

Edizione di venerdì 20 Gennaio 2023

CASI OPERATIVI

Credito Industria 4.0 e correzione delle fatture

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

AGEVOLAZIONI

I presupposti normativi per le assegnazioni e trasformazioni agevolate non hanno valenza retroattiva

di **Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365**

ISTITUTI DEFLATTIVI

Il valore delle verbalizzazioni in sede di accertamento con adesione

di **Gianfranco Antico**

IVA

Assoggettamento ad Iva delle prestazioni di servizi gratuite

di **Roberto Curcu**

DIGITALIZZAZIONE

Sviluppo delle competenze, aggiornamento professionale e formazione con Euroconference

di **TeamSystem**

CASI OPERATIVI

Credito Industria 4.0 e correzione delle fatture

di Euroconference Centro Studi Tributari



Domanda

Alfa Srl ha sostenuto investimenti in beni materiali nuovi (non 4.0) acquistati nell'esercizio 2021. Alcune fatture riportano la dicitura richiesta per legge (Beni agevolabili ai sensi dell'articolo 1, commi 1054-1058, L. 178/2020) e la stessa, quindi, è già stata apposta dal fornitore. Altre fatture, invece, sempre per beni teoricamente agevolabili, non riportano alcuna dicitura.

È corretto, al fine di usufruire del relativo credito d'imposta, nella misura del 10%, integrare le fatture ricevute apponendo manualmente sulle stesse la dicitura richiesta per legge).

Risposta

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 603/E/2021, coerentemente con quanto già chiarito nella circolare 9/E/2021, ha fornito chiarimenti in ordine al riferimento normativo da indicare per le acquisizioni dei beni agevolabili, ovvero:

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



AGEVOLAZIONI

I presupposti normativi per le assegnazioni e trasformazioni agevolate non hanno valenza retroattiva

di **Paolo Meneghetti** - Comitato Scientifico Master Breve 365

OneDay Master

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA E TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE: NOVITÀ E ULTIMI CHIARIMENTI DELLE ENTRATE

[Scopri di più >](#)

Un tema non trascurabile nelle manovre agevolate comprese nella Legge di bilancio 2023 (assegnazione e cessione agevolata, trasformazione societaria e estromissione dell'immobile dalla impresa individuale) è capire **in quale data i presupposti normativi necessari** per fruire dei vantaggi fiscali vanno **dimostrati**.

L'esame non può che essere **distinto tra le varie ipotesi** previste dalla L. 197/2022.

Assegnazione agevolata

Il presupposto oggettivo della assegnazione agevolata è individuato nei beni immobili che presentino uno status di **"strumentalità ridotta"** (oltre che i beni mobili iscritti in pubblici registri, fattispecie tuttavia che presenta aspetti di minore interesse generale).

Il concetto di strumentalità ridotta può essere efficacemente riassunto nel comparto dei beni immobili che **non sono strumentali per destinazione**, il che significa annoverare tra gli **immobili assegnabili** quelli:

- **strumentali per mera natura**,
- **patrimoniali**, cioè di civile abitazione destinati alla locazione,
- **merce**, cioè destinati alla vendita.

Il tema delicato è che lo *status* succitato di detti immobili **non è una condizione statica nel tempo** nel senso che alcuni beni potrebbero essere, ad esempio, ad una certa data destinati alla locazione per poi **cambiare l'utilizzo** e diventare ad un'altra data la sede amministrativa dell'azienda con il che si avrebbe un passaggio da bene a strumentalità ridotta a bene a

strumentalità piena e quindi non assegnabile con le agevolazioni.

Sul punto si registra un passaggio chiave nella [circolare 26/E/2016](#) (che data l'assoluta uguaglianza della norma del 2016 con quella attuale, deve ritenersi ancora valido oggi) in cui si afferma che lo status dell'immobile compatibile con l'ambito oggettivo della agevolazione va verificato **al momento di assegnazione** (cfr. [circolare 26/E/2016](#), par. 3).

Ma non solo, l'Agenzia aggiunge che **le operazioni poste in essere in vicinanza della scadenza dell'atto di assegnazione** non vanno considerate come eseguite in **abuso del diritto**, legittimando così manovre eseguite allo solo fine di ottenere le "credenziali normative" per fruire dei vantaggi fiscali previsti nell'articolo 1, [commi 100](#) e ss., L. 197/2022.

Sul punto vale la pena riportare il passaggio chiave della citata [circolare 26/E/2016](#) che afferma: ***"Il cambiamento di destinazione d'uso anche se effettuato in prossimità della data di assegnazione per acquisire lo status di bene agevolabile è scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore dalla quale origina un legittimo risparmio di imposta non sindacabile ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 27 luglio 2000."***

È evidente che poste queste premesse, per ottenere i vantaggi fiscali su un immobile che attualmente sia **strumentale per destinazione** sarà **necessario mutarne lo status** entro il 30 settembre 2023 (*rectius* entro la data dell'atto di assegnazione).

Ciò implica, in prima battuta, dimostrare che l'immobile alla data succitata è stato **concesso in locazione**, poiché in tal modo viene mutata la strumentalità per destinazione e per natura in mera strumentalità per natura e ciò assicura la possibilità di accedere al bonus fiscale.

Una operazione più delicata, in assenza di locatario, è dimostrare che l'immobile, **semplicemente non è utilizzato quale strumentale per destinazione**.

Ciò implica la dimostrazione che esso è inutilizzato, dimostrazione più "fragile" dal punto di vista accertativo, che, magari, potrebbe essere attuata attestando che le utenze (elettricità e riscaldamento) non sono attive.

Chi scrive ritiene che anche la **locazione ai soci attesti lo status dell'immobile a strumentalità ridotta**, oppure il contratto di comodato a favore sempre dei soci, purché il bene **non sia utilizzato a vantaggio della società**.

Sul punto vale la pena di ricordare che la [risoluzione AdE 99/E/2017](#) ha bocciato come elusiva una **operazione nella quale una società conferiva l'attività operativa** in un'altra società al fine di locare, a conferimento avvenuto, a detta conferitaria l'immobile precedentemente utilizzato come strumentale per destinazione. Poi l'immobile locato sarebbe stato assegnato ai soci che avrebbero mantenuto la locazione alla **società conferitaria**.

In tal modo è evidente che l'immobile **mantiene un legame con la società operativa** che lo

utilizza di fatto come **immobile strumentale esattamente come prima**, pur non detenendone più la proprietà.

Quella sopra prospettata però è **situazione diversa rispetto alla ipotesi di locazione ai soci** che utilizzino l'immobile per **finalità proprie non collegabili** alla attività della società locatrice e futura assegnante.

Trasformazione in società semplice

Nell'ambito della trasformazione agevolata **non è specificato in quale data vada verificato lo status oggettivo**, cioè società che abbia quale oggetto principale o esclusivo la gestione degli immobili.

Ragioni di lettura sistematica delle due norme di assegnazione e trasformazione portano a ritenere che anche in questo caso lo *status* debba essere dimostrato **alla data di trasformazione**, fermo restando che mentre l'elemento oggettivo sull'immobile assegnato può logicamente prestarsi ad una verifica ad una data puntuale, lo svolgimento dell'**attività di gestione immobiliare presuppone un arco temporale più ampio per essere tale**.

Detto ciò, si può ritenere che una eventuale difformità tra l'attività di fatto svolta e l'oggetto sociale presente nello statuto possa essere **opportunamente risolta modificando l'oggetto entro la data di trasformazione**.

Parimenti, anche se il caso è meno frequente, non si vedono ostacoli a che una società ex commerciale o industriale, **abbandoni l'attività appena citata entro il 30 settembre 2023 esercitando di fatto, per un periodo congruo, l'attività di mera locazione immobiliare** alla data dell'atto di trasformazione.

ISTITUTI DEFLATTIVI

Il valore delle verbalizzazioni in sede di accertamento con adesione

di **Gianfranco Antico**



Il valore delle **verbalizzazioni** in sede di contraddittorio, quale momento di confronto e dialogo, e perché no, di personalizzazione del rapporto tributario, costituisce uno degli aspetti più delicati dell'accertamento con adesione, di cui al D.Lgs. 218/1997.

Attivato l'**accertamento con adesione**, e conclusosi negativamente il contraddittorio, ovvero non perfezionato, si pone il problema delle verbalizzazioni, che potrebbero essere utilizzate per il successivo **accertamento** (nel caso in cui il contraddittorio sia stato instaurato ai sensi dell'[articolo 5](#), o [6, comma 1, del D.Lgs. 218/1997](#), cioè in assenza di avviso di accertamento) o in fase **contenziosa**, qualora il contraddittorio sia stato instaurato ai sensi dell'[articolo 6, comma 2, del D.Lgs. 218/1997](#), ovvero nell'ipotesi di cui all'[articolo 43, comma 3, del D.P.R. 600/1973](#), che consente l'ulteriore **rettifica** in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi.

Infatti, l'obbligo di redigere **appositi verbali** in esito a ciascun incontro al fine di assicurare l'assoluta trasparenza dell'azione amministrativa ([circolare n.235/E/1997](#) e [circolare n.65/E/2001](#)), consente di conservare traccia delle **motivazioni** addotte, degli **elementi** rilevati, nonché dei **punti controversi**, anche nel caso in cui il procedimento **non si concluda con l'adesione del contribuente**.

Il rapporto di **trasparenza** che deve essere alla base del confronto non può tradursi, comunque, in un'ingessatura o in un clamoroso *autogol* (per ambedue le parti del contraddittorio, poiché anche l'Ufficio potrebbe trovarsi condizionato dall'aver inutilmente *scoperto le carte*).

A nostro avviso, in punto di diritto, sembra possibile affermare che le dichiarazioni rese in sede di contraddittorio per l'adesione sono sempre **utilizzabili** – giusto il disposto dell'[articolo 37 D.P.R. 600/1973](#) – quali **elementi indiziari**, ma non possono assumere valenza di prova piena dei fatti desunti, qualora non corroborati da **riscontri obiettivamente documentati, idonei a**

confermarne i contenuti.

È normale che una **dimostrazione probatoria, anche presuntiva**, offerta dal contribuente in sede di adesione dal contribuente e “condivisa” dall’Ufficio, possa entrare nel **processo** ed essere valutata dal giudice.

Infatti, il valore probatorio delle verbalizzazioni è comunque rimesso al **libero apprezzamento del giudice**, il quale, di volta in volta, potrà o non potrà tenerne conto, quali ulteriori elementi a sostegno degli altri, già eventualmente acquisiti.

Per la Corte di Cassazione – [ordinanza n.6391 del 28.02.2022](#) – il verbale redatto nell’ambito del procedimento di accertamento per adesione, sottoscritto sia dall’Amministrazione finanziaria che dal contribuente, costituisce un **documento probatorio** utilizzabile nel giudizio tributario anche in caso di **mancato perfezionamento del procedimento**, atteso che tale circostanza non fa venir meno la valenza dell’atto quale documento e la sua **riconducibilità**, in assenza di contestazioni sul punto, alla **volontà** delle parti che lo hanno sottoscritto, ferma restando la libertà del giudice di valutarne la rilevanza e attendibilità delle circostanze ivi rappresentate.

Principi sostanzialmente confermati dagli stessi **Ermellini**, con l’[ordinanza n.28977 del 05.10.2022](#) e [n.37954 del 28.12.2022](#).

Proprio in quest’ultima pronuncia viene in rilievo un caso classico: **mancato perfezionamento dell’atto di adesione sottoscritto** (dove ufficio e contribuente avevano concordato una riduzione dei ricavi quantificati attraverso lo studio di settore pari al 60%), e successivo avviso di accertamento sulla base dei maggiori ricavi **concordati**, *attenendosi* così al contenuto del contraddittorio, non facendo “*rivivere*” l’originaria pretesa (così come indicato peraltro dalla [circolare 65/E/2001](#), paragrafo 4.3).

La sentenza di primo grado a favore del contribuente veniva ribaltata in appello, e da qui il **ricorso in cassazione del contribuente**.

Senza qui entrare nel merito del rilievo, la Corte non accolse la doglianza di parte – violazione e falsa applicazione dell’[articolo 113 c.p.c.](#) in relazione all’[articolo 360 comma 1 n. 3 c.p.c.](#) per avere il Giudice d’appello deciso secondo equità e non secondo diritto, essendosi limitato a ridurre la pretesa dell’Ufficio secondo quanto riportato nell’atto di adesione e senza esaminare il merito della pretesa – in quanto “*la motivazione si pone sul piano della prova, avendo valorizzato il verbale redatto nell’ambito del procedimento di accertamento per adesione e sottoscritto sia dall’Amministrazione finanziaria sia dal contribuente*”.

In particolare, osservano i massimi giudici, la CTR non solo ha preso in esame alcuni indici confermativi dello scostamento risultante dallo studio di settore (totale acquisti elevato rispetto al volume d'affari dichiarato, spese eccessive per lavoratori dipendenti, notevole valore di beni strumentali e l'esistenza di ampi locali), ma ha aggiunto che i **rilievi** e le

giustificazioni addotte dal contribuente, come sintetizzate nell'atto di adesione, andavano prese in considerazione, "**perché non contestate**", e giustificavano l'abbattimento dei maggiori ricavi nella misura già proposta dall'Ufficio.

E con ciò la sentenza della CTR ha seguito l'orientamento della Suprema Corte – **ordinanza n. 6391/2022**, sopra citata – ritenendo fondata la pretesa dell'Ufficio **entro i limiti** in cui è stata riconosciuta dal contribuente in sede di adesione, senza ricondurre la fattispecie ad una decisione secondo equità.

IVA

Assoggettamento ad Iva delle prestazioni di servizi gratuite

di **Roberto Curcu**



La natura dell'imposta sul valore aggiunto, che è una **imposta sui consumi** che deve incassare chi cede un bene o presta un servizio esercitando la rivalsa sul proprio cliente, mal si presta ad assoggettare ad imposta le **operazioni gratuite**.

Infatti, sia nella Direttiva Iva, sia nel D.P.R. 633/1972, il concetto di **operazione assoggettata** ad Iva è di primo acchito limitato alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso.

Solo in seconda **battuta il legislatore dispone che l'imposta è dovuta – a determinate condizioni – sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi effettuate a titolo gratuito**; viene operata, in sostanza, una “assimilazione” di alcune operazioni gratuite a quelle onerose, per le quali è dovuta l'Iva.

Nella Direttiva Iva, infatti, l'[articolo 26](#) prevede che siano “**assimilate alle prestazioni di servizi a titolo oneroso**” due situazioni:

- la prima riguarda **l'utilizzazione di un bene destinato all'impresa** per l'uso privato del soggetto passivo o per l'uso personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa, qualora detto bene abbia dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'Iva;
- la seconda riguarda **la prestazione di servizi a titolo gratuito** effettuata dal soggetto passivo per il proprio uso privato o per l'uso del suo personale o, più generalmente, per fini estranei alla sua impresa.

Guardando nel dettaglio, siamo in presenza di due distinte situazioni, nelle quali la prima è costituita da una prestazione di servizi specifica, che è quella di **utilizzare, o lasciare utilizzare per fini extraimprenditoriali, dei beni sui quali si è esercitata la detrazione dell'Iva a monte**.

Il caso è abbastanza scontato quando si pensa a beni come i fabbricati, i telefoni mobili, le

abitazioni, ecc...

Da vecchie sentenze della Corte di Giustizia Europa (antecedenti ad una modifica della Direttiva non recepita dall'Italia) riguardanti i fabbricati, ad esempio, è emerso che **qualora vi sia un utilizzo promiscuo di un fabbricato sul quale si è esercitato integralmente il diritto alla detrazione, per la parte "privata" nasce una obbligazione Iva**, derivante proprio dal fatto che questo utilizzo privato viene equiparato ad una prestazione di servizi.

Questo tipo di obbligazione non nasce invece quando **l'utilizzo del bene aziendale si riferisce ad un bene sul quale non è stata detratta l'Iva in sede di acquisto**.

Inoltre, l'obbligazione Iva di questo tipo non nasce nemmeno quando il bene oggetto di uso privato ha avuto un **diritto alla detrazione parziale**, che ha tenuto conto – appunto – del fatto che vi sarebbe stato utilizzo privato; per tale motivo, **quando si esercita la detrazione in misura limitata su autoveicoli e telefoni mobili, non nasce nessun tipo di obbligazione Iva in caso di utilizzo "privato"**.

Chiarito ciò, **dall'[articolo 26 della Direttiva Iva](#) si evince che tutte le altre prestazioni di servizi a titolo gratuito** – diverse da quelle che consistono nel far fruire di un bene aziendale – **sono a determinate condizioni da assoggettare ad Iva, indipendentemente dall'eventuale detrazione dell'Iva sugli acquisti necessari all'esecuzione di tale prestazione**.

In questo senso, **[l'articolo 3 del Decreto Iva](#)** non ha correttamente recepito la Direttiva Iva.

La condizione per cui una prestazione di servizi gratuita deve essere assoggettata ad Iva è che la stessa sia resa **per l'uso privato dell'imprenditore, per quello del suo personale o più generalmente per finalità estranee all'esercizio dell'impresa**.

Lo scopo della norma, come espresso dalla Corte di Giustizia europea nel caso C-412/03 è quello di **impedire che "un soggetto passivo o membri del suo personale ottengano in esenzione d'imposta prestazioni di servizi del soggetto passivo per le quali un privato avrebbe dovuto versare l'Iva"** (da intendersi che il privato la paga al fornitore e non la detrae).

La prestazione di servizi gratuita, quindi, va assoggettata ad Iva quando viene resa, in particolare, **per finalità estranee all'esercizio dell'impresa o per l'uso privato del personale e dei titolari dell'impresa**.

Come chiarito dalla stessa Agenzia delle Entrate con la **[risposta ad Interpello 237/2019](#)**, restano escluse da Iva le **prestazioni di servizi gratuite rese per finalità proprie dell'impresa** (il caso era l'erogazione di corsi di formazione gratuiti da parte di una cooperativa, i cui costi erano coperti da contributi ricevuti da un ente pubblico).

Circa l'uso privato di servizi da parte del personale di una impresa, si è pronunciata più volte la Corte di Giustizia Europea, su casi che hanno avuto ad oggetto **trasporti da casa al lavoro e**

pasti offerti gratuitamente dal datore di lavoro al proprio personale (Cause C-258/95, C-124/12 e C-371/07), riconoscendo che in condizioni “normali” tali prestazioni sarebbero da assoggettare ad Iva, in quanto “*soddisfano esigenze private dei dipendenti*”, ma in circostanze particolari si possono verificare situazioni nelle quali l’organizzazione del trasporto o l’organizzazione di “buffet”, sono **effettuate per fini che non sono estranei all’esercizio dell’impresa, e il vantaggio personale che ne traggono i dipendenti risulta soltanto come accessorio rispetto alle esigenze dell’impresa.**

In sostanza, per l’assoggettamento ad Iva delle prestazioni di servizi **gratuite è necessario verificare se esista una finalità imprenditoriale, o solo un prioritario arricchimento di un privato.**

In questo senso, nella sentenza C-48/97 la Corte di Giustizia ha statuito che la **consegna gratuita di beni** a dei clienti, dietro presentazione di buoni che comprovano l’acquisto di propri prodotti, non è operazione estranea all’impresa poiché lo scopo è quello di incrementare il volume delle proprie vendite; in sostanza, da tale sentenza emergerebbe che **le prestazioni di servizi gratuite con finalità promozionali non sono da assoggettare ad Iva.**

I principi della sentenza C-48/97 sono stati presi ad oggetto per fondare le conclusioni della Sentenza C-607/20, con la quale la Corte di Giustizia europea ha statuito che **l’erogazione di servizi gratuiti ai migliori dipendenti dell’azienda non ha finalità estranee all’esercizio dell’impresa in quanto lo scopo finale, incentivando il rendimento dei dipendenti, è pur sempre il buon funzionamento dell’impresa e l’incremento della sua redditività.**

Su tale sentenza, che ha avuto ad oggetto un caso molto particolare, e nella quale la Corte si è discostata dalle conclusioni dell’Avvocato generale, ci sarà occasione di tornare.

DIGITALIZZAZIONE

Sviluppo delle competenze, aggiornamento professionale e formazione con Euroconference

di TeamSystem



Il nuovo appuntamento con il **Talks** racconta e ribadisce la necessità di aggiornamento come elemento strutturale del professionista del futuro.

Oggi, più di ieri, la formazione rappresenta un'occasione per rinnovare il proprio profilo professionale e la propria offerta dei servizi al mercato.

Euroconference rappresenta un *partner* di riferimento in questo percorso. La ricca ed articolata offerta garantisce dei momenti che consentono al professionista di essere aggiornato.

Ma non è sufficiente. Le attività tradizionali di Studio devono prevedere un ampliamento delle prestazioni, orientandosi verso la consulenza specialistica, per proporsi al mercato come *partner* delle imprese e delle realtà aziendali.

I valori in campo: autorevolezza, firme autorevoli, *format* innovativi e un piano editoriale dinamico e sempre aggiornato.

Non perderti la [quinta "pillola" tratta da Talks 2022 su "Sviluppo delle competenze, aggiornamento professionale e formazione con Euroconference"](#) e rimani sintonizzato per i prossimi appuntamenti in programma con cadenza settimanale.

