

Edizione di mercoledì 29 Marzo 2023

AGEVOLAZIONI

Il perimetro fiscale della agevolazione per assegnazione agevolata e cessione ai soci
di **Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365**

CASI OPERATIVI

Costituzione della holding con conferimento di partecipazioni
di **Euroconference Centro Studi Tributari**

AGEVOLAZIONI

Modello Redditi 2023: tutte le novità relative al credito investimenti in beni strumentali
di **Debora Reverberi**

ADEMPIMENTI

Durc di congruità della manodopera e perimetro dell'obbligo
di **Alessandro Bonuzzi**

ACCERTAMENTO

L'obbligo di motivare sulle osservazioni al pvc, secondo il DDL delega per la riforma fiscale
di **Gianfranco Antico**

IMPOSTE SUL REDDITO

La responsabilità del sostituto d'imposta in caso di decadenza dal regime forfetario
di **Stefano Rossetti**

BUSINESS ENGLISH

Current Accounting and Finance Trends in Business English di **Tom Roper**

AGEVOLAZIONI

Il perimetro fiscale della agevolazione per assegnazione agevolata e cessione ai soci

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



IL REDDITO DI IMPRESA

IN OFFERTA PER TE € 78 + IVA 4% anziché € 120 + IVA 4%

Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta

Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni. Rinnovo automatico a prezzo di listino.

ABBONATI ORA

L'assegnazione e la cessione agevolata di immobili ai soci sono operazione che permettono di far uscire dal perimetro della società immobili a "fiscalità ridotta" ma occorre prestare molta attenzione al risvolto fiscale che si divide in 2 aspetti: la fiscalità della società e quella del socio.

In un [precedente intervento](#) abbiamo definito l'assegnazione agevolata di beni ai soci come una procedura che sul piano civilistico si traduce in una riduzione di patrimonio netto che di fatto viene restituito ai soci sottoforma di distribuzione di riserve di utili ovvero sottoforma di restituzione di riserve di capitale. Diversamente l'operazione di cessione agevolata di beni sociali ai soci non presenta particolari questioni interpretative essendo di fatto una vendita a soggetti terzi.

Ma sul piano fiscale quali sono le conseguenze della assegnazione (per la cessione le conseguenze sono quelle usuali derivanti da una dismissione di beni merce o beni immobilizzati)?

L'assegnazione ai soci di beni sociali configura, per la società, il manifestarsi di una plusvalenza ai sensi dell'articolo 54, comma 1, lettera d), Tuir, normalmente determinata per differenza tra il valore normale del bene e il costo non ammortizzato. Tecnicamente non si può parlare di plusvalenza realizzata, poiché letteralmente il termine "*realizzo*" contrassegna l'ipotesi delle lettere a) e b) del citato articolo 54, Tuir cioè cessione a titolo oneroso di cespiti e ottenimento di un risarcimento a fronte di perdita del bene. In pratica si tratta della destinazione di beni a finalità diverse da quelle di impresa e da ciò l'emersione di una possibile plusvalenza. Sul fronte Iva l'assegnazione ai soci è assimilata alla cessione di beni ex articolo 2, n. 6, D.P.R. 633/1972 ipotesi che applica le stesse regole dell'autoconsumo (articolo 2, n. 5, D.P.R. 633/1972) con l'importante correlato che non si applica Iva per quei beni in relazione ai quali non è stata detratta l'Iva a monte all'atto dell'acquisto (ipotesi di acquisto

da privato acquisto prima della applicazione dell'Iva o acquisto con Iva non detratta oggettivamente). Naturalmente se per un immobile, poniamo acquistato da privato, siano state eseguite manutenzione incrementative nel corso del decennio precedente alla assegnazione, va eseguita la rettifica della detrazione dell'Iva in ragione dei decimi residui al compimento del decennio.

Tornando al comparto delle imposte sul reddito l'operazione di assegnazione presenta 2 distinti comparti che vanno indagati:

1. il plusvalore/minusvalore in capo alla società;
2. il trattamento fiscale della distribuzione di riserve tramite beni in natura in capo al socio.

Il fronte della società

L'articolo 54, Tuir definisce la base imponibile per il calcolo della plusvalenza da assegnazione come la differenza tra valore normale e costo non ammortizzato del bene. Diversamente, il comma 102 dell'articolo 1, Legge di Stabilità 2023 (L. 197/2022) caratterizza l'agevolazione in questione con una diversa (e opzionale) quantificazione del valore normale. Infatti, la norma in commento permette di quantificare il valore normale non in base all'articolo 9, comma 3, Tuir bensì utilizzando, per gli immobili, il cosiddetto valore catastale, derivante dalla rendita catastale, rivalutata del 5% e moltiplicata per i seguenti coefficienti:

- prima casa g 110;
- fabbricati appartenenti ai gruppi catastali A e C (escluse le categorie A/10 e C/1) g 120;
- fabbricati appartenenti al gruppo catastale B g 140;
- fabbricati categorie A/10 e D g 60;
- fabbricati categorie C/1 ed E g 40,8.

Per un calcolo rapido si possono assumere i seguenti valori:

- prima casa g 115,5;
- fabbricati appartenenti ai gruppi catastali A e C (escluse le categorie A/10 e C/1) g 126;
- fabbricati appartenenti al gruppo catastale B g 176,4;
- fabbricati categorie A/10 e D g 63;
- fabbricati categorie C/1 ed E g 42,84.

Per i terreni agricoli la rendita viene moltiplicata per 112,5.

Non sfuggirà la convenienza di una simile procedura, atteso che, normalmente, tali valori catastali sono sensibilmente inferiori a quelli di mercato (valore normale), pur in momenti di non particolare apprezzamento del mercato immobiliare quale quello attuale. La valutazione

secondo i dati catastali è facoltativa, applicabile “*su richiesta della società*”, per cui il soggetto che si reputasse svantaggiato da una siffatta procedura potrebbe ricorrere al valore normale. Al riguardo la circolare n. 26/E/2016, § 4 affermò che è accettabile qualunque valore purché non inferiore al minore tra il dato catastale e quello normale. È anche possibile che il valore si attesti su un dato intermedio compreso tra i 2 valori normali sopra richiamati.

Una seconda questione riguarda l'ipotesi della base imponibile negativa. Come noto il valore di assegnazione dell'immobile nell'ambito della disposizione agevolata, può essere determinato su “*base catastale*” o sul valore normale. Può capitare, nella pratica, mettendo a confronto il valore fiscale rivalutato dell'immobile con quello forfettario sulla base delle rendite, che si determini una base imponibile negativa con un valore di assegnazione inferiore a quello di carico fiscale. Ciò può accadere anche assumendo quale valore normale quello di mercato, atteso che gli immobili (magari rivalutati in anni precedenti) possono aver perso parte del loro valore. La domanda è: in questo caso è possibile accedere all'assegnazione agevolata visto che non si paga alcuna imposta sostitutiva? Sul punto si registrano 2 orientamenti precedenti dell'Agenzia delle entrate di segno contrario. Nella risalente circolare n. 112/1999 era stato affermato che senza il pagamento dell'imposta sostitutiva l'agevolazione non poteva essere riconosciuta. Tuttavia, tale orientamento è stato senz'altro superato con successive interpretazioni, basti citare il chiaro passaggio contenuto nella circolare n. 26/E/2016:

“...Tuttavia la mancanza di base imponibile non preclude la possibilità di fruire della disposizione agevolativa in esame”.

Sulla plusvalenza da cessione, calcolata per gli immobili potendo applicare il valore catastale, viene versata una imposta sostitutiva delle imposte dirette e dell'Irap pari all'8% per le società operative e 10,5% per quelle non operative, mentre l'Iva si applica in misura ordinaria. In alternativa all'Iva, se la cessione viene assoggettata a imposta di registro si beneficia dell'abbattimento alla metà e le imposte ipocatastali sono dovute in misura fissa.

L'imposta sostitutiva rende definitiva l'obbligazione tributaria sulla società per quanto attiene alla imposizione diretta e Irap. Ciò significa che per le società di capitali non vi saranno variazioni in aumento nel modello Redditi generate dalla assegnazione: va infatti ricordato che l'atto di assegnazione non genera passaggi a Conto economico (salvo applicare la discussa proposta del documento Cndcec del 14 marzo 2016) per cui in via ordinaria sarebbe necessario eseguire una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi, variazione invece non necessaria nell'ambito della manovra agevolata. La norma peraltro cita il fatto che l'imposta sostitutiva riguarda anche l'Irap, ma per le società di capitali la determinazione della base imponibile per presa diretta dal Conto economico comporta l'assenza di debito d'imposta, quindi sembra pleonastico stabilire, per questi soggetti, che l'imposta sostitutiva riguardi anche l'imposta regionale.

Diversa la situazione per le società di persone, che in via ordinaria, assegnando beni ai soci genererebbero una variazione in aumento nel modello Redditi, la quale poi si tradurrebbe in

reddito attribuito al socio per trasparenza. L'imposta sostitutiva rende non dovuto alcun versamento di imposta personale del socio, e quanto al fronte Irap va detto che in questo caso per le società che applicano la base imponibile di cui all'articolo 5-*bis*, D.Lgs 446/1997 è opportuno il richiamo normativo secondo cui l'imposta dell'8% è sostitutiva anche di Irap, poiché l'imposta regionale, sempre in via ordinaria, sarebbe dovuta.

L'imposta sostitutiva, che va versata per il 60% del suo importo entro il 30 settembre 2023 e la restante parte entro il 30 novembre 2023, è maggiorata al 10,5% per le società considerate non operative in 2 su 3 periodi imposta precedenti il 2023. La citazione del termine "*non operative*" in luogo di società di comodo rischia di trarre in inganno, considerando che la locuzione "*non operative*" è usualmente dedicata alle società che non rispettano il *test* di cui all'articolo 30, L. 724/1994, mentre le società in perdita sistemica sono annoverate tra quelle di comodo.

Il dubbio è comunque risolto dalla circolare n. 26/E/2016, nella quale sono comprese nel termine non operative anche quelle di cui al D.L. 138/2011, che sono appunto le società in perdita sistemica.

Naturalmente va rimarcato che la normativa delle società in perdita sistemica è stata abrogata dal D.L. 73/2022 con effetto dal 2022, ma ciò non toglie che si possano avere società non operative in quanto "*in perdita sistemica*" nei periodi d'imposta 2021 e 2020, il che a sua volta implica che nelle annualità 2016/2020 oppure 2015/2019 si siano manifestate perdite fiscali, salvo considerare l'effetto della cause di disapplicazione, in modo particolare quelle legate all'evento pandemia, di cui si dirà oltre.

Quanto ai 2 periodi su 3 nei quali si presenta lo *status* di società non operative va segnalato che non vi sono particolari problemi per quelle che non sono adeguate al *test* sui ricavi, poiché il dato è facilmente enucleabile dalle dichiarazioni dei redditi per i periodi d'imposta 2020/2022. Semmai si pone la questione delle società che si sono adeguate, oppure hanno avuto un riscontro positivo dalla istanza di interpello, cioè società che sono potenzialmente non operative ma poi hanno, per così dire, "*disinnescato*" gli effetti dello *status* di non operatività. Nel primo caso (adeguamento in dichiarazione) sembra potersi dire che la società è comunque considerata non operativa, anzi l'adeguamento è proprio l'effetto dello *status* di non operatività. Il caso della disapplicazione per interpello positivo è stato esaminato dalla circolare n. 26/E/2016 che sul punto assume una posizione favorevole al contribuente affermando che rilevano tutte le cause di disapplicazione e anche le ipotesi di ottenimento di interpello favorevole. Addirittura viene sostenuto che lo stato di non operatività per un certo periodo d'imposta viene disinnescato dall'aver indicato in dichiarazione dei redditi la sussistenza di cause di disapplicazione per non avendo presentato interpello o avendo ricevuto risposta negativa: "*Si fa, altresì, presente che non troveranno applicazione le disposizioni in materia di "società non operative" e di "società in perdita sistemica" nei confronti dei soggetti che ritengono sussistere le condizioni di cui al comma 4- bis del citato articolo 30 ma che non hanno presentato l'istanza di interpello ivi prevista ovvero, avendola presentata, non hanno ricevuto risposta positiva, e che, al contempo, hanno dato separata indicazione nella dichiarazione*

dei redditi di tali circostanze (come previsto dall'articolo 30, comma 4-quater della legge n. 724 del 1994 come sostituito dall'articolo 7, comma 12, lettera c), D.Lgs. 156/2015, a decorrere dal 1° gennaio 2016 e, pertanto, dal periodo d'imposta 2015 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

Infine, può accadere che una società pur di comodo in uno degli anni citati non presenti 3 periodi d'imposta precedenti al 2023, come potrebbe accadere per una società costituita nel 2020 che risulta di comodo nel 2021 e nel 2022. In tal caso, letteralmente, si utilizzerà l'aliquota ridotta dell'8% in quanto non si verifica il presupposto per l'incremento disposto dalla legge, tesi, del resto confermata dalla citata circolare n. 26/E/2016 (ovviamente mutando le date citate nel passaggio della circolare e aggiornandole al 2023):

“Va sottolineato che troverà applicazione l'aliquota dell'8% per tutte le società che non dispongono del periodo triennale di osservazione richiesto dal predetto articolo 1, comma 116. Ad esempio, nei confronti di una società costituita nel corso del 2014 che assegni i propri beni nel 2016, troverà applicazione l'aliquota dell'8% non disponendo la stessa del periodo triennale di osservazione richiesto dal citato comma 116”.

Sul tema delle società di comodo, in chiusura, non si può non ricordare come gli eventi pandemici che hanno caratterizzato il 2020 e il 2021, generano un riflesso rilevante nel senso che si pongono le basi per affermare la sussistenza di una causa di disapplicazione per versamenti tributari sospesi da dichiarazione di stato di emergenza. Tale causa per le società non operativa ha efficacia per il 2020 e per il successivo 2021, il che impedisce che si possano avere 2 anni di comodo sul triennio 2020/2022. Per le società in perdita sistemica la causa citata ha effetto nel 2021, ma poi nel 2022 la normativa in questione è stata abrogata quindi, anche in questa ipotesi, non si vedono casi di *status* di comodo che portino al versamento della imposta sostitutiva al 10,5%. Detto ciò, va anche ricordato che la sussistenza della causa di disapplicazione generalizzata da stato di emergenza non è stata mai ufficializzata dall'Agenzia delle entrate per cui il tema mantiene qualche elemento di dubbio.

Il caso dell'utilizzo di riserve in sospensione di imposta

Oltre alla imposta sostitutiva sul differenziale tra valore fiscalmente riconosciuto e valore normale/catastale del bene assegnato è dovuta anche una ulteriore imposta sostitutiva nel caso in cui per effetto della assegnazione fossero attribuite al socio riserve in sospensione di imposta. Potrebbe essere il caso delle riserve da rivalutazione costituite nel 2008 o più recentemente con la rivalutazione di cui al D.L. 104/2020, non affrancate con l'aliquota che, allora, era fissata nella misura del 10%. Nella Legge di Bilancio 2023 viene stabilito che l'importo della imposta sostitutiva dovuta sull'affrancamento delle riserve in sospensione di imposta sia pari a 13%, importo da calcolarsi, secondo chi scrive, sul dato netto della riserva così come esso compare nel bilancio. La questione della base imponibile su cui versare l'imposta sostitutiva per affrancare la riserva era nel passato tutt'altro che scontata ma con le

più recenti interpretazioni dell'Agenzia delle entrate si può dire che essa è dovuta sull'importo della riserva iscritta nel bilancio, cioè al netto della imposta sostitutiva sulla rivalutazione. Va segnalato che nella circolare n. 37/E/2016 si era affermato che il pagamento della imposta sostitutiva del 13% aveva un effetto liberatorio anche per il socio, il che genera una situazione certamente di vantaggio se si pensa alle società che hanno versato l'imposta del 10% per affrancare a suo tempo la riserva in sospensione. Infatti, il pagamento del 10% (a differenza del pagamento dell'attuale 13%) non ha effetto liberatorio sul socio, quindi, se fosse distribuita la riserva affrancata, si avrebbe un reddito da dividendo tassato, se il socio è persona fisica, con l'ulteriore ritenuta di imposta del 26%.

Conseguenze per il socio

Le conseguenze dell'assegnazione sul socio assegnatario sono simili a quanto stabilito nelle scorse edizioni delle manovre di assegnazione agevolata.

Va rimarcato il fatto che ciò che viene disapplicato è l'articolo 47, comma 1, ultimo periodo (inapplicabilità della presunzione di distribuzione prioritaria delle riserve di utile) e commi 5, 6 e 7, Tuir.

La prima considerazione è che la disapplicazione dell'ultimo periodo del comma 1, articolo 47, Tuir permetterebbe di distribuire ai soci riserve di capitali prima di quelle di utili, ma, a parere di chi scrive, si tratta di una previsione parzialmente inutile, poiché al di là delle norme tributarie e prima di tutto per motivi civilistici che vanno anzitutto ripartite le riserve di utili prima di quelle di capitale.

Sulle altre “*disapplicazioni*” previste, una applicazione letterale porterebbe fuori strada l'operatore, mentre sarà utile applicare il comma in oggetto sulla base delle interpretazioni precedentemente fornite con le circolari n. 112/1999 e n. 40/E/2002 e più recentemente con la circolare n. 26/E/2016. L'effetto è che, similmente al passato, non si avranno riflessi sul socio di società di capitali nel limite dell'imponibile su cui la società ha corrisposto l'imposta sostitutiva, e ciò sia nel caso di distribuzione di riserve di capitali sia di utili.

In pratica si deve concludere che in caso di distribuzione di riserve di utile il reddito da capitale verrà formato dalla riserva dedotta l'imponibile su cui società ha calcolato l'imposta sostitutiva, mentre se verranno assegnate riserve di capitale, il costo della partecipazione verrà ridotto, ma prima verrà incrementato dall'importo su cui la società ha versato imposta sostitutiva.

Si vedano gli esempi sotto riportati che trattano i vari casi possibili.

ESEMPIO 1 – Valore normale superiore al valore fiscalmente riconosciuto

Immobile valore contabile e fiscale = 1000.

Valore normale/catastale = 1500.

Differenza su cui viene versata imposta sostitutiva = 500.

Dividendo tassabile in capo al socio = 1000 (1500 – 500).

ESEMPIO 2 – Valore normale inferiore al valore fiscalmente riconosciuto

Immobile valore contabile e fiscale = 1000.

Valore normale/catastale = 800.

Differenza su cui è versata sostitutiva = 0.

Riserva di utile attribuita contabilmente per effetto dell'assegnazione = 1000.

Dividendo tassabile in capo al socio = 800.

Socio che detiene la partecipazione in regime di impresa

In questa seconda ipotesi immaginiamo che il socio della società sia anch'essa una società di capitali che riceve beni tramite assegnazione. Secondo una prima ipotesi l'assegnazione avviene in contropartita di annullamento di riserve di utili. Questa situazione, in via ordinaria, determina per la società assegnataria la percezione di un dividendo in natura, di importo pari al valore normale del bene, con la configurazione di un utile trattato ex articolo 89, Tuir. L'imponibile, ridotto dell'importo su cui la società partecipata ha versato la sostitutiva, verrà quindi tassato per il 5% del suo importo a prescindere dall'entità della partecipazione, non essendo applicabile al socio/impresa la ritenuta di imposta del 26%.

Tuttavia, la società potrebbe assegnare beni al socio/società anche azzerando, in contropartita, riserve di capitale o capitale sociale. In questa ipotesi la partecipazione viene realizzata e la tassazione è disciplinata non dall'articolo 89, Tuir bensì dall'articolo 87, Tuir. Nella operazione ordinaria diverrebbe essenziale valutare se la partecipazione detenuta nella società presenta o meno i requisiti *pex*. Ove li presentasse l'eventuale eccedenza tra valore normale del bene assegnato (ridotto dell'importo su cui la società ha versato l'imposta sostitutiva) e costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione costituirebbe plusvalenza esente ex articolo 87,

Tuir e come tale tassabile nella misura del 5%. Per contro se dall'operazione emergesse una minusvalenza essa sarebbe non deducibile, pur essendo di fronte a una ipotesi di realizzo effettivo della minusvalenza.

Se, invece, la partecipazione non presentasse i requisiti *pex*, l'eccedenza del valore normale del bene rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione rappresenta un realizzo interamente tassabile. Sul punto è illuminante un passaggio della citata circolare n. 26/E/2004 che afferma: *"In sostanza, la richiamata norma rende esente da imposizione soltanto la quota parte della somma ricevuta in occasione della ripartizione del capitale e di riserve di capitale che eccede il valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione, mentre la quota parte corrispondente all'utile da partecipazione rimane assoggettata a tassazione secondo le modalità previste per i dividendi"*.

In definitiva il primo elemento da valutare per capire quale tassazione gravi sul socio/società, è individuare il tipo di riserva che viene distribuita. Naturalmente, potrebbero essere annullate entrambe le tipologie di riserve assegnando un determinato bene al socio.

L'aspetto Iva

La presente norma non dispone alcuna norma di favore sul fronte della fiscalità indiretta Iva, e ciò a causa del fatto che essendo quest'ultima imposta armonizzata, un regime di favore incontrerebbe critiche in sede comunitaria. Quindi, in assenza di esplicite previsioni, occorre concludere che il trattamento Iva della assegnazione è quello ordinario.

L'articolo 2, comma 2, n. 6), D.P.R. 633/1972 afferma che costituiscono cessioni di beni le operazioni di assegnazione ai soci eseguite da società di qualsiasi tipo. Pertanto, l'operazione in discorso rientra oggettivamente tra quelli rilevanti ai fini Iva, mentre il profilo soggettivo è evidentemente sempre esistente in quanto chi assegna è una società. Va segnalato che la norma Iva distingue le ipotesi di autoconsumo o destinazione a finalità estranea all'esercizio di arte o professione (n. 5 della norma succitata) da quelle di assegnazione ai soci (n. 6 della medesima norma). Mentre nel n. 5 è previsto l'esonero dalla rilevanza Iva per le ipotesi in cui il bene non abbia dato luogo, nel momento dell'acquisto, alla detrazione dell'Iva, tale previsione non è presente nel successivo n. 6. Va, inoltre, sottolineato che la non deducibilità dell'Iva sull'esternalizzazione da autoconsumo prescinde dai motivi della non detrazione al momento dell'acquisto: potrebbero essere stati motivi sia oggettivi (indetraibilità da articolo 19-bis1, D.P.R. 633/1972) sia soggettivi (indetraibilità da *pro rata* totale articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972). La lettura dei 2 punti porterebbe alla conclusione che per l'assegnazione l'operazione è sempre rilevante, anche se non è stata esercitata detrazione dell'Iva sull'acquisto.

Tuttavia, sul punto si registra la diversa opinione dell'Agenzia delle entrate che, con la circolare n. 26/E/2016, afferma che ai fini che qui interessano, i n. 5 e 6 dell'articolo 2, D.P.R.

633/1972, vanno considerati analoghi e quindi anche le per assegnazioni si avrà il non assoggettamento dell'operazione a Iva se all'atto dell'acquisto non è stata detratta la relativa imposta. Ciò può avvenire, ad esempio, nel caso di acquisto da privato, oppure nel caso di assegnazione di beni caratterizzati da indetraibilità oggettiva (quali gli immobili abitativi acquistati già ultimati). La stessa circolare aggiunge che la irrilevanza dell'operazione ai fini Iva, viene mantenuta anche nel caso in cui successivamente all'acquisto (nel quale non si è detratta Iva) sono state eseguite operazioni di manutenzione straordinaria o ristrutturazione che hanno incrementato il valore del bene e per le quali è stata detratta Iva. Tuttavia, in tali casi occorre monitorare la data di esecuzione di dette operazioni poiché se non è passato un decennio si dovrà procedere alla rettifica della detrazione.

Vediamo questi 2 esempi:

ESEMPIO 3

La società Alfa ha acquistato un capannone da un privato nel 2010 e ora procede all'assegnazione. Sempre nell'anno di acquisto sono state eseguite manutenzioni straordinarie. L'acquisto avvenne per 200.000 euro e le manutenzioni straordinarie eseguite nel 2010 comportarono la spesa di 50.000 euro più 10.000 di Iva detratta. Ora la società procede ad assegnare l'immobile al socio. L'operazione è esclusa dall'applicazione dell'Iva poiché il bene è stato acquistato da un privato, quindi senza detrarre alcuna Iva acquisti. La detrazione sulle manutenzioni non determina alcuna rettifica poiché è già passato un decennio dalla esecuzione.

ESEMPIO 4

La società Alfa ha acquistato un capannone da un privato nel 2011 e ora procede all'assegnazione. Nel 2020 sono state eseguite manutenzioni straordinarie. L'acquisto avvenne per 200.000 euro e le manutenzioni straordinarie comportarono la spesa di 50.000 euro più 10.000 di Iva detratta. Ora la società procede ad assegnare l'immobile al socio. L'operazione è esclusa dall'applicazione dell'Iva poiché il bene è stato acquistato da un privato, quindi senza detrarre alcuna Iva acquisti. La detrazione sulle manutenzioni determina la rettifica da articolo 19-bis2, D.P.R. 633/1972, ponendosi a debito l'importo pari a 7/10 di 10.000 euro.

Se si parte dal presupposto che la cessione di immobili abitativi o strumentali avviene per lo più in esenzione Iva, quale regime naturale, si genera uno scenario decisamente favorevole che può essere riassunto come segue:

1. l'operazione di assegnazione avviene in esenzione Iva, quindi l'assegnatario dovrebbe corrispondere solo le imposte indirette. In tal caso si avrebbe l'imposta di registro in

misura proporzionale ridotta alla metà (comma 5) se l'immobile è abitativo, mentre se l'immobile è strumentale il registro si applica a tassa fissa (200 euro). Le imposte ipocatastali sono stabilite in misura fissa (50 euro) se l'imposta di registro viene applicata in misura proporzionale come accade, appunto, nella assegnazione di immobili di civile abitazione. Diverso il discorso se oggetto della assegnazione è un immobile strumentale poiché in questo caso l'imposta di registro è in misura fissa e quindi dovrebbe essere applicate le imposte ipocatastali nella misura fissa. A tale proposito va segnalato che in base alle modifiche introdotte dal D.L. 104/13, l'imposta di registro, se dovuta in misura proporzionale (immobili abitativi), a far data dal 2014, si applica al 2% (per cessioni o assegnazioni di case di abitazione che costituiscono "prima casa" per l'assegnatario) e quindi in tale ipotesi l'assegnazione di immobili abitativi sconta l'imposizione del 1% (50% del 2%);

2. lo scenario sopra descritto è applicabile se non scatta la rettifica della detrazione ex articolo 19-bis2, D.P.R. 633/1972, quindi se l'immobile assegnato è stato acquistato (con Iva detraibile) da più di un decennio e non sono state eseguite in tempi recenti, manutenzioni straordinarie o ristrutturazioni;
3. per contro, se la società che assegna l'immobile (abitativo o strumentale) si qualifica come l'impresa che ha costruito il medesimo (o lo ha ristrutturato), e l'operazione di assegnazione avviene entro un quinquennio dalla ultimazione del bene, essa sconta obbligatoriamente l'Iva (alle varie aliquote del 4% se fosse prima casa per il socio persona fisica assegnatario, 10% negli altri casi di assegnazione abitativa e 22% per le assegnazioni di immobili strumentali).

La cessione agevolata

La seconda operazione prevista dall'articolo 1, comma 100 e ss., L. 197/2022 prevede che le società, oltre ad assegnare gli immobili o trasformarsi in società semplici, possono procedere a una cessione "agevolata" degli stessi (oltre che dei beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati quali beni strumentali) ai soci.

Sulla plusvalenza da cessione, calcolata per gli immobili potendo applicare il valore catastale, viene versata una imposta sostitutiva delle imposte dirette e dell'Irap pari all'8% per le società operative e 10,5% per quelle non operative, mentre l'Iva si applica in misura ordinaria. In alternativa all'Iva se la cessione viene assoggettata a imposta di registro si beneficia dell'abbattimento alla metà e le imposte ipocatastali sono dovute in misura fissa. Il socio acquirente deve essere tale alla data del 30 settembre 2022.

Si tratta di una previsione normativa che dal punto di vista fiscale ottiene comunque il risultato di trasferire l'immobile non strumentale per destinazione al di fuori del perimetro d'impresa, ma le peculiarità della cessione sono molto diverse da quelle della assegnazione. Anzitutto con la cessione non vi è alcuna riduzione del patrimonio netto (come invece si ha nella assegnazione, operazione in cui potrebbe verificarsi una riduzione dello stesso capitale

sociale con costi professionali aggiuntivi e tempi più lunghi), ma semplicemente una permutazione dell'attivo patrimoniale da immobilizzato o circolante (immobili merce) a liquidità o credito verso il socio. Inoltre, mentre nell'assegnazione la differenza plusvalente tra costo riconosciuto dell'immobile e valore normale (o catastale) appare solo nel modello Redditi non interessando il Conto economico, nella cessione la plusvalenza viene iscritta a Conto economico a beneficio dell'utile dell'esercizio. Poi nel modello Redditi vi sarà la variazione in diminuzione atteso che tale plusvalenza è tassata a titolo definitivo con imposta sostitutiva dell'8% nella generalità dei casi e del 10,5% per le società non operative.

Detto ciò, può essere utile riflettere sulla cessione agevolata al posto della assegnazione in determinate situazioni. In primo luogo, si pensi alla necessità di far uscire l'unico immobile detenuto dal perimetro sociale a fronte di una compagine societaria formata da 2 soci. Se essi non sono disponibili a intestarsi in comproprietà l'immobile sarà necessario individuare delle poste di conguaglio tra le altre attività o tra le passività, ma non sempre tale indagine porta a risultati praticabili: con la cessione agevolata il problema è superato nel senso che l'operazione non deve necessariamente coinvolgere tutti i soci.

Inoltre, un'altra situazione nella quale la cessione agevolata diviene interessante è quella nella quale il valore dell'immobile normale o catastale risulta inferiore a quello fiscalmente riconosciuto. Al riguardo si ricorda che la circolare n. 26/E/2016 ha ammesso che possa non sussistere nell'assegnazione base imponibile per applicare l'imposta sostitutiva, senza che ciò infici l'operazione agevolata nel suo complesso. Se questa tesi verrà confermata (e non sembrano emergere motivi per non farlo), e considerando che le norme sulla assegnazione valgono anche per la cessione agevolata, sembra potersi dire che non è essenziale un risultato plusvalente, potendosi determinare anche uno minusvalente, con la differenza che nella assegnazione la minusvalenza non realizzata non sarebbe comunque deducibile, mentre nella cessione essa è realizzata e quindi non sussistono elementi per non ritenerla deducibile. Sul punto va però ricordato che secondo la prassi dell'Agenzia delle entrate (circolari n. 26/E/2016 e n. 37/E/2016) la deducibilità della minusvalenza è condizionata al fatto che essa dipenda dall'applicazione del valore normale ex articolo 9, Tuir e non del valore normale/catastale.

In capo al socio la cessione degli immobili effettuata fruendo della disciplina agevolata tracciata dalla L. 197/2022 presenta alcune peculiarità che vanno analizzate.

Innanzitutto, va segnalato che l'immobile trasferito dovrebbe acquisire in capo al socio cessionario un valore fiscale pari a quello che ha determinato la base imponibile ai fini dell'assoggettamento della plusvalenza a imposta sostitutiva in capo alla società, ma in realtà, nella circolare n. 26/E/2016 si è affermato che il valore di computo del bene in capo al socio è sempre pari a corrispettivo pattuito. Tale dato potrebbe differire rispetto al corrispettivo dichiarato in atto in quanto la disposizione prevede espressamente che, ove il corrispettivo sia inferiore al valore normale determinato ex articolo 9, Tuir o al valore calcolato sulla base alla rendita catastale rivalutata, l'imposta sostitutiva in capo alla società va determinata computando il corrispettivo in misura non inferiore a uno di questi 2 ultimi valori. È, invece, influente, nell'assunzione del costo fiscale del bene in capo al socio, il fatto che la società

cedente abbia assoggettato la plusvalenza a un'imposizione ridotta rispetto a quella ordinaria riguardo alle cessioni agevolate effettuate sia da società di capitali sia da società di persone. Il credito della società scaturente dalla cessione potrà essere saldato anche con la rinuncia al credito che il socio eventualmente vanta nei confronti della società a titolo di finanziamenti precedenti. Sono, infatti, frequenti i casi in cui soci hanno in passato finanziato le società con mezzi propri. Ora tali poste potrebbero tornare utili per saldare il corrispettivo dovuto a seguito della cessione agevolata.

Nella cessione gli immobili trasferiti ai soci privati assumono una data di presa in carico ai fini dell'applicazione dell'articolo 67, Tuir, coincidente con quella dell'atto notarile. Contrariamente a quanto avviene nell'ambito della trasformazione agevolata in società semplice della società di gestione immobiliare, ciò significa che il socio cui è ceduto l'immobile non eredita la stagionalità della presa in carico del bene considerando anche il periodo di possesso società. Quindi dalla data di cessione agevolata si computa la decorrenza del quinquennio previsto dall'articolo 67, Tuir per valutare se la cessione del fabbricato o dell'area agricola plusvalente debba o meno dare origine a un reddito tassabile. Questo è un aspetto che è consigliabile venga valutato con attenzione nella scelta dell'operazione agevolata. Per la cessione di aree edificabili e di terreni lottizzati, invece, ricordiamo che il periodo di possesso del bene venduto è sempre ininfluenza in quanto le plusvalenze realizzate in questi casi sono sempre tassabili ex articolo 67, Tuir.

Si segnala che l'articolo è tratto da “[IL reddito di impresa](#)”.

CASI OPERATIVI

Costituzione della holding con conferimento di partecipazioni di Euroconference Centro Studi Tributari



Domanda

È stata costituita una *holding* a socio unico a mezzo di un conferimento di una partecipazione pari all'80% del capitale sociale di una società commerciale.

Il conferimento è avvenuto in base al valore nominale del capitale sociale della conferente pari a 700.000 euro.

In atto è stato dichiarato che il conferimento avverrà in base a quanto previsto dall'articolo 177, comma 2, Tuir.

La società conferitaria ha iscritto nell'attivo la partecipazione per 500.000 euro pari all'ultimo valore fiscale presso il socio conferente e 200.000 euro a Conto economico.

Si chiede se il comportamento è corretto.

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



AGEVOLAZIONI

Modello Redditi 2023: tutte le novità relative al credito investimenti in beni strumentali

di Debora Reverberi



I modelli Redditi pubblicati in data 28 febbraio 2023 presentano **rilevanti novità per quanto concerne l'indicazione dei crediti d'imposta del Piano Transizione 4.0.**

Risultano infatti **notevolmente ampliate le informazioni richieste nella sezione IV del quadro RU** in riferimento ai seguenti crediti:

- **Investimenti in beni strumentali**, di cui all'[articolo 1, commi 1051-1063, L. 178/2020](#) e ss.mm.ii.;
- **R&S&I&D**, di cui all'[articolo 1, commi 197 – 206, L. 160/2019](#) e ss.mm.ii.;
- **Formazione 4.0**, di cui all'[articolo 1, commi 46-56, L. 205/2017](#) e ss.mm.ii.

Inoltre, sono richieste **informazioni aggiuntive relative ai periodi d'imposta 2020-2022 circa i titolari effettivi dei fondi**, ai sensi dell'articolo 3, punto 6, della Direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio (**Normativa antiriciclaggio**) e **il rispetto del c.d. principio del doppio finanziamento**, in coerenza con le indicazioni fornite dalla Ragioneria Generale dello Stato con la [circolare 33/2021](#).

Per quanto concerne il credito per investimenti in beni strumentali, resta **confermato nel modello Redditi 2023 il medesimo *modus operandi* del modello dichiarativo precedente**, dettato da **esigenze di monitoraggio della misura nell'ambito del P.N.R.R.**, che impone l'indicazione:

- **degli investimenti realizzati nel periodo d'imposta oggetto di dichiarazione;**
- **degli investimenti effettuati successivamente alla chiusura del periodo d'imposta oggetto di dichiarazione ed entro il 30 novembre 2023, validamente prenotati entro il 31 dicembre 2022.**

Le principali novità riguardano, invece, l'inquadramento dei beni materiali 4.0 all'interno dei tre gruppi dell'[allegato A](#) annesso alla L. 232/2016, le informazioni di dettaglio sui beni interconnessi tardivamente in relazione ai quali il contribuente ha optato per la facoltà di fruizione anticipata del credito in misura "ridotta" e l'introduzione del rigo RU141 dedicato alla rettifica degli importi esposti nel modello Redditi 2022, per eventi intervenuti successivamente alla data di presentazione del modello ed entro il 31 dicembre 2022.

Dettagli di compilazione quadro RU – sezione I

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito	
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1			1	
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione			,00
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)			,00
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo			
		(di cui	1	2	3
			,00	,00	,00
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24			,00
	RU7	Ritenute	IVA (Periodici e acconti)	IVA (Saldo)	IRAP
		1	2	3	4
		,00	,00	,00	,00
	RU8	Credito d'imposta riversato			,00
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)		Art. 1260 c.c.	,00
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)			,00
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso			,00
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)		Vedere istruzioni	,00

Per ciascuna fattispecie di investimento agevolabile incardinata nella L. 178/2020 va compilato un distinto modulo della sezione I del quadro RU, utilizzando, al **rigo RU1 colonna 1**, i medesimi codici credito del modello precedente:

- **"L3"**, che identifica gli investimenti in beni strumentali nuovi diversi da quelli ricompresi negli [allegati A e B alla L. 232/2016](#) (**beni materiali e immateriali ordinari**), di cui all'articolo 1, comma 1055, L. 178/2020 (**codice tributo 6935**);
- **"2L"** che identifica gli investimenti in beni strumentali nuovi compresi nell'[allegato A](#) annesso alla L. 232/2016 (**beni materiali 4.0**), di cui all'[articolo 1, comma 1057 e/o 1057-bis, L. 178/2020](#) (**codice tributo 6936**);
- **"3L"** che identifica gli investimenti in beni strumentali nuovi compresi nell'[allegato B](#) annesso alla L. 232/2016 (**beni immateriali 4.0**), di cui all'[articolo 1, comma 1058, L. 178/2020](#) (**codice tributo 6937**).

Come nel precedente dichiarativo, all'interno del rigo RU5 trovano separata esposizione:

- al rigo RU5 colonna 1, il credito d'imposta per investimenti realizzati nel periodo oggetto di dichiarazione;
- al rigo RU5 colonna 2, il credito d'imposta per investimenti prenotati entro il 31 dicembre 2022, effettuati nel periodo successivo a quello oggetto di dichiarazione ed

entro il 30 novembre 2023.

L'importo indicato al rigo RU5 colonna 2 non potrà, ovviamente, essere esposto al rigo RU6, in quanto compensabile a partire dal periodo d'imposta successivo a quello oggetto di dichiarazione.

Da segnalare come venga **assunta la *dead line* del 30 novembre 2023** (termine di effettuazione dei beni ordinari e materiali 4.0 prenotati nel 2022, come prorogato dall'[articolo 12, comma 1-bis, D.L. 198/2022](#) c.d. Decreto Milleproroghe 2023) **anche in relazione agli investimenti in beni immateriali 4.0 prenotati entro il 31 dicembre 2022, per i quali il termine per beneficiare dell'aliquota del 50% è stabilito dall'articolo 21 D.L. 50/2022 (c.d. Decreto Aiuti) al 30 giugno 2023.**

Dettagli di compilazione quadro RU – sezione IV

		Investimenti diversi allegati A e B				
Rigo	Descrizione	Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sw	Investimenti allegato A	
		1	2	3	4	5
RU130	Investimenti beni strumentali 2022 (effettuati nel periodo d'imposta)					
		Investimenti primo gruppo allegato A	Investimenti secondo gruppo allegato A	Investimenti terzo gruppo allegato A	Investimenti allegato B	Interconnessione
		4A	4B	4C	5	6
		,00	,00	,00	,00	
RU140	Investimenti beni strumentali 2022 (effettuati dopo la chiusura del periodo d'imposta)					
		Investimenti primo gruppo allegato A	Investimenti secondo gruppo allegato A	Investimenti terzo gruppo allegato A	Investimenti allegato B	
		4A	4B	4C	5	
		,00	,00	,00	,00	
RU141	Investimenti beni strumentali 2021					
		Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sw	Investimenti allegato A	Investimenti allegato B
		1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	,00
				Variazione Credito L3	Variazione Credito 2L	Variazione Credito 3L
				6	7	8
				,00	,00	,00

Nel modello Redditi 2023 compaiono **tre distinti rigi della sezione IV del quadro RU esclusivamente dedicati agli investimenti in beni strumentali del periodo:**

- al rigo **RU130**, investimenti in beni strumentali effettuati nel periodo d'imposta oggetto di dichiarazione, il cui credito maturato è esposto al rigo RU5 colonna 1;
- al rigo **RU140**, investimenti in beni strumentali successivamente alla chiusura del periodo d'imposta di riferimento della dichiarazione ed entro il 30 novembre 2023, prenotati entro il 31 dicembre 2022, il cui credito maturato è esposto al rigo RU5 colonna 2;
- al rigo **RU141**, eventuali variazioni in diminuzione rispetto agli importi degli

investimenti indicati al rigo RU140 del modello redditi 2022 (investimenti in beni strumentali realizzati dopo la chiusura del periodo d'imposta oggetto di dichiarazione ed entro il 31 dicembre 2022, che siano stati validamente prenotati entro il 31 dicembre 2021) **e rettifiche in diminuzione dei crediti esposti nella sezione I del modello redditi 2022**, per effetto degli *“eventi intervenuti successivamente alla data di presentazione del presente modello ed entro il 31 dicembre 2022”*.

Come anticipato, fra le novità compare l'esigenza di distinguere, **sia al rigo RU130 sia al rigo RU140**, l'importo degli investimenti in beni materiali 4.0 fra i diversi gruppi dell'[allegato A](#) annesso alla L. 232/2016:

- **in colonna 4A**, il costo relativo agli investimenti di cui al **primo gruppo** *“Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti”*;
- **in colonna 4B**, il costo relativo agli investimenti di cui al **secondo gruppo** *“Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità”*;
- **in colonna 4C**, il costo relativo agli investimenti di cui al **terzo gruppo** *“Dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica «4.0»”*.

Coerentemente coi chiarimenti resi dall'Agenzia delle entrate nella Faq pubblicata sul sito istituzionale in relazione ai dichiarativi 2022, **la fruizione anticipata del credito d'imposta 4.0** dall'anno di entrata in funzione del bene interconnesso tardivamente, prevista come facoltà per il contribuente dal [comma 1059 dell'articolo 1, L. 178/2020](#), dovrà essere così **gestita nel modello Redditi 2023**:

- **al rigo RU1 colonna 1**, indicando il codice credito relativo al bene 4.0 (2L o 3L);
- **al rigo RU5, colonne 1 e 3**, indicando l'ammontare del credito spettante in misura *“piena”*;
- **al rigo RU130, colonne 4 o 5**, indicando l'ammontare complessivo degli investimenti 4.0;
- **al rigo RU130, barrando la colonna 6** *“interconnessione”*.

Si rammenta che, in linea con le regole di compilazione del dichiarativo, **il credito d'imposta fruito anticipatamente in misura “ridotta”** deve essere compensato in F24 indicando il codice tributo **“6936”** (beni materiali 4.0) o **“6937”** (beni immateriali 4.0), valorizzando il campo **“anno di riferimento”** dapprima con l'anno di entrata in funzione del bene e **successivamente**, a interconnessione avvenuta, **dell'anno di interconnessione**.

	Anno 2020	Anno 2021	Anno 2022
	1	2	3
Codice fiscale	Nome		
5	6		
Cognome	Data di nascita		Codice Stato estero di nascita
7	8 giorno	9 mese	10 anno
DOMICILIO ANAGRAFICO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)			
Codice comune	C.a.p.	Tipologia (via, piazza, ecc.)	
10	11	12	
Indirizzo	Numero civico	Frazione	
13	14	15	
RESIDENZA ANAGRAFICA ESTERA			
Codice Stato estero	Stato federato, provincia, contea		Località di residenza
16	17		18
Indirizzo			
19			
DOMICILIO ANAGRAFICO ESTERO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)			
Codice Stato estero	Stato federato, provincia, contea		Località di domicilio
20	21		22
Indirizzo			
23			
RU151 Cumulo			
		Codice credito	Anno
		1	2
Descrizione ulteriore sovvenzione			
3			
RU152 Dati relativi al periodo 1° - 31 gennaio 2020			
CREDITO D'IMPOSTA IN BENI STRUMENTALI MATERIALI 4.0		CREDITO D'IMPOSTA IN BENI STRUMENTALI IMMATERIALI 4.0	
Costi sostenuti	Rapporto costi gennaio/costi totali	Costi sostenuti	Rapporto costi gennaio/costi totali
1	2	3	4
,00	%	,00	%

Infine, in base agli articoli 17 e 22 del Regolamento (UE) 2021/241 (Dispositivo per la ripresa e la resilienza) a tutela degli interessi finanziari dell'Unione, devono essere compilati i seguenti righe della sezione IV:

- **RU150, in cui indicare i titolari effettivi dei fondi nei periodi 2020-2022;**
- **RU151, in cui indicare le eventuali ulteriori sovvenzioni** con riferimento ai medesimi costi che hanno concorso alla determinazione del credito d'imposta **nel triennio 2020-2022, al fine di verificare il rispetto del principio del divieto di doppio finanziamento;**
- **RU152, in cui i soggetti che hanno fruito nel periodo d'imposta 2020 dei crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali 4.0** devono indicare l'ammontare dei costi sostenuti dal 1° al 31 gennaio 2020 e il rapporto in percentuale tra costi

sostenuti dal 1° al 31 gennaio 2020 e il totale dei costi sostenuti nel periodo 2020 riferiti ai crediti d'imposta.

ADEMPIMENTI

Durc di congruità della manodopera e perimetro dell'obbligo

di **Alessandro Bonuzzi**



I Colleghi che si sono e si stanno occupando delle verifiche prodromiche all'apposizione del **visto di conformità** necessario alla **cessione** del **superbonus** hanno imparato a conoscere l'**attestazione di congruità della manodopera**, da richiedere all'impresa affidataria dei lavori edili prima di procedere al **saldo finale**.

Il cosiddetto **Durc di congruità della manodopera**, disciplinato dal D.M. 143/2021, si affianca e non sostituisce il Durc contributivo e diventa **obbligatorio** quando si verificano entrambi i seguenti presupposti:

- effettuazione di **lavori edili** – pubblici o privati – di cui all'[allegato X del D.Lgs. 81/2008](#) da parte di un'impresa affidataria, per i quali trova applicazione la **contrattazione collettiva edile**, nazionale e territoriale, stipulata dalle associazioni dei datori e dei prestatori di lavoro comparativamente più rappresentative sul piano nazionale. Con riferimento ai **lavori privati**, il Durc di congruità è obbligatorio solo se le opere sono di **valore complessivo pari o superiore a 70.000 euro**. Ai fini della verifica della soglia, quindi, rilevano anche le **opere non edili**, fermo restando che la **congruità riguarda sempre e solo i lavori edili**;
- invio della **denuncia di inizio lavori** (DNL) alla Cassa edile/Edilcassa territorialmente competente **successivamente al 31 ottobre 2021** (quindi **dal 1° novembre 2021**), non rilevando a tal fine gli altri adempimenti effettuati verso l'Inail.

Si noti, peraltro, che, ai fini dell'obbligatorietà del Durc di congruità, **non assume rilevanza l'iscrizione o meno** dell'impresa affidataria **alla Cassa edile/Edilcassa**, potendo accedere al **portale Cnce_Edilconnect** (<https://www.congruitanazionale.it/Home/EdilConnect>), in cui vanno inseriti i dati per richiedere la congruità, **tutte le imprese affidatarie**, anche se non iscritte alla Cassa edile/Edilcassa.

Si tratta, comunque, di un'attestazione relativamente semplice da ottenere, atteso che la Cassa Edile/Edilcassa la deve rilasciare **entro 10 giorni** dalla richiesta presentata dall'**impresa**

affidataria (o dal soggetto da essa delegato) oppure dal **committente**.

Per i **lavori pubblici**, la congruità dell'incidenza della manodopera sull'opera complessiva è richiesta dal committente o dall'impresa affidataria in occasione della **presentazione dell'ultimo stato di avanzamento dei lavori** da parte dell'impresa, prima di procedere al **saldo finale dei lavori**.

Per i **lavori privati**, invece, la congruità dell'incidenza della manodopera deve essere dimostrata prima dell'erogazione del **saldo finale da parte del committente**. A tal fine, l'impresa affidataria presenta l'attestazione riferita alla congruità dell'opera complessiva.

L'**obbligatorietà** del Durc di congruità è stata ricordata anche dall'Agenzia delle entrate, la quale in occasione della pubblicazione della [circolare 19/E/2022](#) ha affermato che, *“per finalità diverse dalla detraibilità delle spese, resta fermo, in ogni caso, il rispetto delle previsioni in materia di **verifica della congruità dell'incidenza della manodopera impiegata nella realizzazione dei lavori edili**, ai sensi del decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 25 giugno 2021, n. 143, nonché l'obbligo della verifica dell'idoneità tecnico professionale di cui all'articolo 26, comma 1, lettera a), del d.lgs. n. 81 del 2008. Più in particolare, per quanto attiene alla verifica della congruità della manodopera impiegata, **va richiamato l'obbligo per il committente, pubblico o privato, di richiedere all'impresa affidataria l'attestazione di congruità prima di procedere al saldo finale dei lavori**, nel rispetto di quanto previsto dall'articolo 4 del citato D.M. n. 143 del 2021”*.

Malgrado l'obbligatorietà, dal chiarimento **dell'Agenzia delle entrate**, si ricava che **la mancata richiesta del Durc di congruità all'impresa affidataria** (e quindi la mancata produzione del documento) **non può di per sé determinare il disconoscimento della detrazione edilizia in capo al committente**.

Perdipiù, con specifico riguardo all'ambito della professione, **l'assenza dell'attestazione di congruità non può certamente avere alcun riflesso**, in termini di responsabilità, **in capo al professionista che appone il visto di conformità sulla cessione del superbonus**, atteso che trattasi – alla luce del chiarimento dell'Agenzia – di un documento **irrelevante** per la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta.

In senso avverso parrebbe andare la **faq n. 6** della **Commissione Nazionale Paritetica per le Casse Edili** (CNCE), la quale alla **domanda** se *“In caso di mancata congruità, l'impresa perde i benefici delle detrazioni fiscali per interventi edilizi alla luce di quanto previsto dal D.M. 41/1998”*, ha risposto che *“Gli effetti della mancanza della congruità potrebbero riflettersi, in via indiretta, anche sul **mancato riconoscimento dei benefici previsti dalla normativa fiscale**, in materia di **detrazioni fiscali**, considerando che l'art. 5, comma 6, del D.M. n. 143/21 prevede testualmente che “In mancanza di regolarizzazione, l'esito della verifica di congruità riferita alla singola opera, pubblica e privata, incide, dalla data di emissione, sulle successive verifiche di regolarità contributiva finalizzata al rilascio per l'impresa affidataria del **Durc on-line**, [...]”. In tale fattispecie, pertanto, si verifica la previsione di cui all'art. 4 del D.M. 41/98 lettera d) (“Casi di diniego della detrazione” che stabilisce che “La detrazione non è riconosciuta in caso di: d) **violazione delle***

norme in materia di tutela della salute e della sicurezza sul luogo di lavoro e nei cantieri, nonché di obbligazioni contributive accertate dagli organi competenti e comunicate alla direzione regionale delle entrate territorialmente competente”).

Va però considerato che:

- la faq del CNCE dovrebbe riferirsi alla **detrazione spettante all'impresa che esegue l'intervento edilizio**;
- la faq del CNCE è del **15 febbraio 2022**, quindi antecedente alla [circolare 19/E/2022](#);
- il Durc di congruità della manodopera non è presente nelle **check list** formulate dal CNDCEC e dalla FNC, né è generalmente richiesto dalle **banche cessionarie** dei bonus fiscali nell'ambito dell'**attività di controllo**, sebbene svolta in modo a dir poco **scrupoloso**.

ACCERTAMENTO

L'obbligo di motivare sulle osservazioni al pvc, secondo il DDL delega per la riforma fiscale

di **Gianfranco Antico**



Come è noto, a conclusione di un lungo e travagliato iter parlamentare, oltre 20 anni fa è divenuto legge dello Stato “**Lo Statuto del contribuente**”, il quale, nel fissare i principi fondamentali ai quali devono ispirarsi i rapporti fra contribuente e Amministrazione finanziaria e le regole alle quali l’Agenzia delle Entrate dovrà dare concreta attuazione, ha provveduto a codificare, per la prima volta, i diritti e le garanzie che i contribuenti hanno nei confronti del Fisco e, di conseguenza, ha “*imposto*” all’Amministrazione finanziaria di ricercare ed ampliare le **occasioni di colloquio** nello svolgimento delle attività di contrasto all’evasione.

Dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente, ai sensi dell’[articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#), può comunicare entro **sessanta giorni** osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori.

L’avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

In pratica, preso atto che nel corso della verifica il contribuente non sempre dispone della necessaria serenità e lucidità per valutare i rilievi mossi, si dà facoltà di formulare le proprie osservazioni entro 60 giorni dalla consegna del p.v.c..

Considerato che la norma prevede che l’attività di accertamento resti paralizzata per 60 giorni, essendo stato sancito il *divieto* di emanare l’avviso di accertamento prima di tale termine, salvo che non si versi in casi di **particolare e motivata urgenza**, si apre, quindi, una fase pre-notifica dell’avviso di accertamento, tesa a valutare la legittimità dell’operato dei verificatori, al fine di deflazionare il contenzioso, affidato al soggetto che ha il potere di accertamento: **l’Ufficio Controlli della Direzione Provinciale dell’Agenzia delle Entrate**.

La paralisi a tempo dell'attività di accertamento deve significare che l'Ufficio ha l'obbligo di effettuare un **esame critico del processo verbale**, prima di procedere alla notifica dell'avviso di accertamento, non potendosi limitare a recepire, acriticamente, nell'atto impositivo, il processo verbale, senza tenere conto delle osservazioni, valutazioni e interpretazioni dissenzianti effettuate dal contribuente.

In sede giurisprudenziale la Corte di Cassazione è più volte intervenuta sul tema, confermando la **validità** dell'atto che non menzioni le osservazioni del contribuente ex [articolo 12, comma 7, L. 212/2000](#).

In particolare, con la [sentenza n.11881 del 12.05.2017](#), i giudici di Piazza Cavour hanno fissato un importante principio sulle modalità con cui possano ritenersi superate, in quanto vagliate, le eccezioni di parte: *“Nell'impianto delineato dal legislatore, alla facoltà concessa al contribuente di presentare memorie e osservazioni dopo il rilascio del processo verbale di constatazione, si accompagna il dovere di valutazione delle stesse da parte dell'Amministrazione, ma tale dovere non equivale alla necessità di puntuale e analitico contrasto di tutte le eccezioni del contribuente. È sufficiente che le osservazioni siano “valutate” e che l'Amministrazione dia conto dell'esito di tale valutazione nella motivazione dell'avviso di accertamento. Ora, nella specie, la motivazione dell'avviso di accertamento (trascritta nel motivo) è coerente con tale modo di procedere, se è vero che alcune delle osservazioni del contribuente furono recepite. Il superamento delle altre risulta dallo sviluppo complessivo del ragionamento”*.

E da ultimo – [Corte di Cassazione, n. 5425 del 21.02.2023](#) – è stato ritenuto **legittimo l'avviso di accertamento che non menzioni le osservazioni del contribuente di cui all'articolo 12 L. 212/2000** atteso che, da un lato, la nullità consegue solo alle irregolarità per le quali sia espressamente prevista dalla legge oppure da cui derivi una lesione di specifici diritti o garanzie tale da impedire la produzione di ogni effetto e, dall'altro lato, l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare tali osservazioni, ma non di esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo (conforme Corte di Cassazione, n. 1778/2019).

Sicuramente uno degli aspetti di maggiore interesse del quadro giurisprudenziale rappresentato è che pur sussistendo il dovere di valutare le osservazioni e richieste di parte, ciò non significa che debba avvenire in maniera puntuale, così che quelle analiticamente non vagliate possano comunque ritenersi superate dal *ragionamento motivazionale complessivo*.

Tuttavia, il **disegno di legge delega per la riforma fiscale** prevede adesso, fra l'altro, l'**obbligo** da parte dell'ente impositore **di motivare espressamente** sulle osservazioni formulate dal contribuente.

Formula sostanzialmente analoga a quella prevista **dall'articolo 5-ter D.Lgs. 218/1997**, in caso di mancata adesione: l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.

IMPOSTE SUL REDDITO

La responsabilità del sostituto d'imposta in caso di decadenza dal regime forfetario

di **Stefano Rossetti**



Come noto, l'imposta sostitutiva dovuta in applicazione del regime forfetario ([articolo 1, comma 54 e seguenti, L. 190/2014](#)) viene liquidata senza prevedere la figura del sostituto d'imposta; infatti, viene previsto che *"i ricavi e i compensi relativi al reddito oggetto del regime forfetario **non sono assoggettati a ritenuta d'acconto** da parte del sostituto d'imposta. A tale fine, i contribuenti rilasciano un'apposita dichiarazione dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva"* ([articolo 1, comma 67 e seguenti, L. 190/2014](#)).

Talvolta può capitare che il contribuente che adotta il regime forfetario si accorga di **non possedere i requisiti** per poter fruire del regime di vantaggio, in tal caso, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con le [risposte ad istanza di interpello n. 499/2019](#) e [n. 500/2019](#), è possibile rimediare all'indebita fruizione del regime forfetario adottando una delle seguenti modalità:

- **emettendo e trasmettendo al committente delle note di variazione in aumento**, ex [articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), al fine di integrare le fatture originarie con l'Iva di rivalsa (da versare all'Erario) e indicare la ritenuta d'acconto?
- **emettendo e trasmettendo al committente delle note di variazione in diminuzione**, ex dell'[articolo 26, commi 2 e 3, D.P.R. 633/1972](#), a storno delle fatture originarie ed emettendo nuove fatture, in sostituzione delle precedenti, al fine di addebitare l'Iva di rivalsa (da versare all'erario) ed indicare la ritenuta d'acconto.

Per quanto attiene, in maniera specifica, alla posizione del sostituto d'imposta, egli non dovrebbe essere assoggettato a sanzioni per **l'omessa effettuazione** (e conseguente omesso versamento) **delle ritenute d'acconto**.

Questa è la soluzione a cui è giunta l'Amministrazione finanziaria con la [risposta ad istanza d'interpello n. 245/2023](#).

Ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, il contribuente **forfetario** è da ritenersi **responsabile delle sanzioni** per le ritenute non operate e non versate o versate tardivamente, conseguenti all'errata richiesta di disapplicazione delle medesime.

La posizione dell'Agenzia delle Entrate si basa sul fatto che in ipotesi analoghe, la responsabilità del contribuente forfetario non può essere esclusa (vedasi Corte di Cassazione, sentenza n. 14033/2006 e Corte di Cassazione, sentenza n. 10613/2000) per aver rilasciato al sostituto una **dichiarazione non rispondente al vero**, mentre a quest'ultimo è possibile applicare il disposto dell'[articolo 6 D.Lgs. 472/1997](#) secondo cui *"Se la violazione è conseguenza di errore sul fatto, l'agente non è responsabile quando l'errore non è determinato da colpa"*.

La stessa Amministrazione finanziaria, in passato, con la circolare ministeriale n. 180/1998, aveva affermato che *"l'articolo 6, comma 1, esclude la responsabilità quando l'errore non è determinato da colpa. Il fattore discriminante è quindi costituito dalla causa dell'errore medesimo. Se esso dipende da imprudenza, negligenza o imperizia, non rileva ai fini dell'esclusione della responsabilità, ma se il trasgressore ha osservato la normale diligenza nella ricostruzione della realtà, l'errore in cui è incorso esclude la colpa richiesta dal precedente articolo 5. Per contro si ribadisce l'errore evitabile con l'uso dell'ordinaria diligenza, quella cioè che si può ragionevolmente pretendere dal soggetto agente, non influisce sulla punibilità"*.

Da quanto sopra, dunque si evince che laddove effettivamente il sostituto sia in grado di dimostrare che, osservando la **normale diligenza**, non sarebbe stato in grado di verificare che il contribuente forfetario era privo dei requisiti, peraltro dal medesimo attestati con una specifica dichiarazione, per applicare il regime agevolativo, lo stesso può ritenersi non responsabile delle violazioni di omessa esecuzione e versamento delle ritenute, trasmissione delle certificazioni uniche e del Modello 770 con dati errati) e, conseguentemente, delle sanzioni ad essere relative.

Da ultimo, è interessante la precisazione di carattere operativo fornita dall'Agenzia delle Entrate, la quale ha chiarito che se l'erogazione dei compensi da parte del sostituto al contribuente asseritamente forfetario è avvenuta:

- **nel 2021**, il sostituto non deve eseguire il versamento delle ritenute d'acconto non operate, né presentare le certificazioni uniche ed il Modello 770/2022 integrativo (laddove i compensi, seppur errati, di cui si discute siano stati già riportati nei predetti modelli trasmessi all'Agenzia delle entrate);
- **nel 2022**, il sostituto deve operare, seppur tardivamente, le ritenute d'acconto, e versarle con la maggiorazione a titolo di interesse, nonché rilasciare la certificazione unica per il 2022 e presentare il Modello 770/2023 indicando i dati corretti.

Il tale ultimo caso, seppur non specificato dalla risposta ad istanza d'interpello, si ritiene che il sostituto ai sensi dell'[articolo 64 del D.P.R. 600/1973](#), debba esercitare la **rivalsa** sul sedicente contribuente forfetario.

BUSINESS ENGLISH

Current Accounting and Finance Trends in Business English

di Tom Roper

This week, we are going to take a look at some of the more **relevant** and **current news** that we can see in the Business and Accounting fields. These will be accompanied by a small **glossary** at the end of each article to help with the understanding of the content.

The field of accounting is in constant **evolution**, and with it arrive new and interesting terms in the English language. One such term is “**Blockchain Accounting**,” this refers to the use of blockchain technology in accounting processes. This term has gained prominence over the last few years due to the growing popularity of **cryptocurrencies** and their underlying blockchain technology. Something, which although has begun to slow down and become **less relevant**, is still a rather popular way of banking. Blockchain is essentially a system of recording information in a way that makes it difficult or impossible to **change, hack, or cheat the system**. A blockchain is in essence a **digital ledger** of transactions that is duplicated and distributed across the entire network of computer systems on the blockchain

Another term we can see is “**Green Accounting**,” which refers to the practice of accounting for **environmental sustainability**. With increasing concerns about climate change and the impact of businesses on the environment, this term has become more relevant and important in modern accounting practices. Other terms such as “**Big Data Analytics**” and “**Artificial Intelligence Accounting**” are also gaining traction as technological advancements continue to shape the field of accounting. Big data analytics is the often complex process of **examining big data** to discover information – such as **hidden patterns, correlations, market trends** and customer preferences – which can in turn help organisations make better, **informed business decisions**. On a larger scale, data analytics technologies and techniques give organisations a way to analyse data sets and gather new information. **Business intelligence** (BI) queries answer basic questions about business operations and performance. On the other hand **AI** (Artificial Intelligence) in accounting is primarily about **data and automation**. AI-fueled technologies and applications like **machine learning** can drive new and improved practices around data analytics for accounting.

Another new phenomenon that we are seeing across the world is “**shrinkflation**”. This is when companies **reduce** the size of their products or range of services but whilst still **maintaining prices**. It is seen as a reaction to the increasing price of raw materials needed in the production process. Another **tactic** being used is to **place smaller** numbers of items in **larger boxes**, providing an illusion to shoppers that they are getting significantly **more for their money**. Shrinking the size of products is in effect a cost-cutting strategy. Manufacturers are relying on psychology here. They know that consumers are considerably more **sensitive** to price than

quantity or **quality**. Most shoppers will still make a regular purchase, even if it has shrunk, as long as the price has not risen.

The chocolate bar maker Cadbury has resorted to shrinking the size of one of its flagship products by 10% to **maintain its bottom line**. A company spokesperson said: "We look to absorb costs...in this difficult environment [so] we've had to make the decision to slightly reduce the weight of [chocolate] bars for the first time since 2012, so that we can keep them **competitive**." The service industry is also finding the need to be inventive to attempt to refrain from raising prices. The hotel chains Hilton and Marriott have made daily housekeeping services "opt in". This means that guests must now request the cleaning of their room. Many other free services we have taken for granted are on the wane and being shrunk.

These new and exciting terms demonstrate the dynamic nature of the accounting profession and the need for accountants to stay up-to-date with the latest trends and technologies.

Glossary

On the wane – *in declino*

Taken for granted- *dare per scontato*

Shrink- *restringersi*

