

Edizione di lunedì 10 Luglio 2023

CASI OPERATIVI

Distinzione delle prestazioni di servizi dalla cessione di beni nelle opere edili
di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Perdite nel modello Redditi SC 2023
di Alessandro Bonuzzi

DICHIARAZIONI

Gli aspetti negoziali della dichiarazione fiscale
di Stefano Rossetti

PATRIMONIO E TRUST

Profili Iva della holding di famiglia
di Angelo Ginex

DIRITTO SOCIETARIO

La clausola di divieto temporaneo di cessione di quote societarie
di Fabio Landuzzi

CASI OPERATIVI

Distinzione delle prestazioni di servizi dalla cessione di beni nelle opere edili

di Euroconference Centro Studi Tributari



Domanda

Una società svolge attività di posa in opera di pavimenti e piastrelle in genere. Nello specifico il codice ATECO assunto dalla medesima è “43.33.00 rivestimenti di pavimenti e muri”.

Tra le proprie attività secondarie c’è quella di commercio all’ingrosso, costruzione di edifici residenziali e non.

La società durante il proprio lavoro, acquisito in appalto, subappalto o direttamente dal privato, fornisce e posa piastrelle per conto dei propri clienti. Nella posa il materiale, da lei fornito, viene adattato alle specifiche esigenze/necessità del cliente.

La realizzazione di pavimenti e rivestimenti di mura, non costituirebbe una mera fornitura di materiale con relativa posa in opera (nonostante spesso il valore del materiale superi quello della posa), bensì, la realizzazione di un pavimento nuovo derivante dalla trasformazione del materiale impiegato per la quale lei stessa è fornitrice. Per tali ragioni, la prestazione da eseguire dovrebbe essere qualificata come una prestazione di servizi e non come una cessione di beni con posa in opera.

In tal caso nella volontà contrattuale delle parti (non sempre formalizzata), l’obbligazione del “fare” risulta prevalente rispetto all’obbligazione del “dare”.

L’operazione ai fini Iva sembrerebbe qualificarsi come operazione soggetta a *reverse charge* di cui all’articolo 17, comma 6, lettera a-ter, D.P.R. 633/1972 qualora il cliente sia un soggetto con partita Iva.

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



ADEMPIMENTO IN PRATICA

Perdite nel modello Redditi SC 2023

di Alessandro Bonuzzi

Seminario di specializzazione

GUIDA PRATICA AL BUDGET CON EXCEL

[Scopri di più >](#)



La disciplina fiscale delle **perdite** ha subito rilevanti modifiche che hanno interessato, prima di tutto, le **imprese Ires** e, più di recente, gli **imprenditori individuali** e le **società di persone** commerciali.

L'impianto normativo attualmente in vigore ha il pregio di essere **lineare** e **uniforme**, avendo il Legislatore **eliminato** le possibili **distorsioni** che sulla base della previgente normativa potevano emergere.

Oggi, infatti, le imprese scontano le **medesime regole limitative di riporto delle perdite fiscali**, siano esse soggetti Ires, imprese Irpef in contabilità ordinaria oppure imprese Irpef in contabilità semplificata.

La disciplina in materia di **società di capitali** prevede, al primo periodo del comma 1 dell'[articolo 84 Tuir](#), così come novellata dal D.L. 98/2011, che esse possano utilizzare la perdita di un periodo d'imposta a riduzione del reddito dei periodi d'imposta successivi **senza limiti di tempo**, ma **in misura non superiore all'80%** del reddito imponibile di ciascun periodo d'imposta e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare.

Il **limite temporale** che, prima della modifica normativa, quindi **fino al periodo d'imposta 2010**, agiva sulla riportabilità della perdita ha, dunque, lasciato il posto a una **scomputabilità limitata** in ragione dell'80% del reddito prodotto nel periodo d'imposta di riferimento.

Alle **perdite dei primi 3 periodi d'imposta** non si applica il **limite di compensabilità** con l'80% del reddito del periodo, previsto, invece, per la generalità delle perdite. Si ricorda, peraltro, che tale regime di favore è destinato a operare solo se le perdite generate nei primi 3 esercizi si riferiscono a una **nuova attività produttiva**. Ne deriva che sono **escluse** dalla deroga:

- le perdite fiscali maturate in capo a un soggetto di nuova costituzione che abbia **acquisito un'attività preesistente**, come nel caso del conferimento d'azienda o

- dell'affitto d'azienda;
- le perdite fiscali riportabili a seguito di **operazioni straordinarie**, come fusioni o scissioni, in cui il soggetto avente causa subentra a titolo successorio nella posizione del dante causa. In tali ipotesi i primi 3 periodi di riportabilità totale delle perdite devono computarsi dalla data di costituzione del dante causa.

Sulla **priorità** nell'utilizzo delle perdite ordinarie oppure delle perdite prodotte durante la fase di *start-up*, considerato il "silenzio" della norma, il contribuente ha **piena discrezionalità** nel decidere se utilizzare prima o dopo le perdite speciali rispetto a quelle ordinarie (circolare n. 25/E/2012). In entrambi i casi, ai fini del calcolo del limite dell'80%, si deve far riferimento al reddito imponibile al lordo e non al netto delle perdite relative ai primi 3 periodi di imposta.

Le perdite d'impresa non compensate vanno indicate nel **quadro RS** del modello Redditi e, con particolare riferimento alle società di capitale, nei **righi RS44 e RS45**.

Con riguardo alla dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta 2022, nel rigo **RS44, colonna 6**, vanno indicate le perdite non compensate utilizzabili nella misura limitata dell'80%, ai sensi dell'[articolo 84, comma 1, Tuir](#), inclusa la **perdita** determinata nel **periodo d'imposta 2022**, da evidenziare in **colonna 2**.

Nel rigo **RS45**, invece, vanno riportate le perdite utilizzabili in **misura piena**, quindi senza applicazione del limite di scomputabilità, ai sensi dell'[articolo 84, comma 2, Tuir](#); nella **colonna 6** vanno indicate le perdite complessivamente maturate e disponibili, inclusa la perdita determinata nel periodo d'imposta 2022, mentre nella **colonna 2** va evidenziata la sola perdita del periodo d'imposta 2022.

Esempio

La Alfa Srl presenta:

- perdite dei primi 3 esercizi (2019, 2020 e 2021) per 1.000;
- perdita 2022 per 400.

I righi RS44 e RS45 del modello Redditi 2023 vanni compilati come segue.

Perdite di impresa non compensate	RS44	In misura limitata	SIIQ	IRES	Maggiorazione IRES	Addizionale IRES	
			(del presente periodo d'imposta)	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
	RS45	In misura piena	(del presente periodo d'imposta)	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
				5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00
					1.000 ,00		

DICHIARAZIONI

Gli aspetti negoziali della dichiarazione fiscale

di Stefano Rossetti

Seminario di specializzazione

LUCI E OMBRE NELLA GESTIONE FISCALE DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

La dichiarazione fiscale rappresenta, in linea generale, una **dichiarazione di scienza**.

Il contribuente, mediante il modello dichiarativo, comunica all'Amministrazione finanziaria gli elementi che hanno concorso alla determinazione del tributo che è stato oggetto di autoliquidazione.

Alcune parti della dichiarazione, invece, sono riconducibili all'instaurazione di un **rapporto negoziale** tra il contribuente e l'erario.

Rapporto negoziale che, chiaramente, discende dalla legge ed è da essa regolato.

In sostanza il contribuente attraverso la compilazione della dichiarazione compie delle scelte tra regimi alternativi messi a disposizione dall'ordinamento.

Un'ipotesi di rapporto negoziale è quello previsto dall'[articolo 86, comma 4, Tuir](#), secondo cui *"le plusvalenze realizzate, diverse da quelle di cui al successivo articolo 87, determinate a norma del comma 2, concorrono a formare il reddito, per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a tre anni, o a due anni per le società sportive professionalistiche, a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto"*.

Il contribuente, dunque, si trova di fronte alla **scelta**, condizionata al rispetto del periodo minimo di possesso triennale) di tassare la plusvalenza in un'unica soluzione nel periodo d'imposta del realizzo, ovvero in quote costanti (fino a 5) nei successivi periodi d'imposta.

Tale scelta, come previsto dal secondo periodo del comma 4 dell'[articolo 86 Tuir](#), deve risultare dalla dichiarazione dei redditi.

Nello specifico le istruzioni ministeriali prevedono che, in caso di rateizzazione della

plusvalenza, occorre effettuare:

- **una variazione in diminuzione** pari alla plusvalenza rateizzata;
- **una variazione in aumento** pari alla quota di plusvalenza da tassare.

Un'analogia disposizione è contenuta nell'[articolo 88, comma 3, lett. b\), Tuir](#), secondo cui costituiscono **sopravvenienze attive** “*i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere g) e h) del comma 1 dell'articolo 85* [si tratta dei contributi in denaro, o il valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto e dei i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge] *e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato. Tali proventi concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto*”.

Un'altra disposizione che fa della dichiarazione fiscale una manifestazione di volontà è l'articolo 84 Tuir, il quale prevede che “*la perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare*”.

Il fatto che lo scomputo delle perdite sia una scelta del contribuente è confermato dalla Corte di Cassazione che, con alcune sentenze, ha avuto modo di affermato che “*in tema di imposta sul reddito delle persone giuridiche, l'esercizio della facoltà di opzione, riservata al contribuente dal Tuir, articolo 84 (vigente ratione temporis), di utilizzare le perdite di esercizio verificatesi negli anni pregressi portandole in diminuzione del reddito prodotto nell'anno oggetto della dichiarazione, ovvero di non utilizzare dette perdite riportandole in diminuzione dal reddito nei periodi di imposta successivi, costituisce manifestazione di volontà negoziale e non mera dichiarazione di scienza, con la conseguenza che essa deve essere esercitata mediante una chiara indicazione nella dichiarazione non potendosi a tal fine l'Amministrazione sostituirsi al contribuente*” (Corte di Cassazione n. 25566/2017, n. 5105/2019 e n. 16977/2019).

In tutti i casi in cui la dichiarazione dei redditi contiene una manifestazione di volontà, la scelta del contribuente **non può essere modificata** mediante dichiarazione integrativa [ex articolo 2 D.P.R. 322/1998](#).

Sul punto la giurisprudenza è **monolitica** (per tutte vedasi la sentenza n. 5105/2019).

I contribuenti, dunque, sono tenuti a prestare particolare attenzione alle scelte che vengono compiute in sede di determinazione del carico fiscale, poiché tali scelte sono irreversibili.

Questo perché la dichiarazione integrativa può correggere soltanto **errori od omissioni** (come prevede l'[articolo 2, comma 8, D.P.R. 322/1998](#) e [articolo 8, comma 6-bis, D.P.R. 322/1998](#)) e certamente la scelta di un determinato regime fiscale rispetto ad un altro:

- **non rappresenta un errore**, ma al massimo può rappresentare un errore di valutazione a cui il fisco rimane insensibile;
- **non rappresenta di certo un'omissione**.

PATRIMONIO E TRUST

Profili Iva della holding di famiglia

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

HOLDING DI FAMIGLIA: OPPORTUNITÀ, CRITICITÀ E ADEMPIMENTI

Scopri di più >

In materia di **holding di famiglia** una questione particolarmente interessante concernente **l'applicabilità della disciplina Iva**, poiché appare evidente che, laddove si giungesse ad una **risposta positiva**, si porrebbe l'ulteriore quesito relativo alla **detrarribilità dell'Iva assolta sugli acquisti ai sensi dell'[articolo 19 D.P.R. 633/1972](#)**.

Nel caso di specie la **risposta corretta** è “dipende”.

Sul tema è intervenuta con **molteplici pronunce** la Corte di giustizia dell'Unione europea (cfr., **CGUE sent. C-60/90; CGUE sent. C-142/99; CGUE sent. C-16/00**), sottolineando che la **holding** debba essere considerata un **soggetto economico ai fini Iva** qualora svolga un'attività **economica**.

Ciò significa che anche la **holding di famiglia** può assumere la qualifica di **soggetto Iva** ogni qualvolta eserciti una **concreta attività in favore delle società partecipate**, disponendo di strutture proprie dirette all'**attività di indirizzo e coordinamento** o ad altri interventi nella gestione delle società partecipate.

Nelle pronunce sopra richiamate, infatti, la Corte di giustizia dell'Unione europea ha precisato che il **mero acquisto e la mera detenzione di partecipazioni sociali “non”** devono essere considerati **attività economiche**. Viceversa un'**attività economica** va ravvisata nella ipotesi in cui la holding **interferisca direttamente o indirettamente nella gestione** delle società **partecipate**.

Ad esempio, nel caso in cui la **holding di famiglia** svolga alcuni **servizi remunerati** (amministrativi, finanziari e/o commerciali) in favore delle società partecipate, la stessa assume la **qualifica di soggetto Iva**, dovendo ritenersi che svolge un'**attività economica**.

Occorre sottolineare che, ad ogni buon conto, l'**analisi** deve essere effettuata sotto un **profilo sostanziale** e non meramente formale, nel senso che la holding deve disporre **effettivamente**

di una **struttura idonea ad erogare e acquisire servizi**.

Quanto sopra esposto trova fondamento nella **Direttiva comunitaria n. 112/2006**, ove l'**articolo 9, par. 1** stabilisce che: “*Si considera «soggetto passivo» chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività*”.

Tale disposizione precisa altresì che: “*Si considera «attività economica» ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità*”.

Dunque appare evidente come la **mera gestione di partecipazioni sociali** “non” sia riconducibile alle **definizioni** di soggetto passivo e attività economica sopra riportate.

Parimenti ciò non sembra possibile alla luce della **normativa domestica** ([articolo 4 D.P.R. 633/1972](#)), che appare ancora più restrittiva laddove individua quelle **attività che “non” sono considerate in ogni caso commerciali**.

Chiarito che la **qualifica di soggetto Iva** dipende dal “**tipo**” di **attività svolta**, con riferimento all’ipotesi in cui la **holding di famiglia** debba assumere tale qualifica, occorre stabilire quando debba essere ammessa la **detrattabilità dell’Iva assolta sugli acquisti** ai sensi dell’[articolo 19 D.P.R. 633/1972](#).

Secondo quanto previsto dalla disposizione citata, la **detrazione dell’Iva assolta sugli acquisti** è ammessa nel caso in cui l’**operazione passiva** sia **teleologicamente preordinata** ad un’**operazione attiva**.

Detto in altri termini, è necessario che sussista un’**afferenza diretta** delle **operazioni di acquisto** a quelle **attive** di prestazione di servizi e di cessione di beni.

Ne deriva che la **detrazione dell’Iva assolta sugli acquisti**, nel caso della **holding di famiglia** che svolga una concreta **attività di gestione** delle società partecipate, dovrà essere riconosciuta ogni qualvolta tali **acquisti** siano **funzionalmente connessi** ad **operazioni attive** soggette ad Iva.

Riprendendo quanto sopra anticipato, quindi, lo svolgimento di un’**attività economica** di **interferenza diretta o indiretta** nella gestione delle società **partecipate**, legittimerebbe la detrazione dell’Iva sugli acquisti.

Infine meritano un cenno a parte i c.d. **acquisition cost** (ovvero i costi riferiti all’acquisto di partecipazioni), i quali in ambito comunitario vengono trattati come **spese generali**, con la precisazione che la detrazione dell’Iva è ammessa **integralmente** o in ragione del **pro rata** di

detrarribilità a seconda che si abbiano **operazioni imponibili o assimilate** e operazioni esenti (cfr., **CGUE sentenza C-83/14**).

Parimenti dovrebbe ritenersi **ammessa** la **detrazione dell'Iva** assolta sugli acquisti nella ipotesi in cui gli **unici servizi** forniti dalla holding di famiglia abbiano ad oggetto la **locazione di immobili** (cfr., **CGUE sentenza C-320/17**).

DIRITTO SOCIETARIO

La clausola di divieto temporaneo di cessione di quote societarie

di Fabio Landuzzi

Master di specializzazione

REVISIONE LEGALE: PERCORSO DI APPROFONDIMENTO

[Scopri di più >](#)

Nelle società di capitali vige in via generale un **principio di libera trasferibilità delle partecipazioni**; tuttavia, soprattutto in occasione di modifiche nella composizione della compagnia societaria, si avverte l'esigenza di inserire negli statuti una c.d. **clausola di "lock-up"**, ossia una clausola che **vieta o che limita il diritto di trasferimento**, perseguitando così l'obiettivo di congelare temporaneamente l'assetto societario.

Normalmente, l'obiettivo è quello di portare nella società di capitali un maggiore **ingrediente personale** mutuando un po' della natura che contraddistingue le società di persone.

Non è però consentito limitare in modo incondizionato il trasferimento delle partecipazioni: nelle **società azionarie**, ad esempio, in caso di azioni nominative o di mancata emissione dei titoli, lo statuto può **condizionare il trasferimento**, o **impedirlo**, per **un periodo non superiore a 5 anni** dalla costituzione della società o dal momento in cui il divieto viene introdotto (si veda l'[articolo 2355-bis, comma 1, cod. civ.](#)).

Quando il trasferimento è subordinato al **mero gradimento** degli organi sociali o dei soci occorre che sia previsto **l'obbligo di acquisto** a carico della società o degli altri soci, oppure il **diritto di recesso** da parte del socio intenzionato a cedere le azioni (ex [articolo 2355-bis, comma 2, cod. civ.](#)).

Nelle Srl, l'[articolo 2469, comma 2, cod. civ.](#), prescrive che se lo statuto prevede l'**intrasferibilità delle quote**, o ne **subordina il trasferimento al gradimento** di organi sociali, soci o terzi, senza disporsi **condizioni e limiti**, o pone delle condizioni o dei limiti che in concreto impediscono il trasferimento *mortis causa*, il socio – o i suoi eredi – possono **esercitare il diritto di recesso** ex [articolo 2473 cod. civ.](#), e lo statuto può stabilire in questi casi un **termine, non superiore a 2 anni** dalla costituzione della società o dalla sottoscrizione della partecipazione, prima del quale **il recesso non può essere esercitato**.

Il tema, che non è infrequente dover affrontare nei casi di **operazioni straordinarie** con

ingresso di nuovi investitori nel capitale della Srl, è stato oggetto anche nel recente passato di una interessante **Massima del Notariato di Milano (la n. 152)** che ha trattato della clausola che, in uno statuto di Srl, sia volta a prevedere il **divieto temporaneo di trasferimento** della quota di partecipazione per un **periodo superiore ai 2 anni**; la Massima ha affermato che, in questa circostanza, ove lo statuto **escluda il diritto di recesso** del socio per l'intero periodo di intrasferibilità della quota, la **clausola** sarebbe da ritenersi comunque **legittima, purché** “*il termine apposto al divieto di trasferimento, tenuto conto dell'oggetto sociale e della durata della società, non sia tale da rendere il divieto assoluto e non temporaneo*”.

Osserva infatti il Notariato milanese come da **una prima lettura** della norma succitata si potrebbe trarre il convincimento che il **diritto di recesso** spetti sempre nei casi di intrasferibilità delle quote, anche a prescindere dalla durata o dalla portata del divieto stesso; in altre parole, **senza il diritto di recesso** del socio, lo statuto potrebbe impedire il trasferimento della quota di partecipazione **solo per un massimo di 2 anni**, decorsi i quali il socio che decidesse di alienare la quota soggetta al vincolo, avrebbe in ogni caso la facoltà di recedere ex [articolo 2473 cod. civ.](#).

La Massima fa invece propria la tesi diversa secondo la quale **la causa di recesso** varrebbe solo ed **esclusivamente** in presenza di una **intrasferibilità assoluta della quota**, ossia quando lo statuto della Srl vietasse il trasferimento della partecipazione **senza limiti e senza eccezioni**.

D'altronde, si è poc'anzi visto che nelle **società azionarie**, dove vige la regola della libera trasferibilità delle azioni, è **concessa all'autonomia statutaria** la facoltà di impedire il trasferimento delle azioni, ancorché in via temporanea, nel **limite massimo di 5 anni**, così che parrebbe stridere che nelle Srl venisse ammesso un divieto di trasferimento solo per un massimo 2 anni, trascorsi i quali la clausola permanerebbe valida ma si azionerebbe il diritto di recesso per tutti i soci.

Diversamente, proprio perché il Legislatore della riforma ha inteso introdurre nella disciplina delle Srl dei **tratti caratteristici delle società personali**, si ritiene che la possibilità di introdurre **divieti di trasferimento** delle quote **anche di durata maggiore di 2 anni** sia legittima, e senza dover essere soggetta all'innesto del diritto di recesso, proprio per perseguire efficacemente **il fine ultimo della conservazione stabile della compagine sociale**, per un determinato periodo di tempo.

Perciò, un **divieto che non sia assoluto** bensì temporaneo di trasferimento delle quote sociali non costituisce causa di recesso, poiché il divieto temporaneo non è elencato nelle cause di cui all'[articolo 2469, comma 2, cod. civ.](#).

Similmente, **eventuali clausole** che impedissero il trasferimento di una della partecipazione, imponendo in tali circostanze il **trasferimento dell'intera partecipazione** posseduta, o che prevedessero il **trasferimento solo a favore di determinate categorie di soggetti**, ove in loro presenza fosse **escluso il diritto di recesso**, senza limiti di tempo o comunque per un periodo di tempo superiore a 2 anni, **non sarebbero viziati da illegittimità**.

Vale sempre l'importante attenzione, sollecitata dalla stessa Massima menzionata, che la portata di queste clausole sia tale da **non determinare**, alla luce della complessiva formulazione dello statuto e dell'oggetto della società, uno stato di **intrasferibilità assoluta della quota**.