

Edizione di mercoledì 26 Ottobre 2022

CASI OPERATIVI

Omessa impugnazione dell'intimazione: possibile eccepire la prescrizione nell'opposizione al pignoramento?

di EVOLUTION

ADEMPIMENTI

Dichiarazione Aiuti di Stato: modalità semplificata di compilazione

di Carla De Luca

IMPOSTE SUL REDDITO

Disciplina del cd. "carried interest" in ipotesi di detenzione indiretta della partecipazione

di Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Il conferimento a realizzo controllato delle quote di minoranza

di Ennio Vial

DICHIARAZIONI

I controlli sul frontespizio del modello Redditi PF

di Laura Mazzola

CASI OPERATIVI

Omessa impugnazione dell'intimazione: possibile eccepire la prescrizione nell'opposizione al pignoramento?

di EVOLUTION

Seminario di specializzazione

RIFORMA DEL PROCESSO TRIBUTARIO

[Scopri di più >](#)

È possibile far valere l'intervenuta prescrizione del credito erariale fondante l'atto di pignoramento, che sia maturata dopo la notifica della cartella, se il contribuente non ha impugnato la prodromica intimazione di pagamento?

Nella ipotesi in cui il contribuente riceva in rituale notificazione una cartella di pagamento e non la impugni nel termine perentorio di sessanta giorni di cui all'articolo 21 D.Lgs. 546/1992, la pretesa tributaria si cristallizza diventando definitiva.

In questo caso l'Amministrazione finanziaria è comunque tenuta ad esercitare il diritto alla riscossione del credito ormai divenuto definitivo entro il termine specificamente previsto dalla legge, altrimenti il suo diritto di credito si prescrive (ad esempio, nel caso dei tributi erariali la prescrizione dovrebbe essere decennale).



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

ADEMPIMENTI

Dichiarazione Aiuti di Stato: modalità semplificata di compilazione

di Carla De Luca



A poco più di un mese dalla scadenza di presentazione (prevista per il 30.11.2022) viene pubblicato il **nuovo modello di dichiarazione sostitutiva** degli aiuti di stato, che le imprese che hanno ricevuto aiuti del c.d. "regime ombrello" devono inviare alle Entrate.

Nonostante molti addetti ai lavori abbiano già provveduto alla compilazione dei quadri RS ed RU dei Modelli Redditi 2022, facendo uno sforzo di coordinamento tra i dati ivi indicati e quelli dell'Autocertificazione, non si può che considerare come positiva la scelta dell'Amministrazione finanziaria di **semplificare un adempimento considerato ridondante**.

Il **provvedimento** firmato ieri, 25.10.2022, dal Direttore dell'Agenzia approva la nuova versione del documento con alcune modifiche che ne rendono più agevole la compilazione, ma potrebbero obbligare a un nuovo invio del Modello Redditi.

In sintesi, le modifiche sono le seguenti:

<p>Introduzione del quadro ES</p>	<p>Se il contribuente che è tenuto alla compilazione dell'Autocertificazione deve dichiarare che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'ammontare complessivo degli aiuti ricevuti dal 01.03.2020 al 30.06.2022 non supera i limiti previsti dalla Sezione 3.1 del Quadro Temporaneo: <ul style="list-style-type: none"> ✓ 800.000 euro fino al 27 gennaio 2021 ✓ e 1.800.000 euro dal 28 gennaio 2021, • e sceglie di non riallocare tali aiuti nella sezione 3.12 <p>compilando tale casella è possibile non indicare nel modello l'elenco dettagliato degli aiuti Covid fruiti:</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 10px; margin: 10px 0;"> <p>DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA DI ATTO NOTORIO AI SENSI DELL'ART. 47 DEL DPR N. 445/2000 («do rendere per gli aiuti ricevuti nell'ambito della sezione 3.1 del Temporary</p> <p>Il sottoscritto dichiarante/rappresentante del dichiarante consapevole delle responsabilità, anche penali, derivanti dal rilascio di dichiarazioni mendaci ai sensi degli articoli 75 e 76 del DPR 28 dicembre 2000, n. 445,</p> <p>DICHIARA</p> <p>ES) <input checked="" type="checkbox"/> di aver ricevuto, dal 1° marzo 2020 al 30 giugno 2022, uno o più aiuti fra quelli elencati nel quadro A per nessuno dei quali si intende fruire dei limiti di cui alla Sezione 3.12 e che l'ammontare complessivo di tali aiuti non supera i limiti massimi consentiti di cui alla Sezione 3.1 della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final "Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19", pro tempore vigenti, riportati nei punti A) e B) (in tal caso, non va compilato il quadro A ad esclusione dei righi relativi agli aiuti IMU che vanno comunque compilati qualora il dichiarante abbia beneficiato di tali aiuti).</p> </div> <p>In tale ipotesi, infatti, non va compilato il quadro A:</p> <p style="text-align: center;">QUADRO A - ELENCO DEGLI AIUTI RICEVUTI NELL'AMBITO DELLE SEZIONI 3.1 E 3.12 DEL TEMPORARY FRAMEWORK</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; text-align: center;"> <thead> <tr> <th rowspan="2">SEZIONE I</th> <th colspan="12">DECRETO LEGGE 34/2020 CONVERTITO CON MODIFICHE IN LEGGE 77/2020</th> </tr> <tr> <th colspan="2"></th> <th colspan="2"></th> <th colspan="2"></th> <th colspan="2"></th> <th colspan="2"></th> <th colspan="2">PERIODO AMMISSIBILE</th> </tr> <tr> <th></th> <th></th> <th>Sez. 3.1</th> <th>Sez. 3.12</th> <th></th> <th></th> <th></th> <th></th> <th></th> <th></th> <th></th> <th>Settore</th> <th>Codice attività</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Articolo 24 "Disposizioni in materia di versamento dell'IRAP"</td> <td>1</td> <td>2</td> <td>3 giorno</td> <td>giorno</td> <td>mesi</td> <td>anno</td> <td>4 giorno</td> <td>giorno</td> <td>mesi</td> <td>anno</td> <td>5</td> <td>6</td> </tr> <tr> <td>Articolo 25 "Contributo a fondo perduto"</td> <td>1</td> <td>2</td> <td>3 giorno</td> <td>giorno</td> <td>mesi</td> <td>anno</td> <td>4 giorno</td> <td>giorno</td> <td>mesi</td> <td>anno</td> <td>5</td> <td>6</td> </tr> </tbody> </table> <p>e, quindi, non possono essere fornite le informazioni di cui ai campi 5 e 6 del quadro:</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; text-align: center;"> <thead> <tr> <th colspan="13">DECRETO LEGGE 41/2021 CONVERTITO CON MODIFICHE IN LEGGE 69/2021</th> </tr> <tr> <th colspan="2"></th> <th colspan="2"></th> <th colspan="2"></th> <th colspan="2"></th> <th colspan="2"></th> <th colspan="2"></th> <th colspan="2">PERIODO AMMISSIBILE</th> </tr> <tr> <th></th> <th></th> <th>Sez. 3.1</th> <th>Sez. 3.12</th> <th></th> <th></th> <th></th> <th></th> <th></th> <th></th> <th></th> <th>Settore</th> <th>Codice attività</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Articolo 1 "Contributo a fondo perduto in favore degli operatori economici"</td> <td>X</td> <td>2</td> <td>3 giorno</td> <td>giorno</td> <td>mesi</td> <td>anno</td> <td>4 giorno</td> <td>giorno</td> <td>mesi</td> <td>anno</td> <td>5</td> <td>6</td> </tr> </tbody> </table> <p>Con la conseguenza che la compilazione del quadro RS è comunque sempre dovuta.</p> <p>Il prospetto "Aiuti di Stato" presente nei modelli Redditi 2022 (righi RS401-402) va compilato anche nel caso in cui sia barrata la casella "ES".</p> <p>Sono esclusi dall'esonero gli aiuti Imu che vanno comunque indicati nel quadro A.</p>	SEZIONE I	DECRETO LEGGE 34/2020 CONVERTITO CON MODIFICHE IN LEGGE 77/2020																						PERIODO AMMISSIBILE				Sez. 3.1	Sez. 3.12								Settore	Codice attività	Articolo 24 "Disposizioni in materia di versamento dell'IRAP"	1	2	3 giorno	giorno	mesi	anno	4 giorno	giorno	mesi	anno	5	6	Articolo 25 "Contributo a fondo perduto"	1	2	3 giorno	giorno	mesi	anno	4 giorno	giorno	mesi	anno	5	6	DECRETO LEGGE 41/2021 CONVERTITO CON MODIFICHE IN LEGGE 69/2021																									PERIODO AMMISSIBILE				Sez. 3.1	Sez. 3.12								Settore	Codice attività	Articolo 1 "Contributo a fondo perduto in favore degli operatori economici"	X	2	3 giorno	giorno	mesi	anno	4 giorno	giorno	mesi	anno	5	6
SEZIONE I	DECRETO LEGGE 34/2020 CONVERTITO CON MODIFICHE IN LEGGE 77/2020																																																																																																																					
											PERIODO AMMISSIBILE																																																																																																											
		Sez. 3.1	Sez. 3.12								Settore	Codice attività																																																																																																										
Articolo 24 "Disposizioni in materia di versamento dell'IRAP"	1	2	3 giorno	giorno	mesi	anno	4 giorno	giorno	mesi	anno	5	6																																																																																																										
Articolo 25 "Contributo a fondo perduto"	1	2	3 giorno	giorno	mesi	anno	4 giorno	giorno	mesi	anno	5	6																																																																																																										
DECRETO LEGGE 41/2021 CONVERTITO CON MODIFICHE IN LEGGE 69/2021																																																																																																																						
												PERIODO AMMISSIBILE																																																																																																										
		Sez. 3.1	Sez. 3.12								Settore	Codice attività																																																																																																										
Articolo 1 "Contributo a fondo perduto in favore degli operatori economici"	X	2	3 giorno	giorno	mesi	anno	4 giorno	giorno	mesi	anno	5	6																																																																																																										

CASISTICHE	INVIO DEL MODELLO REDDITI 2022	DATA DI INVIO	COMPILAZIONE DEI RIGHI RS401-402	COMPORTAMENTO DA ADOTTARE
CASO 1 RISPETTO PLAFOND <i>TF</i> SEZ. 3.1.	SI	PRECEDENTE AL 25.10.2022	NO	INVIO CORRETTIVA NEI TERMINI PER COMPILAZIONE RIGHI RS401-402 BARRO LA CASELLA ES DELL'AUTOCERTIFICAZIONE ED EVITO LA COMPILAZIONE DEL QUADRO A
CASO 2 RISPETTO PLAFOND <i>TF</i> SEZ. 3.1.	SI	PRECEDENTE AL 25.10.2022	SI	BARRO LA CASELLA ES DELL'AUTOCERTIFICAZIONE ED EVITO LA COMPILAZIONE DEL QUADRO A
CASO 3 RISPETTO PLAFOND <i>TF</i> SEZ. 3.1.	NO	SUCCESSIVA AL 25.10.2022	SI	BARRO LA CASELLA ES DELL'AUTOCERTIFICAZIONE ED EVITO LA COMPILAZIONE DEL QUADRO A
CASO 4 RISPETTO PLAFOND <i>TF</i> SEZ. 3.1. E AGEVOLAZIONI IMU	NO	SUCCESSIVA AL 25.10.2022	SI	BARRO LA CASELLA ES DELL'AUTOCERTIFICAZIONE ED EVITO LA COMPILAZIONE DEL QUADRO A PER GLI AIUTI DIVERSI DALL'IMU COMPILO IL QUADRO A E C PER L'IMU
CASO 5 NON RISPETTO PLAFOND SEZ. 3.1. <i>TF E VOGLIO RIALLOCARE ALLA SEZIONE 3.12</i>	NO	SUCCESSIVA AL 25.10.2022	SI	NON POSSO BARRARE LA CASELLA ES DELL'AUTOCERTIFICAZIONE; DEVO COMPIERE QUADRO A E D

Si fa presente che la compilazione semplificata è **facoltativa**, quindi il dichiarante può comunque compilare l'autodichiarazione secondo le modalità ordinarie (elencando gli aiuti nel quadro A).

La presentazione dell'autodichiarazione con il modello aggiornato e con la modalità di compilazione semplificata **è consentita a partire dal 27 ottobre 2022.**

I contribuenti che hanno **già inviato l'autodichiarazione utilizzando il modello precedente non sono tenuti a ripresentare il modello** nella nuova versione.

IMPOSTE SUL REDDITO

Disciplina del cd. “carried interest” in ipotesi di detenzione indiretta della partecipazione

di Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori

Seminario di specializzazione

FINANZIAMENTI DI IMPRESA, LEASING, FACTORING E FINANZIAMENTO DEI SOCI

[Scopri di più >](#)

Come noto, nel settore del *private equity* (ma non solo) vengono talvolta offerti a taluni amministratori esecutivi e/o al *top management* **strumenti finanziari** (spesso rappresentati da una speciale categoria di azioni) aventi **diritti patrimoniali rafforzati** (il cd. “*carried interest*”). Ciò allo scopo di accomunare, nella condivisione del rischio e delle opportunità di profitto, la posizione dei *manager* a quella degli altri soci.

Per diverso tempo gli operatori hanno utilizzato tali strumenti di incentivazione in assenza di precise indicazioni normative e di prassi riferibili alla **qualificazione fiscale** dei proventi derivanti da tali strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali rafforzati.

In particolare, la principale questione aperta riguardava la **natura “finanziaria” o di reddito da lavoro dipendente** dei predetti proventi.

Il duplice ruolo rivestito dal *manager* (titolare di reddito da lavoro dipendente, assimilato o autonomo), che cumulasse anche la posizione di azionista (o quotista) della società, ha infatti fatto sorgere più di un’incertezza, legata, in particolare, al ben noto **“principio di onnicomprensività della retribuzione”** contenuto nell'[articolo 51, comma 1, Tuir](#), a norma del quale *“Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d’imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro”*.

Come rilevato nella relazione illustrativa del D.L. 50/2017, che ha introdotto una speciale normativa, tutt’ora in vigore, prima dell’entrata in vigore del provvedimento, *“all’assenza di una chiara qualificazione normativa sulla natura giuridico-tributaria di reddito di “capitale” ai fini delle imposte dirette dei proventi derivanti dai diritti patrimoniali “rafforzati” percepiti dai manager e dai dipendenti titolari di quote o azioni della società, si è fatto fronte con il chiarimento pubblicato in via di prassi dall’Agenzia delle Entrate (Risoluzione n. 103/E/2012), dove si è affermato che i*

proventi de quo devono configurarsi quali redditi di “capitale” ... ma solo allorché la partecipazione agli utili mediante tali investimenti non sia subordinata all'esistenza del rapporto di lavoro con l'investitore, dal momento che è ben ipotizzabile che in tal caso il beneficiario potrebbe continuare a mantenere il possesso della partecipazione, anche in caso di “cessazione” del rapporto di lavoro”.

Con l'apprezzabile intento di conferire maggiore certezza agli operatori, stimolando così anche gli investimenti dei fondi d'investimento in Italia, il legislatore è intervenuto, stabilendo le condizioni al ricorrere delle quali opera una **presunzione legale di qualificazione**, come **redditi di capitale o diversi di natura finanziaria**, dei proventi derivanti dalla partecipazione a società, enti o organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR), percepiti da dipendenti e amministratori di tali società, enti od OICR (ovvero di soggetti a essi legati da un rapporto diretto o indiretto di controllo o gestione), se relativi ad azioni, quote o altri strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali rafforzati.

Una norma, quindi, idonea a **superare** – alle condizioni di legge – la presunzione recata dal succitato **principio di onnicomprensività della retribuzione**.

In particolare, l'[articolo 60 D.L. 50/2017](#) prevede che tali proventi “**si considerano in ogni caso redditi di capitale o redditi diversi** se:

*a) l'impegno di investimento complessivo di tutti i dipendenti e gli amministratori di cui al presente comma, comporta un **esborso effettivo pari ad almeno l'1 per cento dell'investimento complessivo** effettuato dall'organismo di investimento collettivo del risparmio o del patrimonio netto nel caso di società o enti;*

*b) i proventi delle azioni, quote o strumenti finanziari aventi i suindicati diritti patrimoniali rafforzati maturano **solo dopo che tutti i soci o partecipanti all'organismo di investimento collettivo del risparmio abbiano percepito un ammontare pari al capitale investito** e ad un rendimento minimo previsto nello statuto o nel regolamento ovvero, nel caso di cambio di controllo, alla condizione che gli altri soci o partecipanti dell'investimento abbiano realizzato con la cessione un prezzo di vendita almeno pari al capitale investito e al predetto rendimento minimo;*

c) le azioni, le quote o gli strumenti finanziari aventi i suindicati diritti patrimoniali rafforzati sono detenuti dai dipendenti e amministratori di cui al presente comma o, in caso di decesso, dai loro eredi, per un periodo non inferiore a 5 anni o, se precedente al decorso di tale periodo quinquennale, fino alla data di cambio di controllo o di sostituzione del soggetto incaricato della gestione”.

Come precisato nella [circolare AdE 25/E/2017](#), all'assenza di una delle condizioni richieste **non consegue, tuttavia, necessariamente, l'automatica riqualificazione del provento** come reddito da lavoro dipendente o assimilato, bensì “solo” l'inapplicabilità della presunzione legale di qualificazione, quali redditi di capitale o diversi di natura finanziaria, dei redditi ritratti dagli strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali rafforzati, comportando un'analisi volta a verificare – caso per caso – la natura del provento, ferma restando “[...] in ogni caso la

possibilità per il contribuente che voglia avere certezza in ordine al trattamento fiscale applicabile alla attribuzione del carried interest di rivolgere istanza di interpello all'amministrazione finanziaria”.

Sia nella citata circolare, sia nelle risposte alle istanze di interpello che si sono susseguite, sono state fornite diverse indicazioni sulle circostanze al ricorrere delle quali – in caso di **inapplicabilità della presunzione** – il reddito si qualificherebbe comunque come reddito di natura “finanziaria”, oppure come reddito dal lavoro dipendente o assimilato. Tuttavia, nonostante gli sforzi compiuti sia dal legislatore, sia dall'Amministrazione finanziaria, per addivenire a una situazione di minore incertezza, **permangono tutt'ora taluni aspetti che necessiterebbero di chiarimenti**.

Tra questi, un necessario chiarimento di una certa rilevanza riguarda l'ipotesi in cui le **partecipazioni aventi diritti patrimoniali rafforzati siano detenute dai manager solo “indirettamente”**, per il tramite di un veicolo societario costituito sotto forma di società di capitali, ove non sussistessero le stringenti condizioni per l'operatività della presunzione legale (di per sé applicabile anche in caso di possesso “indiretto” come normativamente previsto).

In presenza, infatti, di una **società holding intermedia costituita dai manager**, ove, sulla base dei requisiti di legge e delle circostanze fattuali, si giungesse alla conclusione che i redditi ritratti dalle stesse siano da qualificare quali **redditi da lavoro dipendente o assimilato** (per esempio, ove vi fossero clausole che garantiscono al *manager*, in ogni caso, la restituzione integrale del capitale investito), **non risultano chiare le modalità di imposizione**.

Una prima modalità, che potrebbe risultare coerente con la qualificazione del reddito come da lavoro dipendente, potrebbe essere quella che prevedesse la **tassazione direttamente in capo ai manager, attraverso l'imputazione agli stessi, “per trasparenza”, dei proventi riconosciuti alla holding** da questi partecipata, ciò in sede di distribuzione dell'utile alla *holding* intermedia, ovvero in sede di disinvestimento da parte di questa.

Una simile ricostruzione, tuttavia, **necessiterebbe di una specifica disciplina** atta a regolare:

- il meccanismo di “imputazione” (in assenza del quale, tra gli altri, si porrebbe il problema del “possesso del reddito” in capo ai manager, salvo la presenza di possibili **fenomeni di interposizione soggettiva**, anche reale, il cui accertamento rimane tuttavia una prerogativa dell'Amministrazione finanziaria);
- **l'irrilevanza del provento in capo alla holding dei manager** (per scongiurare una altrimenti intollerabile doppia imposizione, vietata dal sistema ai sensi dell'articolo 163 Tuir);
- la successiva **irrilevanza della distribuzione del dividendo** corrispondente a tale provento già “imputato” ad altro titolo al socio.

È evidente quindi come, allo stato attuale della normativa, **una simile soluzione non sia**

percorribile, quantomeno in assenza di un'attività di accertamento (anche preventivo, in sede di risposta a un'istanza di interpello di tipo qualificatorio, presentata ai sensi dell'[articolo 37 D.P.R. 600/1973](#)) da parte dell'Amministrazione finanziaria.

La **seconda alternativa** potrebbe essere rappresentata, invece, dalla **tassazione, in capo alla holding dei manager** – quale soggetto titolare del diritto a percepire i frutti dello strumento finanziario – e successivamente, **in capo al manager, in sede di distribuzione dei dividendi o di "exit" dalla holding stessa**.

In tal caso, la *holding* percepirebbe rendimenti (più che proporzionali rispetto alla partecipazione al capitale) ai quali, ai fini del trattamento fiscale, avendo riguardo a ragioni logico-sistematiche, potrebbe non applicarsi la cd. *dividend exemption* di cui all'articolo 89 Tuir, nonché – soddisfatte le condizioni richieste dall'articolo 87 Tuir – la cd. *participation exemption*, per via del fatto che **taли rendimenti non sarebbero qualificabili quali redditi "finanziari", trattandosi di una componente integrativa della remunerazione spettante ai manager in relazione al rapporto di lavoro o al mandato**. Il veicolo, pertanto, tratterebbe tali proventi come un "*ordinary income*", da far concorrere integralmente alla formazione del reddito d'impresa.

Una simile impostazione consentirebbe, in definitiva, sul piano della complessiva pressione impositiva, di raggiungere un **risultato analogo a quello che sarebbe conseguito in ipotesi di detenzione diretta degli strumenti finanziari da parte dei manager** (per lo meno con riguardo ai redditi marginali eccedenti la soglia di euro 50.000). Come noto, infatti, l'applicazione dell'aliquota Ires del 24% e la ritenuta alla fonte del 26%, da operarsi in sede di distribuzione dell'utile netto (idealmente il 76% che residua) approssima l'aliquota Irpef più elevata (43%).

Nemmeno questa ipotesi, tuttavia, sarebbe priva di incertezze. Occorre, infatti, domandarsi, per esempio, se, **in sede di determinazione del reddito della holding dei manager**, i costi di gestione della stessa siano da considerarsi **deducibili oppure no**.

In caso positivo, si otterrebbe comunque una **base imponibile inferiore rispetto a quella che si avrebbe in caso di detenzione diretta degli strumenti finanziari da parte dei manager**.

In sede di determinazione del reddito da lavoro dipendente non è consentita, infatti, la deduzione di alcun componente negativo.

In sostanza, quindi, anche a sostanziale parità di imposizione "nominale", attraverso la deduzione dei costi di gestione della società **la detenzione indiretta degli strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali rafforzati non condurrebbe al medesimo risultato che si sarebbe ottenuto in caso di detenzione diretta da parte dei manager**.

Un ulteriore profilo di **criticità** che conseguirebbe alla ipotizzata modalità di tassazione consiste nella possibilità, da parte dei *manager*, di **differire una parte del carico impositivo**.

Sebbene, come detto, l'imposizione che sconta la *holding* dei manager, sommata alla ritenuta alla fonte subita da questi in sede di distribuzione, approssimi l'aliquota Irpef più elevata, la seconda parte del prelievo potrebbe essere teoricamente posticipata *sine die*.

Tale questione non è trattata nella più volte citata [circolare 25/E/2017](#), fatta eccezione per un (invero un po' "criptico") passaggio nel quale si afferma che "*Restano ferme inoltre le ordinarie regole di imputazione del reddito – operanti anche nei casi di partecipazione indiretta – essendo la norma destinata a disciplinare esclusivamente la qualificazione dello stesso*".

Sul tema, quindi, sarebbe necessario un **organico e più preciso inquadramento della fattispecie quantomeno sul piano interpretativo** (a carico dell'Agenzia delle Entrate), se non anche l'introduzione di specifica disciplina sul piano normativo.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Il conferimento a realizzo controllato delle quote di minoranza

di Ennio Vial



OneDay Master

CONFERIMENTO DI AZIENDA

[Scopri di più >](#)

Il caso che intendiamo affrontare in questa sede **non** è tanto quello del **conferimento di quote di minoranza, da parte di una pluralità di soci**, che consentono alla conferitaria di acquisire il controllo della conferita.

In questa ipotesi, infatti, l'applicazione del **regime a realizzo controllato di cui all'[articolo 177, comma 2, Tuir](#)**, appare **serena**.

Diverse sono le risposte alle istanze di interpello in cui l'Agenzia delle Entrate affronta il caso di un **conferimento plurimo di quote di minoranza che permettono di realizzare**, in capo alla conferitaria, il **controllo**, inteso come **maggioranza dei voti esercitabile in assemblea ordinaria**.

Potrebbe essere, ad esempio, l'ipotesi di due soci che conferiscono ciascuno il 50%, o di tre soci che conferiscono il 33,33% ciascuno o, volendo estremizzare, di cento soci che conferiscono l'1% ciascuno.

L'elemento comune a queste casistiche è rappresentato dal fatto che **nessuno** dei conferenti risulta essere **autosufficiente**. In altre parole, poiché nessuno conferisce una partecipazione di controllo, nessuno è nemmeno in grado di consentire con il suo apporto, singolarmente considerato, alla conferitaria, l'acquisizione del controllo.

Più scivolosa, invece, è la casistica in cui **uno dei soci detiene già il controllo, ad esempio il 60%, mentre l'altro socio detiene esclusivamente il 40%**.

Ci si può chiedere se, in questi casi, dove **la quota di minoranza può apparire come superflua** perché la quota del 60% è già autonomamente autosufficiente, il **regime del realizzo controllato possa essere applicato ad entrambi i conferenti**.

Il dubbio sorge anche dalla lettura della [risposta ad istanza di interpello n. 290 del 22.07.2019](#) ove si acconsente al regime di realizzo controllato per il conferimento da parte di tre soci di

una partecipazione del 30% ciascuno, ma **si nega il realizzo controllato all'ulteriore quota del 3,33%** che ciascun socio deteneva in nuda proprietà.

Più precisamente, nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate nega l'applicazione del realizzo controllato trattandosi di una **nuda proprietà priva del diritto di voto**.

Una tesi, tuttavia, più permissiva, può essere desunta dalla [risposta ad istanza di interpello n. 170 del 09.06.2020](#), in cui **l'Agenzia riconosce il realizzo controllato a tutti i soci senza particolari condizioni sul presupposto che il conferimento avvenga "uno actu"**.

La [risposta n. 170/2020](#), tuttavia, **non chiarisce in modo espresso se il regime di realizzo controllato trova applicazione in relazione a quote di minoranza in presenza di un socio che conferisce la maggioranza**.

Una presa di posizione espressamente favorevole al contribuente è giunta con la **risposta all'istanza di interpello privata n. 904-1102/2017** citata nella stampa specializzata, ove si ritiene che *"il conferimento eseguito in via totalitaria dai soci in un unico atto giuridico, ancorché uno dei conferenti possieda il controllo di diritto della società conferita, non osti all'applicazione della normativa di cui all'articolo 177, comma 2 del T.U.I.R. per entrambi i soci conferenti poiché con detto atto unitario la conferitaria acquista il controllo di diritto della società conferita. Ciò in quanto, ai sensi di tale norma, il controllo rileva esclusivamente con riferimento al soggetto conferitario e all'atto (il fatto giuridico) con cui essa acquista la partecipazione che consente il controllo di diritto sulla conferitaria."*.

La risposta favorevole è stata data anche in **due interPELLI diramati dalla DRE Veneto con istanze presentate in data 02.11.2020 e 03.03.2021**.

DICHIARAZIONI

I controlli sul frontespizio del modello Redditi PF

di Laura Mazzola

The graphic features a blue and white abstract background. At the top, the text "Seminario di specializzazione" is written in a small, blue, sans-serif font. Below it, the main title "AIUTI DI STATO E COMPIALAZIONE DELL'AUTODICHIARAZIONE" is displayed in a large, bold, blue font. Underneath the title, the text "Scopri di più >" is written in a smaller blue font. The overall design is clean and professional, typical of a seminar or workshop announcement.

In vista della **scadenza di invio del modello Redditi PF 2022**, per il periodo di imposta 2021, si riepilogano i **principali controlli da effettuare all'interno del frontespizio**.

Innanzitutto, occorre verificare se la singola dichiarazione rappresenta il primo invio, in relazione al periodo di imposta di riferimento, o se, diversamente, si tratta di un **modello successivo a correzione o integrazione del precedente**.

In questa seconda ipotesi occorre, alternativamente:

- barrare, se si tratta di un invio entro la scadenza, la casella **“Correttiva nei termini”**, al fine di **esporre redditi non dichiarati in tutto o in parte, ovvero evidenziare oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione**, non indicati nella dichiarazione originaria;
- indicare se si tratta, per un **invio oltre scadenza**, di una **dichiarazione integrativa**, di cui all'[articolo 2, commi 8 e 8-bis, D.P.R. 322/1998](#) o, diversamente, di cui all'[articolo 2, comma 8-ter, D.P.R. 322/1998](#).

Si evidenzia che se, dal modello Redditi PF corretto o integrato, risulta un **maggior credito o un minor debito**, la differenza, rispetto all'importo del credito o del debito risultante dalla dichiarazione precedente, può essere **indicato a rimborso ovvero a riporto in diminuzione di ulteriori importi a debito**; se, invece, dal nuovo modello Redditi PF risulta un **minor credito o un maggior debito**, deve essere **versata la differenza con ravvedimento operoso**.

Dati di particolare interesse risultano essere la **residenza anagrafica** e il **domicilio fiscale del contribuente**.

Si ricorda che la residenza deve essere indicata **unicamente se variata dal 1° gennaio 2021** o se il contribuente presenta per la prima volta la dichiarazione dei redditi.

Diversamente, il **domicilio fiscale al 1° gennaio 2021** deve essere **sempre indicato**, al fine di

attribuire correttamente l'addizionale regionale e l'addizionale comunale.

È utile evidenziare, però, che gli **effetti di variazione del domicilio fiscale** decorrono **dal sessantesimo giorno successivo a quello in cui si è verificata**.

Vale a dire che, se la variazione è avvenuta a partire dal 3 novembre 2020, occorre indicare il domicilio precedente; se, invece, la variazione è avvenuta entro il 2 novembre 2020, occorre indicare il nuovo domicilio.

Il domicilio fiscale al 1° gennaio 2022 deve essere inserito solo se è variato rispetto a quello indicato nel rigo precedente, sempre conteggiando i 60 giorni di decorrenza.

Altri dati del frontespizio risultano basilari per la buona riuscita dell'**invio telematico**; quali:

- **codice fiscale dell'intermediario;**
- **data dell'impegno di trasmissione;**
- **indicazione del soggetto che ha predisposto la dichiarazione.**

In merito si evidenzia che la data dell'impegno potrebbe anche coincidere con quella relativa all'**incarico professionale sottoscritto dal contribuente**, purché al suo interno siano elencate le singole dichiarazioni oggetto dell'impegno.

Infatti, se l'invio riguarda una **dichiarazione correttiva nei termini** o una **dichiarazione integrativa**, occorre sottoscrivere un **impegno ad hoc**.

Infine, si rammenta di **verificare l'eventuale apposizione del visto di conformità**, al fine di procedere alla compensazione orizzontale, o esterna, di crediti di importo superiore a 5.000 euro.

La trasmissione della dichiarazione può essere effettuata, come chiarito dall'Agenzia delle entrate con la [circolare 21/E/2009](#) e con la [risoluzione 99/E/2019](#), esclusivamente dal **singolo professionista che ha apposto il visto di conformità** o dall'associazione cui lo stesso appartiene.