

Edizione di martedì 15 Novembre 2022

CASI OPERATIVI

Trasferimento del credito investimenti all'interno del consolidato fiscale
di **EVOLUTION**

ADEMPIMENTI

Ultimi giorni per inviare la dichiarazione aiuti di Stato Covid-19
di **Alessandro Bonuzzi**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Fusioni intracomunitarie e profili di abuso del diritto
di **Alessandra Fabbri**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Scambio automatico di informazioni in ambito CRS e beneficiari del trust
di **Ennio Vial**

ACCERTAMENTO

Piccola proprietà contadina e termine di decadenza dell'accertamento
di **Luigi Scappini**

CASI OPERATIVI

Trasferimento del credito investimenti all'interno del consolidato fiscale

di **EVOLUTION**

Seminario di specializzazione

CREDITI DI IMPOSTA DISPONIBILI NEL 2023

[Scopri di più >](#)

Con che limiti e modalità il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi può essere trasferito all'interno del consolidato fiscale?

È legittimo il trasferimento del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali di cui all'articolo 1, commi 1051-1063 e 1065, L. 178/2020 nell'ambito del consolidato fiscale di cui all'articolo 117 e seguenti del Tuir, in virtù dell'assenza di un espresso divieto che impedisca ogni forma di cessione o trasferimento, anche all'interno del consolidato fiscale.

Al contrario ogni forma di trasferimento, anche all'interno del consolidato fiscale, resta preclusa per gli investimenti ricadenti sotto la disciplina previgente della L. 160/2019 ovvero effettuati dal 01.01.2020 al 15.11.2020 o entro il 30.06.2021 su prenotazione al 15.11.2020, in virtù dell'espresso divieto contenuto nel comma 191 dell'articolo 1.

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



ADEMPIMENTI

Ultimi giorni per inviare la dichiarazione aiuti di Stato Covid-19

di Alessandro Bonuzzi

Special Event

REGOLE DI BASE PER LO SVOLGIMENTO DEL LAVORO DI REVISIONE CONTABILE IN VISTA NOMINA SU NANO IMPRESE

[Scopri di più >](#)

Entro il **prossimo 30 novembre** deve essere presentato il modello di **autodichiarazione ex articolo 47 D.P.R. 445/2000** per attestare il rispetto dei limiti degli **aiuti di Stato Covid-19** fissati a livello europeo dalla **Commissione Ue**.

Si tratta, in particolare:

- del limite statuito per la **Sezione 3.1 “Aiuti di importo limitato”** del Quadro temporaneo, pari a 800.000 euro per il periodo 1° marzo 2020 – 27 gennaio 2021 e a 1,8 milioni di euro per il periodo 28 gennaio 2021 – 30 giugno 2022;
- del limite previsto per la **Sezione 3.12 “Aiuti sotto forma di sostegno a costi fissi non coperti”** del Quadro temporaneo, pari a 3 milioni di euro per il periodo 1° marzo 2020 – 27 gennaio 2021 e a 10 milioni di euro per il periodo 28 gennaio 2021 – 30 giugno 2022.

L'autodichiarazione deve essere **trasmessa** esclusivamente in modalità **telematica** tramite il servizio *web* disponibile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate oppure mediante i canali telematici dell'Agenzia delle entrate (Entratel e Fisconline) **direttamente dal contribuente** ovvero tramite un **intermediario abilitato**.

Il modello di autodichiarazione è stato recentemente **aggiornato** ad opera del Provvedimento dell'Agenzia delle entrate dello scorso 25 ottobre; ciò al fine di accogliere le numerose **richieste di semplificazione** avanzate dalle associazioni di categoria e dagli operatori economici.

Il nuovo modello **sostituisce** quello precedente approvato con il [Provvedimento del 27 aprile 2022 con decorrenza dal 27 ottobre 2022](#); tuttavia, la **nuova modalità di compilazione semplificata** che porta con sé, destinata alla gran parte dei contribuenti, è **facoltativa**. Ne consegue che:

- la nuova modalità compilativa semplificata **può** – si tratta dunque di una facoltà – essere adottata **dallo scorso 27 ottobre**;
- il contribuente ha facoltà di compilare il nuovo modello secondo le **modalità “ordinarie” non semplificate anche successivamente allo scorso 27 ottobre**;
- laddove l'autodichiarazione fosse stata **inviata prima del 27 ottobre 2022** utilizzando il vecchio modello, **non è necessario** procedere ad alcun **reinvio**.

La **modalità semplificata** di compilazione del nuovo modello di autodichiarazione consiste nella possibilità di barrare la **nuova casella ES**, presente all'inizio del riquadro "Dichiarazione sostitutiva di atto notorio ai sensi dell'art. 47 del D.P.R. n. 445/2000" successivo al riquadro dedicato all'indicazione del rappresentante firmatario, beneficiando del conseguente **esonero dalla compilazione del quadro A** e quindi dall'**indicazione del dettaglio degli aiuti fruiti**.

I contribuenti che possono barrare la **casella ES** sfruttando la **semplificazione** sono coloro che:

- dal 1° marzo 2020 al 30 giugno 2022 hanno ricevuto **uno o più aiuti** tra quelli indicati nel quadro A del modello di autodichiarazione;
- per nessuno degli aiuti ricevuti **non intendono fruire dei limiti di cui alla Sezione 3.12 del Quadro temporaneo**;
- per l'ammontare complessivo degli aiuti ricevuti, **non hanno superato i massimali della Sezione 3.1** (800.000 euro fino al 27 gennaio 2021 e 1,8 milioni di euro dal 28 gennaio 2021).

Attenzione, sono **esclusi** dall'**esonero** gli **aiuti Imu** elencati nel quadro A; pertanto, i corrispondenti **righi** vanno comunque **compilati** laddove il contribuente abbia **beneficiato** degli stessi.

Inoltre, in caso di barratura della casella ES, resta fermo l'obbligo di compilare il **prospetto “Aiuti di Stato”** presente nel **quadro RS** del **modello Redditi 2022**. Ciò si rende necessario proprio per la **mancata compilazione** del **quadro A** del modello di autodichiarazione, con la conseguente assenza delle informazioni relative ai **campi 5 “Settore” e 6 “Codice attività”** del quadro A medesimo.

In altri termini, quindi, la **modalità semplificata** di compilazione dell'autodichiarazione determina l'**obbligo** di compilazione del prospetto **“Aiuti di Stato”** del modello Redditi 2022.

Nel caso in cui sia **già** stato **compilato e inviato** il **modello Redditi 2022** **senza indicazione degli aiuti** nel prospetto **“Aiuti di Stato”**, l'autodichiarazione:

- va presentata con il **quadro A compilato** e con le informazioni relative ai **campi 5 e 6**; oppure, in alternativa,
- può essere compilata in **modalità semplificata**, presentando un **modello Redditi 2022 integrativo o correttivo nei termini** che riporti nel prospetto **“Aiuti di Stato”** gli aiuti fruiti.

È poi opportuno ricordare che i contribuenti che si avvalgono della **definizione agevolata** delle somme dovute a seguito del **controllo automatizzato** delle dichiarazioni di cui all'[articolo 5, commi da a 1 a 9, D.L. 41/2021](#), devono presentare l'autodichiarazione:

- entro il prossimo **30 novembre** oppure
- entro il **termine di 60 giorni dal pagamento delle somme dovute o della prima rata**, laddove fosse successivo al 30 novembre 2022.

Laddove il **termine di 60 giorni** cada **successivamente al 30 novembre** 2022 e il contribuente interessato abbia **beneficiato** anche di **altri aiuti** tra quelli elencati nella Sezione I del quadro A, va presentata:

- una **prima autodichiarazione** entro il prossimo 30 novembre;
- una **seconda autodichiarazione**, dopo il 30 novembre 2022 ma entro 60 giorni dal pagamento delle somme definite in via agevolata, sempreché la definizione agevolata non sia già indicata nella prima autodichiarazione.

La **seconda dichiarazione non va presentata** nel caso in cui nella **prima dichiarazione** sia **barrata**, avendone i requisiti, la **casella ES**.

Qui di seguito si riporta un esempio di **modello di autodichiarazione** compilato da un contribuente che sfrutta la **compilazione semplificata** e che “denuncia” un altro soggetto appartenente alla medesima “**impresa unica**”.

DICHIARAZIONE
SOSTITUTIVA DI
ATTO NOTORIO
AI SENSI
DELL'ART. 47
DEL DPR
N. 445/2000
(da rendere per gli
aiuti ricevuti
nell'ambito
della sezione 3.1
del Temporary
Framework)

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,

DICHIARA

- ES) di aver ricevuto, dal 1° marzo 2020 al 30 giugno 2022, uno o più aiuti tra 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).
- A) che l'ammontare complessivo di tutti gli aiuti ricevuti dal 1° marzo 2020 al 27 gennaio 2021, elencati nel quadro A, per i quali è barrata la casella "Sezione 3.1", 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", pari a euro 100.000 per il settore agricolo, a euro 120.000 per il settore della pesca e acquacoltura e a euro 800.000 per i settori diversi da agricoltura e pesca e acquacoltura.
oppure
 che il predetto ammontare supera i limiti sopra citati e che l'importo eccedente rife rito agli aiuti elencati nella sezione I del quadro A, per i quali è barrata la casella "Sezione 3.1", è quello indicato nel riquadro "Superamento limiti Sezioni 3.1 e 3.12 del Temporary Framework".
- B) che l'ammontare complessivo di tutti gli aiuti ricevuti dal 28 gennaio 2021 al 30 giugno 2022, elencati nel quadro A, per i quali è barrata la casella "Sezione 3.1", tenendo conto degli aiuti ricevuti dal 1° marzo 2020 al 27 gennaio 2021, 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", come modificati dalla Comunicazione della Commissione europea C(2021) 564 final del 28 gennaio 2021, pari a euro 225.000 per il settore agricolo, a euro 270.000 per il settore della pesca e acquacoltura e a euro 1.800.000 per i settori diversi da agricoltura e pesca e acquacoltura.
oppure
 che il predetto ammontare supera i limiti sopra citati e che l'importo eccedente rife rito agli aiuti elencati nella sezione I del quadro A, per i quali è barrata la casella "Sezione 3.1", è quello indicato nel riquadro "Superamento limiti Sezioni 3.1 e 3.12 del Temporary Framework".
- C) che l'impresa non risultava già in difficoltà alla data del 31 dicembre 2019, oppure che l'impresa è di dimensione micro o piccola e, pur risultando già in difficoltà alla data del 31 dicembre 2019, non è soggetta a procedure concorsuali per insolvenza e non ha ricevuto aiuti per il salvataggio o aiuti per la ristrutturazione, oppure, avendo ricevuto aiuti per il salvataggio, ha rimborsato il prestito o revocato la garanzia al momento della concessione degli aiuti, oppure, avendo ricevuto aiuti per la ristrutturazione, non è più soggetta a un piano di ristrutturazione al momento della concessione degli aiuti.
- D) di essere a conoscenza che gli aiuti ottenuti in eccesso rispetto all'importo massimo consentito, o oggetto di false dichiarazioni, dovranno essere volontariamente restituiti dal beneficiario con i relativi interessi e che in caso di mancata restituzione volontaria dell'aiuto e degli interessi di recupero, il corrispondente importo dovrà essere sottratto dagli aiuti di Stato successivamente ricevuti. In assenza di nuovi aiuti a favore dell'impresa beneficiaria, o nel caso in cui l'ammontare del nuovo aiuto non sia sufficiente a garantire il completo recupero, l'importo da recuperare dovrà essere effettivamente ripagato.
- E) che non rientra tra i soggetti di cui all'articolo 162-bis (intermediari finanziari e società di partecipazione) del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.
- F) che si trova in una relazione di controllo con altre imprese, rilevante ai fini della definizione di impresa unica secondo la nozione europea di impresa utilizzata ai fini degli aiuti di Stato e che per la dichiarazione del rispetto o meno dei limiti di cui ai punti A) e B) si è tenuto conto dell'ammontare complessivo di tutti gli aiuti ricevuti, nell'ambito della Sezione 3.1 del Temporary Framework, da tutte le imprese che si trovano nella suddetta relazione di controllo.

FIRMA

QUADRO B - ELENCO DEI SOGGETTI APPARTENENTI ALL'IMPRESA UNICA

Codice fiscale
B1 00000000000

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Fusioni intracomunitarie e profili di abuso del diritto

di Alessandra Fabbri

Seminario di specializzazione

NEUTRALITÀ FISCALE NELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE TRANSFRONTALIERE

[Scopri di più >](#)

La complessità delle **fusioni transfrontaliere** all'interno dell'Unione Europea riguarda innanzitutto il **doppio piano normativo esistente**, comunitario e domestico, alla luce del quale debbono essere interpretati gli effetti fiscali dipananti da tali operazioni che, inevitabilmente, risentono sia del fattore *“residenza fiscale dei soggetti coinvolti”* sia della eventuale presenza e localizzazione di stabili organizzazioni.

In merito si è espressa, sul finire del 2021, l'Agenzia delle entrate che, pubblicando due interessanti risposte ad altrettante istanze di interpello, la [n. 873/2021](#) e la [n. 892/2021](#), ha chiarito la propria posizione in merito all'implementazione di **operazioni straordinarie atte a porre in essere politiche di riorganizzazione aziendale su base transnazionale**.

Con il primo documento di prassi menzionato è stata esaminata la vicenda afferente un gruppo di imprese composto da Alfa (capogruppo), da Beta (subholding) – entrambe residenti nel medesimo Paese membro UE (Francia) – e da Gamma, società operativa di diritto italiano partecipata da Beta, che non risultava essere stabile organizzazione di alcuno degli altri due enti collettivi partecipanti al gruppo; nella mente degli ideatori dell'operazione vi era il desiderio di **realizzare una fusione attraverso la quale la subholding sarebbe stata incorporata nella capogruppo** e, a seguito di tale accordo, quest'ultima sarebbe divenuta titolare della partecipazione precedentemente detenuta da Beta nella società italiana.

L'Amministrazione finanziaria per motivare la propria posizione favorevole ha fatto riferimento sia al dettato normativo, richiamando il contenuto dell'[articolo 172 Tuir](#) in base al quale un'operazione come quella sopra illustrata è da considerarsi **neutrale** e, pertanto, i **plusvalori latenti nella partecipazione in questione non sono in alcun modo incisi da tassazione**, sia a documenti di prassi, ovvero alla [risoluzione 470/E/2008](#), con la quale è stato chiarito che un'operazione si qualifica come **fusione** secondo la disciplina italiana e gode del regime di **neutralità**, qualora i soggetti coinvolti abbiano una **forma giuridica omologa a quella prevista per le società di diritto italiano** e, altresì, ove l'operazione, benché posta in essere tra due società di diritto straniero, produca effetti in Italia sulla posizione fiscale di almeno uno dei

soggetti coinvolti.

Nel caso di specie **gli Uffici non potevano certamente ritenere applicabile il regime di neutralità fiscale proprio della fattispecie disciplinata dall'articolo 178 Tuir**, ovvero della fusione **intracomunitaria**, pur essendo, di fatto, in presenza di effetti a essa similari, ma **non potevano nemmeno negare in toto l'estensione del trattamento impositivo agevolato, dato che l'operazione, benché avesse quali attori principali due società di diritto estero, produceva effetti in Italia** sulla posizione fiscale di uno dei soggetti coinvolti: con l'incorporazione di Beta in Alfa, infatti, si andava a realizzare un trasferimento di partecipazione che, se realizzato al di fuori del regime di neutralità, sarebbe senza dubbio stato assoggettato a tassazione anche in Italia in virtù dell'articolo 8 del Protocollo alla Convenzione Italia-Francia.

A quanto sin qui illustrato è conseguito, pertanto, il **“via libera” da parte dell’Agenzia delle entrate all’applicazione al caso di specie del regime di neutralità**, implementandosi con la successione degli eventi posti in essere dai vari attori le condizioni previste dalla [risoluzione 470/E/2008](#).

L’operazione di riorganizzazione portata all’attenzione dell’Agenzia delle entrate con l’[interpello n. 892/2021](#), al contrario, pur presentando tratti comuni alla vicenda esaminata dalla [risposta n. 873/2021](#), occupandosi di fusione intracomunitaria afferente a un gruppo societario, ha rivelato aspetti di complessità maggiori e ravvisato, a parere dell’Amministrazione finanziaria, profili di abusività.

Nello specifico, oggetto del quesito posto all’Agenzia era sempre un gruppo di società avente a capo la tedesca Alfa che controllava, da un lato, l’italiana Beta e, dall’altro, attraverso una partecipazione indiretta, la francese Gamma, avente S.O. in Italia; orbene, nelle intenzioni dei vertici del gruppo vi era, anzitutto, la cessione a Gamma delle partecipazioni detenute dalla capogruppo in Beta e, quindi, la successiva **fusione intracomunitaria per incorporazione** di Beta in Gamma, attuata in modo tale che in Italia permanesse il patrimonio di Beta, “assorbito” dalla stabile organizzazione della società francese.

Nonostante ai sensi della **legislazione attualmente vigente in Italia** la sopradescritta operazione goda del regime di **neutralità**, essendo la cessione della partecipazione imponibile nel Paese di residenza della capogruppo, come previsto dall’articolo 13 della Convenzione contro le doppie imposizioni sottoscritta tra Roma e Berlino, e avendo la fusione per incorporazione della società italiana nell’entità estera natura realizzativa, ai sensi dell’[articolo 166, comma 1, Tuir](#), solamente in relazione ai **beni che non confluiscano in una S.O. italiana della società straniera incorporante, a parere dell’Agenzia delle entrate l’operazione così strutturata era da considerare un caso rientrante nell’abuso del diritto**, identificabile nel fatto che, in un periodo di tempo antecedente alla successione di fatti posti all’attenzione degli Uffici, Beta aveva esercitato attività operativa, cedendo, in seguito, il ramo aziendale alla S.O. italiana di Gamma e rimanendo proprietaria di un solo immobile strumentale, locato alla stessa stabile.

Ne descendeva, quindi, che la sequenza di operazioni, così come ideata dai vertici del gruppo societario, aveva quale fine ultimo, **non tanto la “semplice” riorganizzazione interna aziendale quanto, piuttosto, l’elusione delle disposizioni proprie del dettato dell’articolo 86 Tuir in materia di imposizione delle plusvalenze derivanti da beni immobili.**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Scambio automatico di informazioni in ambito CRS e beneficiari del trust

di Ennio Vial

Seminario di specializzazione

PIANIFICAZIONE FISCALE INTERNAZIONALE: LA GESTIONE PREVENTIVA DEL RISCHIO FISCALE E LA TAX COMPLIANCE

[Scopri di più >](#)

È operativo, oramai da diversi anni, il “famoso” CRS, **Common Reporting Standard**. Si tratta di uno **standard comune adottato in ambito OCSE** in applicazione dello scambio automatico di informazioni finanziarie tra le varie Giurisdizioni partecipanti.

Lo **standard** prevede l’obbligo, per le amministrazioni finanziarie degli Stati aderenti al sistema CRS, di **scambiarsi, in via automatica, i dati relativi ai “conti finanziari”** detenuti da soggetti non residenti nei vari Paesi, che vengono trasmessi annualmente dalle **istituzioni ed entità finanziarie** quali Banche, fondi comuni, assicurazioni, trust, fondazioni e così via.

La scadenza per detta comunicazione da parte degli istituti finanziari all’Agenzia delle entrate italiana è il 30 giugno di ogni anno, con riferimento ai **conti finanziari detenuti dai non residenti alla data del 31 dicembre dell’anno prima**.

Le varie amministrazioni fiscali poi, entro il 30 settembre di ogni anno, ri-trasferiscono dette informazioni, riguardanti i vari soggetti non residenti alle rispettive **autorità competenti nelle Giurisdizioni partecipanti**.

È proprio grazie a questo scambio automatico che l’Agenzia Entrate, infatti, trasmette le c.d. **letterine di compliance** per segnalare di esser venuta a conoscenza di un investimento finanziario estero in assenza di quadro RW presentato.

In termini “spicci”, **lo scambio CRS opera come di seguito**.

Tizio, fiscalmente residente in Italia, apre un **conto corrente presso una banca svedese**.

La banca svedese, in quanto istituzione finanziaria, è **soggetto comunicante**. Censisce Tizio come soggetto non residente in Svezia e comunica così alla propria Amministrazione

Finanziaria, il saldo del conto di Tizio, la presenza di titoli nel portafoglio e eventuali proventi percepiti (dividendi, interessi, *capital gain*).

L'Amministrazione svedese, a sua volta, riporta i dati citati in una sorta di **“banca dati” internazionale** facendo sì che **l'Amministrazione finanziaria italiana entri a conoscenza dell'esistenza di questo investimento estero**.

Se, poi, viene verificato che Tizio non ha presentato il quadro RW, ecco che gli sarà **recapitata la lettera di compliance che chiede di fornire chiarimenti in merito**.

Ebbene, lo scambio CRS interessa in maniera importante anche i **trust**.

Questi ultimi, infatti, potrebbero, nel rispetto di determinati requisiti, essere essi stessi assimilabili a **“entità di investimento”**, ed in quanto tale **effettuare le comunicazioni ai fini CRS in presenza di “reportable persons” residenti in un Paese diverso rispetto a quello di residenza del trust**.

Se non risultano, invece, soddisfatti i requisiti per essere definito **“entità di investimento”** – e questo è il caso che si verifica maggiormente – il trust viene solitamente identificato, ai fini CRS, come **Passive non financial entity**.

In questo caso, quando il **trust si rapporta con istituti finanziari**, questi ultimi devono **effettuare apposita due diligence** identificando quelle che, ai fini CRS, sono ritenute **“reportable persons”**, ovvero disponente, trustee, guardiano e beneficiari se fiscalmente residenti in uno Stato diverso rispetto a quello dell'ente creditizio.

Pertanto, secondo la normativa CRS, quando un trust ente non commerciale, con disponente, trustee, guardiano e beneficiari residenti in Italia, apre un conto corrente e/o un portafoglio titoli presso una banca residente in uno Stato estero che comunica le informazioni ai fini CRS, tale Banca (EE) comunicherà all'Italia i seguenti dati.

Soggetti coinvolti	Dati da comunicare ai fini CRS	Dati da comunicare ai fini CRS da parte del
nel trust	dall'istituto finanziario	trustee quando il trust è esso stesso “entità finanziaria”

Disponente

ACCERTAMENTO

Piccola proprietà contadina e termine di decadenza dell'accertamento

di Luigi Scappini

OneDay Master

DISCIPLINA FISCALE DELL'IMPRESA AGRICOLA

[Scopri di più >](#)

Come noto, ai sensi dell'[articolo 2, comma 4-bis, D.L. 194/2009](#), è previsto un **regime** fortemente **agevolativo** per l'acquisto di **terreni agricoli** da parte di **coltivatori diretti e lap**, regolarmente iscritti alla previdenza agricola.

L'agevolazione, inoltre, è **estesa** anche alle **c.d. società lap**, ovverosia alle società agricole di cui all'[articolo 2 D.Lgs. 99/2004](#) che rispettano altresì i requisiti richiesti dall'[articolo 1, comma 3, D.Lgs. 99/2004](#).

A questi soggetti si aggiungono, altresì, i **proprietari di masi chiusi** di cui alla L.P. di Bolzano 17/2001 e al **coniuge o parenti in linea retta**, purché già proprietari di terreni agricoli e conviventi, di coltivatori diretti o lap.

Da ultimo, tra i soggetti rientranti nell'agevolazione si devono, infine, aggiungere i **c.d. lap in itinere**, ovverosia i soggetti, persone fisiche o società, che, ai sensi di quanto previsto dal [comma 5-ter](#) dell'[articolo 1 D.Lgs. 99/2004](#), anche se non in possesso dei requisiti, hanno presentato istanza di riconoscimento della qualifica alla Regione competente che rilascia apposita certificazione e si siano iscritti alla gestione Inps.

In questo caso è individuato un termine, di norma **24 mesi**, salvo diversa previsione delle singole Regioni, dalla data di presentazione dell'istanza di riconoscimento, entro il quale il **soggetto** deve **possedere i requisiti richiesti**, pena la decadenza degli eventuali benefici conseguiti.

Ne deriva che si potranno verificare **due differenti situazioni** in sede di azionamento dell'agevolazione: una prima in cui il contribuente è già in possesso dei requisiti richiesti e una seconda in cui, al contrario, in capo al contribuente tali requisiti si dovranno manifestare entro 2 anni.

Differenti saranno quindi i termini di **decadenza** da parte dell'Amministrazione finanziaria ai fini dell'**accertamento** dell'eventuale assenza di tali requisiti.

Come noto, ai sensi dell'[articolo 76, comma 2, lettera a\), D.P.R. 131/1986](#), è previsto che il **termine ultimo** entro il quale l'Amministrazione finanziaria può richiedere, a pena di decadenza, l'imposta di registro: nel caso in cui si tratti di imposta principale, sono **3 anni decorrenti**, in ipotesi di atti presentati per la registrazione o registrati per via telematica, dalla **richiesta di registrazione**.

Ne deriva che, ai fini della corretta verifica del termine ultimo per l'eventuale accertamento si deve aver riguardo al **momento in cui si “perfeziona” l'atto**.

Nel caso di acquisto di terreni usufruendo della c.d. **piccola proprietà contadina**, quindi, il **termine triennale** decorrerà dalla **registrazione** dell'atto in caso di **lap “ordinario”**, mentre **se** richiedente è uno **lap in itinere** il termine decorrerà **successivamente**.

Seppur in riferimento a una diversa norma agevolativa, si è espressa la Corte di **Cassazione** con l'**ordinanza n. 31397/2022** avente a oggetto, nello specifico, un accertamento in riferimento alla fruizione dell'imposta di registro ridotta prevista dalla Tariffa, articolo 1, nota I, allegata al D.P.R. 131/1986.

In particolare, richiamando precedenti giurisprudenziali ricorda che *“In tema di imposta di registro, ai fini dell'applicazione dell'aliquota agevolata di cui all'articolo 1, nota I, della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986, per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili, stipulati dagli imprenditori agricoli a titolo principale, ai sensi dell'articolo 12 della l. n. 153/1975, il termine di decadenza triennale per l'esercizio della pretesa tributaria, previsto dall'articolo 76, comma 2, del D.P.R. n. 131/1986, decorre dalla data di registrazione dell'atto, perché l'acquirente deve consegnare al pubblico ufficiale rogante la certificazione relativa ai requisiti richiesti dall'articolo 12, della l. n. 153/1975 prima che avvenga la registrazione, non essendo applicabile il più lungo termine per la produzione della richiamata certificazione, indicato nella stessa disposizione della tariffa, con riferimento al diverso caso in cui l'acquirente dichiarati, nell'atto di trasferimento, di voler conseguire la qualifica di imprenditore agricolo, che ancora non possiede»* (Cass., sez. V civ., ord. n. 939 del 16.01.2019; in termini v. anche Cass. sez. V Sez. 5, ord. n. 15324 del 13/05/2022).

In ragione di quanto sin qui detto, si evince che **l'individuazione del dies a quo è in funzione delle tempistiche entro le quali si devono verificare i requisiti richiesti** e quindi, **nell'ipotesi di lap in itinere** slitteranno automaticamente di 24 mesi.