

Edizione di venerdì 10 Marzo 2023

CASI OPERATIVI

Assegnazione di un immobile al socio e calcolo della minusvalenza

di Euroconference Centro Studi Tributari

AGEVOLAZIONI

Superbonus 110% e le criticità del SAL al 31.03.2023

di Carla De Luca

REDDITO IMPRESA E IRAP

Il calcolo della SuperAce tra beneficio e possibile effetto racapture

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

IMPOSTE SUL REDDITO

Imu deducibile in misura integrale nel periodo d'imposta 2022

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

ACCERTAMENTO

Il termine dilatorio non riguarda il p.v.c. terzo

di Gianfranco Antico

CASI OPERATIVI

Assegnazione di un immobile al socio e calcolo della minusvalenza

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



Domanda

Una Snc intende liquidare un socio uscente oltre che in denaro anche con l'assegnazione di un immobile strumentale per natura il cui valore commerciale, da perizia di stima, è di 180.000 euro.

I valori iscritti in bilancio al 31 dicembre 2021 sono:

- Fabbricato 250.000,00
- terreno pertinenziale 70.000,00
- Fondo ammortamento fabbricati 82.500,00.

Come si deve calcolare la minusvalenza ai fini civilistici e fiscali?

La stessa rileva ai fini Irap?

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



AGEVOLAZIONI

Superbonus 110% e le criticità del SAL al 31.03.2023

di Carla De Luca



Il 31 marzo 2023 è ormai alle porte e, salvo proroghe, il **superbonus 110% per le villette e le unità autonome ed indipendenti** (i cui lavori siano stati realizzati per almeno il 30% al 30 settembre 2022) **volge al termine**.

Tali lavori sfuggono certamente al blocco delle opzioni introdotto dal D.L. 11/2023, **ma non all'[articolo 121, comma 1-bis, D.L. 34/2020](#)**.

Ai sensi del citato comma, infatti, le spese per interventi agevolati con il superbonus al 110%, di cui all'[articolo 119 D.L. 34/2020](#) **possono dare luogo ad esercizio delle opzioni** (sconto in fattura e cessione del credito ex [articolo 121 D.L. 34/2020](#)):

- **solo a lavori ultimati,**
- **o, prima della loro ultimazione, esclusivamente sulla base di stati di avanzamento dei lavori,** nel numero massimo di **due**, ciascuno dei quali corrispondente ad una percentuale di completamento dei lavori non inferiore al 30%.

Ciò comporta che, nel caso in cui vengano corrisposti **acconti prima della liquidazione di un SAL che certifica una percentuale di completamento dei lavori pari almeno al 30%**, l'esercizio delle opzioni di cui all'[articolo 121 D.L. 34/2020](#) **rimane "congelato"** fino a quando non si realizza anche il presupposto della **liquidazione di un SAL con le caratteristiche di cui al [comma 1-bis](#) del medesimo articolo 121**.

Ad esempio, un contribuente persona fisica che paga degli acconti all'interno della finestra temporale agevolata (ossia entro il 31.03.2023), ma entro il medesimo termine i lavori cui gli acconti si riferiscono non vengono ultimati, o quanto meno non viene liquidato un SAL che "copre" quegli acconti, il superbonus 110% spetta certamente su quelle spese, **ma non può essere fruito con le modalità alternative dello sconto in fattura o della cessione del credito**.

Analogamente, se gli acconti vengono corrisposti nel 2022, ma i lavori cui gli acconti si

risferiscono non vengono ultimati in tempo utile per la **presentazione telematica all'Agenzia delle Entrate della Comunicazione di opzione relativa alle spese sostenute nel 2022 (31.03.2023)**, o entro la medesima data, **non viene liquidato un SAL che "copre" quegli acconti**, il superbonus 110% spetta certamente su quelle spese, ma la prima quota annuale del beneficio fiscale (quella relativa al 2022) deve essere fruito come detrazione a scomputo dell'imposta lorda in dichiarazione, con possibilità poi di esercitare l'opzione di cessione dei "quinti" residui, una volta ultimati i lavori o quanto meno liquidato un SAL che "copre" quegli acconti.

La situazione che si verificherà al 31 marzo 2023 è assimilabile a quella avuta a cavallo d'anno al 31.12.2022.

Allora, come ora, si rendeva necessario un **"allineamento" tra oneri sostenuti e lavori realizzati**.

Infatti, un SAL 2023 comprendente sia oneri sostenuti nel 2022 che oneri sostenuti nel 2023, **consentiva solo la cessione degli oneri 2023**, mentre quelli del 2022 erano fruibili solo in dichiarazione, salva la fruizione della prima rata in dichiarazione e la cessione delle rate residue.

A fronte di un SAL "qualificato" al 31 marzo 2023 idoneo a coprire gli oneri pagati al 31 marzo 2023, sarebbe ammessa la **cessione** di quanto pagato; gli oneri eccedenti sarebbero da destinare al Modello Redditi ed eventualmente alla **cessione delle rate residue**.

Secondo parte della dottrina (meno prudente) non si verificherebbe la stessa situazione che si è vissuta al 31.12.2022; un SAL "qualificato" (o una fine lavori), che fotografi la situazione al 30 maggio 2023 può comprendere lavori realizzati successivamente al 31 marzo 2023 ma pagati entro il 31 marzo 2023 e permettere comunque la cessione.

Seguendo questa interpretazione, infatti, l'articolo 121 richiederebbe che ci fosse un SAL certificato ma non che questo sia alla data di scadenza dell'agevolazione. La cessione avverrebbe anche per le spese pagate entro il 31.03.2023 ma certificate successivamente.

Quel che è certo è che trattandosi di persone fisiche non titolari di partita iva, il **criterio è quello di cassa**, per cui tutte le **spese pagate entro il 31.03.2023** danno diritto al Superbonus 110%, **indipendentemente dal completamento dei lavori**.

Se il contribuente intende fruire della detrazione direttamente in dichiarazione potrà anticipare i pagamenti entro fine marzo, anche per lavori realizzati successivamente, assicurandosi il 110%.

La fine lavori è **requisito indispensabile per consolidare il diritto alla detrazione** sugli oneri pagati, ma non è necessario che tale completamento si verifichi entro il 31.03.2023; **gli eventuali oneri pagati dopo il 31.03.2023 godranno non del superbonus 110% ma eventualmente dei bonus minori**.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Il calcolo della SuperAce tra beneficio e possibile effetto recapture

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



Nel modello dichiarativo relativo al periodo d'imposta 2022 un aspetto certamente non trascurabile è rappresentato dal tema del calcolo dell'Ace, o, più precisamente, il calcolo dell'eventuale variazione in aumento generata dal cosiddetto **"recapture"** della **SuperAce fruita nel 2021**.

Su questo tema è intervenuto un **recente interpello** ([n. 229/2023](#)) che per certi versi ha risolto alcuni dubbi (o meglio confermato una chiara interpretazione) sul calcolo della SuperAce, ma per altri versi **non ha risolto il tema dell'effetto recapture**.

Ma andiamo con **ordine**.

Ai fini del calcolo della SuperAce, di cui all'[articolo 19 D.L. 73/2021](#), occorre partire dal presupposto che la "Ace Innovativa" (o SuperAce) presenta **molte similitudini con l'Ace Ordinaria**, ma anche diverse **differenze**.

La **similitudine** è evidentemente rappresentata dal fatto che la variazione diminutiva nel modello Redditi (o credito d'imposta) è la **conseguenza di un incremento del patrimonio netto** che deriva, sul fronte degli aumenti, dall'utile destinato a riserva nel 2021 e dai conferimenti in denaro eseguiti nel medesimo esercizio e, sul fronte dei decrementi, dalle attribuzioni ai soci di quote di patrimonio netto.

Ma **qui si ferma l'analogia**, poiché mentre l'Ace ordinaria è una agevolazione a formazione progressiva, quindi che tiene conto di incrementi e decrementi formati dal 2011 in poi, diversamente **l'Ace Innovativa isola il calcolo a ciò che è accaduto nel 2021**.

In modo più preciso va sottolineato che gli **eventi accaduti prima del 2021** (per quelli accaduti dopo un effetto *recapture* si potrebbe manifestare) **non comportano alcuna ricaduta sul calcolo SuperAce 2021**.

Nel caso dell'Interpello sopra citato vi era una **base imponibile Ace negativa maturata dal 2011 al 2020** per effetto di eccedenza di decrementi (da attribuzione ai soci o da operazioni in abuso ex **articolo 10 D.M. 03.08.2017**) rispetto agli **incrementi**.

Nel calcolo della base Ace ordinaria (che viene eseguito sommando tutti gli incrementi e i decrementi dal 2011 in poi) questo dato negativo **avrebbe influenzato la base Ace 2021**, di fatto **sterilizzandola**.

Ma ciò non accade con la **SuperAce**, nel senso che **il calcolo della agevolazione tiene conto solo di ciò che è accaduto nel 2021**, e posto che in tale anno si manifestava un incremento per effetto di conferimenti, tale incremento non viene ridotto dalla base negativa esistente al 31.12.2020.

Sul punto l'**Agenzia delle Entrate** afferma: *"Il beneficio di cui al citato articolo 19, in sostanza, viene calcolato facendo riferimento a **parametri temporali differenti rispetto all'Ace ordinaria**, ovvero considerando la **variazione del capitale proprio 2021 rispetto al 2020** (per i soggetti cd. "solari). Tutto ciò considerato, nell'ipotesi in cui l'Ace ordinaria relativa agli esercizi precedenti al 2021 sia negativa, si ritiene corretto considerare ai fini del calcolo della Super ACE gli incrementi del 2021 (al netto dei decrementi del 2021) senza penalizzare la Super Ace in relazione alla eventuale base Ace "negativa" relativa agli esercizi precedenti"*.

Con il **medesimo metodo** si terrà conto dei **decrementi per operazioni abusive**, ad esempio un **conferimento eseguito a società controllata**: se tale conferimento è stato eseguito nel 2021 ridurrà la base SuperAce, ma se eseguito in anni precedenti non spiega alcuna efficacia nel calcolo SuperAce.

Fin qui l'Interpello afferma una **tesi già conosciuta**, ma il tema che ora va affrontato è **come impatta la eventuale base negativa ante 2021 sul tema del recapture**.

Il **recapture** della SuperAce è in sostanza **l'obbligo di restituire il bonus SuperAce** (sia se è stato fruito tramite variazione diminutiva, sia se è stato fruito tramite credito d'imposta) nel caso in cui la **variazione incrementale del patrimonio netto (rilevante ai fini Ace) nel 2022 sia inferiore a quello registrata nel 2021**. Alla luce di ciò riprendiamo, semplificandolo, l'esempio esaminato nell'Interpello 229:

Base Ace 2011/2020 = - 50

Base Super Ace 2021 = + 150 (con fruizione di variazione diminutiva del 15% su 150)

Base Ace 2022 (ipotizzando per semplicità che nel 2022 non sia accaduto nulla di rilevante ai fini Ace) = 150-50 cioè 100.

Base Super Ace 2021 = 150

Applicando alla lettera le indicazioni dell'[articolo 19 D.L. 73/2021](#) (che afferma : “*Nel caso di mancata applicazione del comma 3, qualora la variazione in aumento del capitale proprio del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 risulti inferiore rispetto a quella esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente, il reddito complessivo ai fini dell'imposta sui redditi è aumentato di un ammontare pari al 15 per cento della differenza tra la variazione in aumento del capitale proprio esistente alla chiusura del periodo d'imposta precedente e quella esistente alla chiusura del periodo d'imposta in corso*”), si avrebbe che la **base Ace 2022 è inferiore di 50 rispetto a quella del 2021**, il che comporterebbe la **restituzione del 15% di 50 quale variazione in aumento nel modello Redditi**.

Ma in tale modo si genera una **lettura dell'articolo 19 che di fatto vanifica la tesi esposta nell'Interpello**, nel senso che la base negativa Ace ante 2020 **non rileva immediatamente nel calcolo SuperAce**, ma se poi va considerata nel 2022, è come dire che per effetto di operazioni ante-SuperAce il **beneficio di quest'ultima agevolazione viene meno**.

Invece la *ratio* del citato comma 5 è evitare che un incremento del capitale eseguito nel 2021 venga **restituito ai soci nel 2022** quando la **SuperAce non si applica più**, quindi ragionando su operazioni eventualmente eseguite nel 2022, non già subire l'effetto negativo di operazione ante 2021 non considerate nel calcolo SuperAce.

Il tema evidentemente è di interesse generale per cui sarebbe opportuno che l'Agenzia delle Entrate **confermasse che l'unica ipotesi in cui scatta l'effetto *recapture* della SuperAce è quella in cui il decremento di base Ace 2022 su 2021 sia generato da operazione di attribuzione eseguite nel 2022** e non già per effetto di operazioni precedenti il 2021.

IMPOSTE SUL REDDITO

Imu deducibile in misura integrale nel periodo d'imposta 2022

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari



L'Imu del 2022 pagata in tale anno sugli **immobili strumentali delle imprese e degli esercenti attività di arti e professioni** è **deducibile per intero già a partire dal periodo d'imposta 2022**.

La "storia" della deduzione dal reddito d'impresa dell'imposta comunale sugli immobili è stata abbastanza "travagliata", poiché, in un primo momento, era intervenuto l'[articolo 3 D.L. 34/2019](#) per **migliorare decisamente il quadro normativo esistente** secondo cui **fino al periodo d'imposta 2018 solamente il 20% dell'Imu pagata sugli immobili strumentali era deducibile** dal reddito d'impresa o dal reddito di lavoro autonomo.

Più precisamente, il citato [articolo 3 D.L. 34/2019](#) prevede la deducibilità dell'Imu dal reddito d'impresa, o di lavoro autonomo, nelle seguenti misure:

- 50% per il periodo d'imposta 2019,
- 60% per i periodi d'imposta 2020 e 2021,
- 70% per il periodo d'imposta 2022
- 100% a partire dal 2023.

Successivamente, l'[articolo 1 L. 160/2019](#) ha **anticipato la deduzione integrale dell'Imu a partire dal periodo d'imposta 2022**.

Di tale nuova misura di deduzione ne possono fruire **sia i possessori di reddito d'impresa, sia coloro che svolgono un'attività di lavoro autonomo** (indipendentemente dalla forma giuridica o dal regime contabile adottato), a condizione che utilizzino **immobili strumentali per l'esercizio dell'attività**.

Sul punto, è necessario ricordare che per le imprese sono **strumentali** i seguenti immobili:

- **per natura**, intendendosi per tali quelli che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione salvo radicali trasformazioni (sono considerati tali

quelli classificati nelle categorie catastali A/10, B, C, D ed E);

- **per destinazione**, che si caratterizzano in quanto esclusivamente e direttamente utilizzati dall'impresa per lo svolgimento dell'attività (a prescindere dalla classificazione catastale).

Con specifico riferimento alle **imprese individuali**, è opportuno ricordare che l'immobile, oltre alle caratteristiche descritte, **deve essere altresì indicato nelle scritture contabili** (nel libro inventari o in quelli dei beni ammortizzabili a seconda del regime contabile adottato) affinché possa essere considerato strumentale.

Per quanto riguarda gli **esercenti arti o professioni**, gli immobili si considerano strumentali solo se gli stessi sono utilizzati per lo **svolgimento dell'attività** (in altre parole sono tali solo quelli strumentali per destinazione), **a prescindere dalla categoria catastale di appartenenza**.

Sono invece **esclusi dalla deduzione in parola sia gli immobili utilizzati ad uso promiscuo**, sia quelli "**patrimonio**" detenuti dalle imprese (rientrano in questa categoria quelli di cui all'[articolo 90 Tuir](#), ossia **immobili abitativi non utilizzati per lo svolgimento dell'attività d'impresa, né costituenti beni merce**).

In merito al **criterio previsto per la deduzione**, a suo tempo la [circolare 10/E/2014](#) ha precisato che per le imprese si applica il **criterio di cassa previsto dall'articolo 99 Tuir**, dovendo tuttavia tener conto anche del **periodo di riferimento del tributo**.

Questo chiarimento, applicato per il 2022, significherebbe che **l'eventuale tardivo pagamento dell'Imu relativo al 2021** nel periodo d'imposta 2022 non consentirebbe all'impresa di dedurre il 50% dell'importo pagato, bensì il **60%, trattandosi comunque di un'imposta di competenza di un'annualità in cui vigeva una percentuale di deduzione del 60%**.

Nel **quadro RF del Modello Redditi**, infatti, le istruzioni ripetono già quanto previsto negli anni scorsi, ed in particolare richiedono di operare una doppia variazione:

- in aumento, nel rigo RF16 per l'intero importo dell'Imu di competenza del 2022 ed imputata nel conto economico di tale anno;
- in diminuzione, nel rigo RF55 (codice 38) dell'intera imposta di competenza del 2022 e pagata nello stesso anno.

Diversamente, laddove l'**Imu di competenza** del 2022 sia corrisposta nel periodo d'imposta 2023, nel modello Redditi 2023 deve essere operata la **sola variazione in aumento nel rigo RF16 per l'intero importo dell'imposta imputata nel conto economico**, mentre nel **modello Redditi 2024** sarà operata la **variazione in diminuzione nel rigo RF55** per il medesimo importo.

Resta purtroppo confermata **l'indeducibilità del tributo comunale dalla base imponibile Irap**.

ACCERTAMENTO

Il termine dilatorio non riguarda il p.v.c. terzo

di **Gianfranco Antico**



L'accertamento anticipato, di cui all'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), continua ad essere oggetto di esame da parte della Corte di Cassazione, che nel corso di questi anni ha sicuramente fissato dei paletti e dei punti fermi.

In materia di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, il **termine dilatorio** – pur se decorre dalle diverse possibili tipologie di verbali di accesso, indipendentemente dal loro contenuto e denominazione formale, purché le operazioni concluse costituiscano esercizio di attività ispettiva svolta dall'Amministrazione finanziaria nei confronti del contribuente sottoposto a verifica e destinatario dell'accertamento – **non si applica con riferimento ad un p.v.c.** redatto a conclusione dell'accesso presso una **terza società** che integri, rispetto al contribuente, un atto istruttorio “*esterno*” al procedimento accertativo ([Corte di Cassazione, ordinanza n. 4726 del 15.02.2023](#)).

Nel caso di specie, osservano gli Ermellini, il vizio dell'avviso di accertamento derivante dall'inosservanza del termine dilatorio di cui all'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#) **non è rilevabile d'ufficio** e deve essere **contestato dal contribuente nel ricorso introduttivo**, riguardando la violazione di una norma posta a difesa del diritto dello stesso contribuente al pieno dispiegarsi del contraddittorio e comunque il vizio non può che limitarsi **al proprio p.v.c.** ma non ad un p.v.c. redatto a carico di terzi che, nel caso di specie, fungeva da **mera segnalazione** ed innesco per il successivo accertamento nei riguardi del soggetto sottoposto a controllo.

La tematica – non nuova ma sempre interessante e ricca di spunti di riflessione – è stata più volte portata all'attenzione dei giudici di legittimità.

Infatti, per la Corte di Cassazione (**sentenza n. 16354/2012**), le garanzie di cui all'[articolo 12 L. 212/2000](#) si riferiscono espressamente agli **accessi, ispezioni e verifiche fiscali** eseguiti “*nei locali destinati all'esercizio di attività, industriali, agricole, artistiche o professionali*”, che debbono appunto essere giustificati da “*esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo*”

(articolo 12, comma 1, L. 212/2000), con la conseguenza che tali garanzie operano solo nelle predette ipotesi e *“sono apprestate **esclusivamente a favore del contribuente verificato** (in loco) e non anche del terzo a carico del quale possano emergere dalla detta verifica dati, informazioni od elementi utili per la emissione di un avviso di accertamento nei suoi confronti”*.

Principi sostanzialmente condivisi dai giudici di Piazza Cavour, con la **sentenza n. 25515 del 13.11.2013**, dove è stato legittimato l'accertamento *“precoce”*, effettuato avvalendosi di un p.v.c. redatto nei confronti di terzi, per il quale non era stato rispettato il termine dei 60 giorni previsto dallo Statuto del contribuente.

La Corte prende le mosse dal pronunciamento a **SS.UU. (sentenza n. 18184/2013)**, con cui è stato definito il contrasto insorto fra diversi indirizzi in ordine agli effetti del mancato rispetto del termine di 60 giorni dal rilascio del processo verbale di contestazione, per ritenere non operativa la tutela apprestata dal comma 7, dell'[articolo 12 L. 212/2000](#), nei casi in cui non vi sia stato un processo verbale di constatazione redatto **direttamente** nei confronti del contribuente, ma l'Ufficio abbia utilizzato verifiche compiute nei confronti di terzi.

E ancora, con l'[ordinanza n. 8890 dell'11.04.2018](#), la Corte di Cassazione ha confermato che le garanzie previste dall'[articolo 12 L. 212/2000](#) sono assicurate esclusivamente al soggetto sottoposto a verifica, *“ma non si estendono al terzo”*.

E sempre i giudici di vertice – [sentenza n. 28730 del 18.10.2021](#) – hanno disatteso, preliminarmente, l'eccezione inammissibilità del motivo addotto, atteso che nella fattispecie in giudizio l'accertamento non è stato preceduto da un accesso, ispezione o verifica, ma è sorto in conseguenza delle **indagini penali** svolte a carico di società terze.

Né *gioca* l'eventuale p.v.c. redatto in sede di accesso presso il professionista che assiste il contribuente verificato ([Corte di Cassazione, ordinanza n. 34586 del 16.11.2021](#)).

Pertanto, per potere usufruire della garanzia procedimentale di cui all'[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), che ha imposto all'attività di accertamento una pausa di 60 giorni, per potere presentare *“osservazioni e richieste”*, occorre pur sempre che **le operazioni concluse costituiscano esercizio di attività ispettiva svolta nei confronti del contribuente sottoposto a verifica** e destinatario dell'atto impositivo.