle risorse derivanti dalla distribuzione dei dividendi"*.

Desta, invero, un po' di stupore il successivo passaggio in cui l'Agenzia rileva che *“Per contro, qualora tale circostanza non si verificasse, ossia **se alla costituzione delle società oggetto della riorganizzazione non dovesse seguire l'effettivo esercizio di un'attività imprenditoriale e lo sfruttamento economicamente vantaggioso e proporzionalmente adeguato delle risorse provenienti (anche) dai dividendi della società Delta, potrebbe configurarsi una fattispecie abusiva**”*.

L'indicazione, invero, non rinvenibile in modo così esplicito in precedenti interventi, desta non poche **perplexità**. La precisazione dell'Ufficio, infatti, potrebbe apparire coerente con una interpretazione volta a escludere che la holding possa detenere la liquidità dei dividendi senza distribuire gli stessi al socio.

In realtà, oltre a ricordare che **ogni risposta di interpello risente del caso concreto**, chi scrive ritiene che il chiarimento dell'Agenzia debba essere ricondotto al principio più volte affermato, soprattutto in tema di scissione societaria, per cui **le società non debbono essere dei meri contenitori di beni che vengono utilizzati dai soci**. Invero, la questione si pone soprattutto in relazione alla detenzione di beni come **immobili o autovetture di un certo pregio**. Ovviamente, il Fisco disapprova che la società sia un mero contenitore di beni utilizzati di fatto dai soci.

Questo principio, tuttavia, **non può operare in relazione alla liquidità**, in quanto, se la liquidità è presente nella società, per certo il socio non può fruirne a meno che la società non eroghi un prestito a quest'ultimo ([risposta ad istanza di interpello n. 133 del 21.3.2022](#)). Inoltre, qualora la società operi come **liquidity company** la stessa affiderà la gestione degli investimenti ad un **intermediario finanziario**, per cui di fatto si realizza in senso lato il **requisito richiesto dall'ufficio dell'“effettivo esercizio di un'attività imprenditoriale e lo sfruttamento economicamente vantaggioso ... delle risorse”**.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Esterovestizione di una società cinese

di **Marco Bargagli**



Con specifico riferimento alle **persone giuridiche residenti**, l'**ordinamento tributario domestico**, in attuazione del **principio della tassazione del reddito mondiale**, prevede che le stesse siano **assoggettate ad imposizione in Italia per tutti i redditi ovunque prodotti c.d. *worldwide taxation principle***.

Di contro, le **società e gli enti non residenti** sono assoggettati ad imposizione in Italia solo i **redditi prodotti sul territorio nazionale**.

Infatti, a mente dell'[articolo 151, comma 1, Tuir](#) rubricato **Reddito complessivo delle società e degli enti commerciali non residenti**, *“il reddito complessivo delle società e degli enti non residenti è formato soltanto dai redditi prodotti nel territorio dello Stato, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva”*.

Quindi, il tema dell'**esatta determinazione della residenza ai fini fiscali** è un argomento di **centrale importanza** che riguarda, oltre le persone fisiche, anche le **persone giuridiche e gli enti assimilati**, tenuto conto che l'**Amministrazione finanziaria italiana** sta intensificando il **contrasto dei fenomeni** conosciuti tra gli addetti ai lavori come **“esterovestizione societaria”**.

Ci si riferisce, in concreto, a quelle **fattispecie elusive** in cui una **società costituita all'estero**, pur avendo **stabilito formalmente la sede all'estero**, presenta **forti elementi di radicamento** e **criteri legali di collegamento con il territorio nazionale**, in virtù dei quali la residenza fiscale può essere riqualficata in Italia.

In buona sostanza, per **“esterovestizione”** si intende la **fittizia localizzazione della residenza fiscale in Paesi esteri diversi dall'Italia**, con il precipuo scopo di **sottrarsi agli adempimenti tributari previsti dall'ordinamento di reale appartenenza** e beneficiare, nel contempo, del **regime tributario più favorevole vigente altrove**.

A **livello normativo**, occorre fare riferimento alle **varie disposizioni** poste **dall'ordinamento nazionale e internazionale**, come di seguito illustrato:

- [articolo 73, comma 3, Tuir](#): le **società, gli enti ed i trust** sono considerati **residenti in Italia** quando, per la **maggior parte del periodo d'imposta** (*rectius* **183 giorni o 184 in caso di anno bisestile**), hanno **alternativamente la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato**;
- **articolo 4, paragrafo 3 del modello Ocse di convenzione internazionale contro le doppie imposizioni sui redditi**: il criterio applicato nella **versione modificata dal 2017** prevede che nell'ipotesi in cui **una società sia considerata residente in due diversi Stati**, la **residenza fiscale della persona giuridica** sarà individuata sulla base di un **accordo tra le autorità competenti** (denominato *mutual agreement*), che dovrà tenere conto del **luogo di direzione effettiva** (*place of effective management*), del **luogo di costituzione** (*the place where it is incorporated or otherwise constituted*) e di **ogni altro fattore rilevante** (*any other relevant factors*).

Sul punto giova ricordare che, in **sede internazionale**, l'Italia aveva in passato **esplicitato di non condividere interamente l'interpretazione di sede di direzione effettiva esposta nel paragrafo 25 del Commentario all'articolo 4 del Modello Ocse**, ritenendo che *"nel determinare la sede di direzione effettiva deve essere preso in considerazione il luogo ove l'attività principale e sostanziale dell'ente è esercitata"*.

Tale osservazione è stata ribadita nelle successive versioni del Commentario pubblicate nel 2003 e nel 2005 e in quelle pubblicate nel 2008, nel 2010 e nel 2014, **mentre è stata eliminata nel 2017**.

A **livello comunitario**, le norme sopra descritte devono essere coordinate con il principio della **libertà di stabilimento e di libera circolazione del capitale**), significando che affinché sia giustificata da motivi di **lotta a pratiche abusive**, una restrizione alla libertà di **stabilimento** **deve avere lo scopo specifico di ostacolare comportamenti consistenti nel creare costruzioni puramente artificiali, prive di effettività economica e finalizzate ad eludere la normale imposta sugli utili generati da attività svolte sul territorio nazionale**.

Di contro, **a livello extra-UE**, occorrerà fare riferimento **direttamente ai tradizionali criteri** di individuazione della residenza fiscale delle società che, come detto, sono tre:

- la **sede legale**;
- la **sede dell'amministrazione**;
- l'**oggetto principale/sociale**.

La Corte di cassazione, con le [ordinanze n. 11709](#) e [11710](#) pubblicate in data **11.04.2022**, ha esaminato il caso di una **presunta esterovestizione** di una società con **sede legale dichiarata in Cina**.

Nel corso di una **verifica fiscale eseguita nei confronti della holding italiana, esercente l'attività di fabbricazione di componenti elettronici**, era stato constatato che nel Consiglio di amministrazione della controllata cinese sedevano **tre soggetti residenti in Italia**, che avevano **ricoperto o ricoprivano cariche di vertice anche all'interno della controllante italiana**, elemento che avrebbe **determinato la censura fiscale**.

I giudici di Piazza Cavour hanno chiarito che la nozione di **"sede dell'amministrazione"**, in quanto **contrapposta alla "sede legale"**, deve ritenersi **coincidente con quella di "sede effettiva"** di matrice civilistica, intesa come il **luogo dove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee**, e cioè il **luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento – nei rapporti interni e con i terzi – degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente** (cfr. Corte di cassazione, sentenze n. 3604 del 16.04.1984, n. 5359 del 04.10.1988, n. 497 del 18.01.1997, n. 7037 del 13.04.2004, n. 6021 del 12.03.2009, n. 2813 del 28.01.2014).

Gli Ermellini ribadiscono la rilevanza fondamentale, in tema di **corretta individuazione della residenza fiscale**, del criterio della **"sede di direzione effettiva"**, rilevando testualmente che *"s ebbene la controversia in questione interessi una fattispecie di pretesa residenza non effettiva in un paese extracomunitario, non priva di rilevanza sistematica è comunque la considerazione che, nel contesto internazionale, anche la giurisprudenza comunitaria mostra di convergere sulla rilevanza della sede effettiva"*.

Appare così **dirimente** il riferimento, rinvenibile anche in ambito convenzionale, della **sede della "direzione effettiva"** definita *place of effective management*, che deve intendersi come il luogo:

- in cui vengono adottate le decisioni più importanti relative alla gestione della società nonché allo svolgimento dell'attività d'impresa;
- in cui le persone che esercitano le funzioni di rango più elevato prendono le proprie decisioni e sono definite le azioni principali dell'ente;
- ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato o stabilmente utilizzato per l'accentramento, nei rapporti interni e con i terzi, degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente.

In ultima analisi, sotto il **profilo sostanziale** occorrerà **valutare la sede di direzione effettiva** che, tuttavia, andrà anche **correlata con il luogo in cui viene esercitata l'attività principale o l'oggetto sociale dell'impresa**, elemento che andrebbe a completare – integrandolo – il predetto **criterio della sede effettiva**.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La concessione in affitto dell'unica azienda non comporta la modifica dell'attività esercitata

di **Stefano Rossetti**

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 84, comma 3](#), Tuir prevede che le disposizioni in materia di riporto delle perdite fiscali ([articolo 84, comma 1, Tuir](#)) non si applicano nel caso in cui ***“la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo e, inoltre, venga modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica dell'attività assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei due successivi od anteriori. La limitazione si applica anche alle eccedenze oggetto di riporto in avanti di cui al comma 5 dell'articolo 96, relativamente agli interessi indeducibili, nonché a quelle di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, relativamente all'aiuto alla crescita economica”***.

Quindi, sulla base del disposto della norma sopra riportata è precluso il riporto di:

- **perdite fiscali** ex [articolo 84, comma 1, Tuir](#);
- **eccedenze di interessi passivi** ex [articolo 96 Tuir](#);
- **eccedenze di Ace** ex [articolo 1, comma 4, D.L. 201/2011](#)

nell'ipotesi in cui congiuntamente venga:

- **trasferita a terzi la maggioranza delle partecipazioni aventi diritti di voto in assemblea ordinaria** (c.d. requisito soggettivo);
- **modificata l'attività esercitata nell'anno ovvero nel biennio successivo o antecedente al trasferimento delle partecipazioni sociali** (c.d. requisito oggettivo).

Questa norma, di chiara matrice antielusiva, mira a colpire tutte quelle situazioni in cui le perdite fiscali subite da un soggetto in dipendenza dello svolgimento di una determinata

attività **possano compensare redditi che derivano da un'attività profittevole diversa dalla prima**, quando nel periodo sospetto vi sia il cambiamento della compagine sociale.

Recentemente l'Agenzia delle Entrate, con la [risposta ad istanza di interpello n. 214/2022](#), si è espressa sul concetto di **cambiamento dell'attività in fatto esercitata**.

La fattispecie sottoposta al vaglio dell'Amministrazione finanziaria è la seguente:

- **la società Alfa Srl ha costruito e gestito un parcheggio. Nell'ambito dello svolgimento dell'attività ha maturato perdite fiscali ed eccedenze Ace;**
- **successivamente, il 100% delle quote della società Alfa Srl vengono trasferite a Beta Srl;**
- **dopo il trasferimento delle quote, la società Alfa Srl non ha gestito più il parcheggio direttamente ma ha concesso il ramo di azienda in affitto alla società Gamma Spa.**

In questo contesto, la società Alfa Srl, interpellando l'Amministrazione finanziaria, ha chiesto di conoscere se la **concessione in affitto del compendio aziendale** possa essere considerata un **mutamento dell'attività in fatto esercitata** tale da far scattare l'applicazione della norma antiabuso **ex [articolo 84, comma 3, Tuir](#)**.

Ciò anche in considerazione del fatto che la società istante non può invocare l'esimente prevista dall'ultimo periodo del [comma 3 dell'articolo 84 Tuir](#), poiché, pur superando il **test di vitalità**, non ha avuto nel biennio precedente un numero di dipendenti **mai inferiore alle 10 unità**.

L'Agenzia delle Entrate, valutata la **fattispecie rappresentata da Alfa Srl**, ha dapprima affermato che la **modifica dell'attività in fatto esercitata**, che comunque deve essere **valutata sempre caso per caso**, in linea teorica si può riscontrare in caso:

- **di passaggio dell'attività principale svolta dalla società da un comparto merceologico ad un altro;**
- **di espansione/riattivazione della principale attività un tempo esercitata** (e da cui sono conseguite le perdite) anche nell'ipotesi in cui il comparto merceologico sia sempre il medesimo. Ciò, ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, deve essere associato, però, alla circostanza che siano apportate **risorse aggiuntive rispetto a quelle fisiologicamente a disposizione della società** che riporta le perdite, e che tali risorse siano **riconducibili, direttamente o indirettamente, al soggetto che acquisisce** (o acquisirà) il controllo della società che riporta le perdite.

Tutto ciò premesso, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver considerato che:

- **in tale fattispecie si osserva un cambiamento consistente in un passaggio da una gestione attiva ad una passiva;**
- **l'attività posta in essere resta circoscritta a quella da sempre costituente l'oggetto**

sociale previsto nell'atto costitutivo ed è svolta nello stesso comparto merceologico

ha affermato che **l'interposizione del contratto di affitto d'azienda non realizza un sostanziale azzeramento dell'attività oggetto di trasferimento**, che continuerà ad essere esercitata con la medesima struttura sia per il concedente (seppur indirettamente), sia per l'affittuario e ciò non comporta un mutamento dell'attività in fatto esercitata rilevante ai fini dell'[articolo 84, comma 3, Tuir](#).