

Edizione di lunedì 24 Aprile 2023

CASI OPERATIVI

Pittore residente all'estero che esegue quadri in Italia
di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Credito beni strumentali nel bilancio 2022
di Clara Pollet, Simone Dimitri

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Scissione parziale della consolidante e destinazione delle perdite fiscali
di Fabio Landuzzi

PENALE TRIBUTARIO

D.L. n.34/2023: la speciale causa di non punibilità per i reati omissivi di versamento
di Gianfranco Antico

ACCERTAMENTO

Verifica presso lo studio: il titolare non deve essere presente
di Arianna Semeraro

CASI OPERATIVI

Pittore residente all'estero che esegue quadri in Italia

di Euroconference Centro Studi Tributari



Domanda

Un pittore ai fini fiscali risulta residente in Germania.

In Germania, la proprietà dei quadri prodotti è una Srl tedesca di cui il pittore è amministratore unico e socio unico.

I ricavi dei quadri vengono tassati esclusivamente dalla società tedesca.

Il pittore incassa, in qualità di persona fisica, compensi da amministratore della società ed eventuali dividendi distribuiti.

Il pittore, a seguito dell'acquisto di alcuni immobili in Italia, intende ivi trasferirsi per alcuni mesi all'anno (non più di 183 giorni) e dipingere durante il periodo di residenza.

Il fatto che dipinge una parte dei quadri in Italia sarà pubblicato ufficialmente.

I ricavi dei quadri dipinti in Italia sono considerati ricavi da attività artistica svolta in Italia, e quindi devono essere tassate ai fini fiscali in Italia, sia secondo la normativa nazionale sia da quella convenzionale?

A tal fine, i redditi si considerano ex articolo 53, Tuir, da lavoro autonomo, con conseguente obbligo di apertura di una partita Iva e versamento dei contributi previdenziali in Italia?

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



ADEMPIMENTO IN PRATICA

Credito beni strumentali nel bilancio 2022

di Clara Pollet, Simone Dimitri



Master di specializzazione

CONTROLLO DI GESTIONE

Scopri di più >

Le imprese che hanno **effettuato investimenti in beni strumentali nell'anno 2022** possono fruire di un credito di imposta, determinato con **percentuali differenti** a seconda della **tipologia e dei tempi di effettuazione dell'investimento**.

Il **momento di effettuazione dell'investimento** segue le **regole di competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, Tuir**: per i **beni mobili** occorre tener conto della **data della consegna o spedizione**, ovvero, se diversa e successiva, della data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà. I crediti spettanti, riferiti agli **investimenti effettuati nel 2022**, possono essere così **riepilogati**:

- credito d'imposta **nella misura del 6%** (di cui all'[articolo 1, comma 1055, L. 178/2020](#)) per:
 - **investimenti in beni strumentali materiali** (diversi da quelli indicati nell'[allegato A](#) annesso alla L. 232/2016), nel limite di 2 milioni di euro;
 - **investimenti in beni strumentali immateriali** (diversi da quelli indicati nell'[allegato B](#) annesso alla L. 232/2016), entro il limite di 1 milione di euro.
- credito d'imposta **nella misura del 40%** (di cui all'[articolo 1, comma 1057, L. 178/2020](#)) per investimenti in **beni strumentali nuovi materiali 4.0** indicati nell'allegato A annesso alla L. 232/2016, per la quota di investimenti **fino a 2,5 milioni di euro**, nella misura del 20% per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni e fino a 10 milioni di euro, nella misura del 10% del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro;
- **credito d'imposta 50%** (di cui all'[articolo 1, comma 1058, L. 178/2020](#)) per gli investimenti in **beni immateriali 4.0** compresi nell'allegato B annesso alla L. 232/2016, nel limite massimo annuale di costi ammissibili pari a 1 milione di euro. Si considerano

agevolabili anche le spese per servizi sostenute in relazione all'utilizzo dei beni di cui al predetto [allegato B](#) mediante soluzioni con risorse di calcolo condivise e connesse (cosiddette *cloud computing*), per la **quota imputabile per competenza**.

Dal punto di vista contabile, il credito di imposta per gli investimenti in **beni strumentali materiali o immateriali** (4.0 e NON) è considerato un **contributo in conto impianti**. In base a quanto previsto dall'**OIC16** – Immobilizzazioni materiali – trattasi di somme erogate da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) alla società per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione e ampliamento di immobilizzazioni materiali, **commisurati al costo delle medesime**. Sono contributi per i quali, di solito, la società beneficiaria è vincolata a mantenere in uso le immobilizzazioni materiali cui essi si riferiscono per un determinato tempo, stabilito dalle norme che li concedono.

I **contributi in conto impianti**, commisurati al costo delle immobilizzazioni, **vanno rilevati a conto economico con un criterio sistematico**, gradualmente **lungo la vita utile del bene ammortizzabile**. Ciò può essere applicato con **due metodi**:

- con il **metodo indiretto** i contributi, imputati al conto economico tra gli “**Altri ricavi e proventi**” (voce A5), sono rinviate **per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione dei “Risconti passivi”**. In questo modo sono imputati al conto economico, da un lato, ammortamenti calcolati sul costo lordo dei cespiti e, dall'altro, **altri ricavi e proventi per la quota di contributo di competenza dell'esercizio**.
- con il **metodo diretto** i contributi sono **portati a riduzione del costo dei cespiti cui si riferiscono**. In tal caso, sono imputati al conto economico solo ammortamenti **determinati sul valore contabile netto del cespite**.

L'iscrizione del contributo in apposita voce tra i risconti passivi, da ridursi ogni periodo con accredito al conto economico, **lascia inalterato il costo**, ma **produce gli stessi effetti sull'utile dell'esercizio** e sul patrimonio netto della contabilizzazione del contributo come riduzione del costo. A parere di chi scrive, **l'utilizzo del primo metodo permette di lasciare visibile la quota di contributo che ai fini fiscali dovrà essere ripresa**, in quanto trattasi di una somma **non soggetta a tassazione**.

Si ricorda che i contributi in conto impianti vanno rilevati nel momento in cui **esiste una ragionevole certezza** che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo siano soddisfatte e che i contributi saranno effettivamente erogati.

Esemplificando, si pensi all'impresa Alfa srl che ha acquistato nell'anno 2022 un macchinario nuovo (non 4.0), del valore del 300.000 euro, ammortizzabile in 5 anni. In tal caso, il credito d'imposta spettante è pari a 18.000 euro. Si riportano le scritture contabili del primo anno.

Crediti tributari	a	Contributi in c/impianti 18.000
-------------------	---	---------------------------------

Contributi in c/impianti a	Risconti passivi	14.400
----------------------------	------------------	--------

Si ricorda, infine, che le imprese che hanno **effettuato la prenotazione entro il 31 dicembre 2022** (ordine accettato dal venditore e pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione) per **fruire del credito nelle misure 2022**, dovranno **rispettare le seguenti scadenze**:

- **credito beni materiali ed immateriali NON 4.0** – investimenti effettuati **entro il 30 novembre 2023**;
- **credito beni materiali 4.0** – investimenti effettuati **entro il 30 novembre 2023**;
- **credito beni immateriali 4.0** – investimenti effettuati **entro il 30 giugno 2023**.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Scissione parziale della consolidante e destinazione delle perdite fiscali

di Fabio Landuzzi



Master di specializzazione

SCISSIONE SOCIETARIA

Scopri di più >

Nel caso di **scissione parziale** di una società che ha optato, in qualità di **consolidante**, per il regime del **consolidato fiscale** ex [articoli 117](#) e ss., in cui la *fiscal unit* ha maturato **perdite fiscali** in vigenza dell'opzione per la tassazione di gruppo, si pone la necessità di **coordinare due norme** concorrenti:

- la prima, riferita alla **scissione societaria in generale**, rappresentata nel caso di specie dal comma 4 dell'[articolo 173](#) Tuir, e relativo alla **attribuzione delle posizioni soggettive** non connesse ad un elemento patrimoniale specifico che segue un **criterio di proporzionalità** rispetto al patrimonio netto contabile allocato alla società beneficiaria, criterio che si applica senza dubbio al caso delle perdite fiscali pregresse;
- la seconda, specificamente riferita alla **disciplina del consolidato fiscale**, rappresentata dall'articolo 11, comma 6, D.M. 01.03.2018, ai sensi del quale la **scissione parziale della consolidante non modifica** gli effetti derivanti dall'opzione alla **tassazione di gruppo** da parte della scissa, principio che l'Amministrazione Finanziaria ha interpretato, nel caso specifico della destinazione delle perdite fiscali della scissa, ritenendo che in forza del **generale principio dello spossessamento degli imponibili** realizzati nei periodi di vigenza dell'opzione dai diversi soggetti partecipanti, in favore della fiscal unit, anche le **perdite realizzate dalla scissa** in vigenza dell'opzione **rimangono nella esclusiva titolarità della fiscal unit** (circolare 9/2010).

Da tale combinazione, deriva perciò che la **scissione parziale della consolidante**, non determinando di per sé una causa di **interruzione del consolidato fiscale**, non produce un effetto di allocazione delle perdite fiscali maturate in pendenza di opzione di tassazione di gruppo, le quali **permangono per intero nella disponibilità della fiscal unit**, a prescindere dal fatto che siano state realizzate dalla scissa o da altre partecipate, e quand'anche la **beneficiaria sia di nuova costituzione**.

Solo le **perdite fiscali** maturate dalla scissa **ante opzione** saranno oggetto di **trasferimento alla beneficiaria** secondo il criterio proporzionale.

Analogamente, si avrà l'allocazione delle perdite fiscali della scissa, anche maturate in vigenza di opzione, se l'operazione determina **interruzione anticipata del regime di consolidato fiscale**.

Questa chiara indicazione ha trovato di recente una **contrastante decisione della Corte di Cassazione** nell'ordinanza n. 3591/2023 in cui la Suprema Corte ha sposato la tesi diversa della **prevalenza**, da una parte, del principio generale di cui all'[articolo 173, comma 4, del Tuir](#) e, dall'altra parte, della **volontà espressa dalle parti** in occasione dell'esercizio di opzione per il consolidato fiscale ai sensi dell'articolo 13, comma 8, D.M. 09.06.2004, vedendo così a ritenere che, anche in caso di **scissione parziale della consolidante** in vigenza del regime di tassazione di gruppo, le **perdite della scissa** si rendano **trasferibili alla beneficiaria neocostituita** secondo il **criterio di proporzionalità**.

In altre parole, secondo i giudici della Suprema Corte, la scissione, seppure non faccia interrompere l'opzione per la tassazione di gruppo, fa sì che la beneficiaria abbia titolo per ricevere la **quota parte delle perdite fiscali** accumulate dalla scissa come consolidante (e quindi dalla *fiscal unit*) in vigenza di opzione.

Si tratta evidentemente di una posizione, a quanto ci risulta isolata, quantomeno sinora, che desta **perplessità** poiché sembra dare **prevalenza ad una norma generale** (sulla scissione in quanto tale) rispetto a quella speciale (sul consolidato fiscale e sulla disciplina delle operazioni straordinarie nel suo contesto).

È pur vero che nel caso trattato dalla Cassazione, e cassato con rinvio alla decisione della Corte di giustizia tributaria di secondo grado, i requisiti di **permanenza nel consolidato** sono poi **venuti meno per la società beneficiaria** solo alcuni mesi dopo la scissione, mentre sono rimasti in vita per la società scissa, ovviamente con altre società, che ha continuato ad operare come consolidante della *fiscal unit*.

Pertanto, rispetto al principio della continuità dell'opzione in presenza di una scissione parziale della consolidante, i giudici potrebbero aver **valorizzato maggiormente** nel caso di specie **l'avvenuta interruzione della tassazione di gruppo** prima del compimento del triennio, anche se ciò dovrebbe essere in realtà visto come **fenomeno a se stante** rispetto alla scissione e perciò disciplinato *ad hoc* come l'evento di innesco della disciplina allocativa delle perdite fiscali della *fiscal unit*, in quanto fattispecie appunto di **interruzione anticipata dell'opzione**, e nient'affatto collegata quale **effetto diretto della scissione parziale** della consolidante.

PENALE TRIBUTARIO

D.L. n.34/2023: la speciale causa di non punibilità per i reati omissivi di versamento

di Gianfranco Antico

Seminario di specializzazione

DELEGA FISCALE 2023: LE NOVITÀ DELLA RIFORMA IN PRATICA

[Scopri di più >](#)

Come è noto, per venire incontro a quei contribuenti che hanno dichiarato e non versato, **la Legge di bilancio 2023 – L. 197/2022** – ha previsto, fra l'altro, tutta una serie di misure di sostegno in favore del contribuente, attraverso il potenziamento degli istituti già a disposizione, e una riduzione straordinaria delle sanzioni.

In particolare, il legislatore ha introdotto una definizione agevolata delle somme dovute a seguito della liquidazione della dichiarazione.

Infatti, il [comma 153](#), dell'articolo 1, L. 197/2022, prevede che le **somme dovute a seguito del controllo automatizzato** delle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta in corso **al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 e al 31 dicembre 2021**, richieste con le comunicazioni previste dagli [articoli 36-bis D.P.R. 600/1973](#) e [54-bis D.P.R. 633/1972](#), per le quali il termine di pagamento di cui all'[articolo 2, comma 2, D.Lgs. 462/1997](#) (30 giorni dal ricevimento della comunicazione, ovvero della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute), non è ancora scaduto al 1° gennaio 2023, ovvero recapitate successivamente a tale data, possono essere definite con il pagamento delle imposte e dei contributi previdenziali, degli interessi e delle somme aggiuntive.

Il pagamento delle somme deve avvenire secondo le modalità e i termini ordinariamente stabiliti dagli [articoli 2 e 3-bis D.Lgs. 462/1997](#). In caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, delle somme dovute, la definizione non produce effetti e si applicano le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione.

Inoltre, il [comma 155, dell'articolo 1, L. 197/2022](#), dispone che le somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni, richieste con le comunicazioni previste dagli [articoli 36-bis D.P.R. 600/1973](#) e [54-bis D.P.R. 633/1972](#), **il cui pagamento rateale** ai sensi dell'[articolo 3-bis D.Lgs. 462/1997](#), è ancora in corso al 1° gennaio 2023, possono essere

definite con il pagamento del debito residuo a titolo di imposte e contributi previdenziali, interessi e somme aggiuntive.

Sono dovute le sanzioni nella misura del 3% per cento senza alcuna riduzione sulle imposte residue non versate o versate in ritardo.

E la rateazione prosegue secondo le modalità e i termini previsti dallo stesso [articolo 3-bis D.Lgs. 462/1997](#). In caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, delle somme dovute, la definizione non produce effetti e si applicano le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione.

Tuttavia, il pagamento delle somme dovute non liberava il contribuente dai rischi penali.

Infatti, in via ordinaria, l'[articolo 13 D.Lgs. 74/2000](#) prevede che i reati di cui agli [articoli 10-bis \(omesso versamento di ritenute dovute o certificate\)](#), [10-ter \(omesso versamento Iva\)](#) e [10-quater, comma 1 \(utilizzo in compensazione di crediti non spettanti\)](#), del D.Lgs. 74/2000, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante **integrale pagamento** degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.

Pertanto, per quei contribuenti che intendono avvalersi della norma agevolativa della Legge di bilancio 2023, l'[articolo 23 D.L. 34/2023](#), ha previsto una causa speciale di non punibilità dei reati tributari.

Infatti, i reati di cui agli [articoli 10-bis, 10-ter](#) e [10-quater, comma 1, D.Lgs. 74/2000](#), non sono punibili quando le relative violazioni sono correttamente definite e le somme dovute sono **versate integralmente** dal contribuente secondo le modalità e nei termini previsti dall'articolo 1, commi da [153](#) a [158](#) e da [166](#) a [252](#), della L. 197/2022, purché le relative procedure siano definite prima della pronuncia della sentenza di appello.

Il contribuente dà immediata comunicazione, all'Autorità giudiziaria che procede, dell'avvenuto versamento delle somme dovute o, in caso di pagamento rateale, del versamento della prima rata e, contestualmente, informa l'Agenzia delle entrate dell'invio della predetta comunicazione, indicando i riferimenti del relativo procedimento penale.

Il processo di merito è sospeso sino al momento in cui il giudice è notiziato dall'Agenzia delle entrate della corretta definizione della procedura e dell'integrale versamento delle somme dovute ovvero della mancata definizione della procedura o della decadenza del contribuente

dal beneficio della rateazione.

Durante tale periodo di sospensione possono essere assunte le prove nei casi previsti dall'articolo 392 del codice di procedura penale.

In pratica, ordinariamente, in forza di quanto disposto dall'[articolo 13, D.Lgs. 74/2000](#), il termine ultimo per il pagamento è l'apertura del dibattimento penale, mentre in via speciale la causa di non punibilità è automatica nel momento in cui la definizione è stata conclusa con il pagamento di tutte le rate, sempre che non sia intervenuta **prima la sentenza di appello. Ciò significa che la sentenza di primo grado di condanna, impugnata, non incide sulla speciale causa di non punibilità.**

ACCERTAMENTO

Verifica presso lo studio: il titolare non deve essere presente

di Arianna Semeraro

Master di specializzazione

ACCERTAMENTO FISCALE NEL REDDITO D'IMPRESA E DEL LAVORO AUTONOMO

[Scopri di più >](#)

Se **l'accesso presso lo studio del professionista** ha ad oggetto la verifica fiscale di uno dei clienti dello stesso, questa può avvenire anche quando il **professionista non è presente** in studio.

L'[articolo 52, comma 1, D.P.R. 600/1973](#) secondo cui: "In ogni caso, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti o professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato" è riferito esclusivamente al caso in cui la **verifica fiscale abbia ad oggetto il titolare dello studio** medesimo e non già un suo cliente.

Questo il principio di diritto enunciato dalla Cassazione con **ordinanza n. 9515/2023** depositata il 6 aprile u.s..

La pronuncia in commento trae origine da una verifica fiscale condotta nei confronti di un contribuente le cui scritture contabili erano **depositate presso lo studio del commercialista** delegato. La Guardia di Finanza effettuava l'accesso presso lo studio del professionista incaricato e riceveva la documentazione richiesta **da una collaboratrice** del titolare dello studio stante **l'assenza di questo in loco**.

Il **contribuente impugnava l'avviso di accertamento** conseguentemente emanato contestando l'illegittimità dello stesso altresì per essere stato il risultato di un **accesso illegittimo** in quanto contrario a quanto disposto dall'[articolo 52 cit...](#)

Entrambi i **gradi di merito accoglievano il ricorso** proposto da parte privata e consideravano illegittimo l'accesso della Guardia di Finanza presso lo studio del professionista incaricato alla tenuta delle scritture contabili del contribuente, posto **che l'acquisizione della documentazione** fosse derivata per il tramite di una collaboratrice del **commercialista il quale si trovava fuori sede**.

L'Agenzia delle entrate impugnava la sentenza ritenendo la **decisione dei giudici di merito sul**

punto infondato.

La Corte di Cassazione, chiamata a pronunciarsi sul tema, **dichiara fondata la dogliananza dell'Ufficio** e ribadisce la legittimità dell'accesso avvenuto nelle modalità sopra descritte.

La Corte di Cassazione sottolinea come la disciplina disposta dall'articolo 52 cit. secondo cui, in caso di accesso presso lo studio del professionista, è necessaria la presenza dello stesso, sottende **alla necessità di garantire e assicurare la riservatezza dei dati dei clienti** del professionista, relativamente ai quali opera il segreto professionale. Ne consegue che tale condizione è funzionale a **evitare** che, nell'ambito dell'accertamento, **possano emergere notizie riservate di clienti che nulla hanno a che vedere con la verifica fiscale in corso**.

In altre parole, secondo la Corte “*le norme in questione si preoccupano di tutelare la sfera di riservatezza dei clienti del professionista quando quest'ultimo sia direttamente oggetto delle indagini tributarie, rispetto alle quali i suoi assistiti siano meramente terzi, le cui esigenze di protezione sono limitate all'occasionale rischio di diffusione di notizie attinenti la loro sfera personale*”. **La presenza del professionista è quindi necessaria**, per gli Ermellini, solo nel caso in cui la **verifica riguardi la posizione fiscale dello stesso** ed è diretta a garantire che questi possa **eccepire il segreto professionale** al fine di evitare che gli accertatori possano esaminare documenti coperti dal segreto, per la disamina dei quali è necessaria una specifica autorizzazione dell'autorità giudiziaria.

La pronuncia in oggetto si inserisce all'interno di un tema, quale quello della verifica fiscale, che rappresenta una delle attività ispettive che più incidono sulle **libertà individuali del privato**, sicché sia il legislatore tributario che i giudici sono ben consapevoli che, in ossequio alle norme costituzionali che le tutelano, devono sempre essere previste e rispettate una **serie di garanzie a tutela del contribuente**, al fine di evitare che l'attività ispettiva incida in maniera illegittima nella sfera individuale di parte privata finanche arrivando a restringere e violare le libertà fondamentali costituzionali.

Tuttavia, la motivazione degli Ermellini ha inteso ribadire come la pronuncia in esame risulti conforme a tale dettame posto che, così interpretata, la disposizione in esame realizza un **contemporamento** tra le esigenze **di tutela della riservatezza** non del professionista, ma **dei clienti** di quest'ultimo, **estranei** alla verifica fiscale, e la **necessità dell'indagine** dell'Amministrazione finanziaria **nei confronti del professionista-contribuente**.

Sulla scorta di tali motivazioni, la **Corte di Cassazione** ribalta le decisioni dei giudici merito e afferma il seguente **principio di diritto**: “*In tema di accessi, ispezioni e verifiche, ai fini degli accertamenti sia in materia di Iva che di imposte dirette, il D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33, comma 1, secondo cui in ogni caso, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti e professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato, disciplinano la fattispecie in cui il professionista sia lo stesso contribuente oggetto delle indagini tributarie, ma non anche quelle in cui egli sia il depositario delle scritture contabili di un diverso soggetto contribuente sottoposto a controllo fiscale*”.

