

Edizione di giovedì 20 Luglio 2023

CASI OPERATIVI

Requisiti per l'accesso al c.d. regime degli impatriati
di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Le quote di fondi di investimento e la disciplina delle società di comodo
di Stefano Rossetti

AGEVOLAZIONI

Quali interventi contro le barriere architettoniche sono agevolati?
di Clara Pollet, Simone Dimitri

ACCERTAMENTO

Nulla l'accertamento su crediti R&S per difetto di motivazione tecnica
di Angelo Ginex

CASI OPERATIVI

Requisiti per l'accesso al c.d. regime degli impatriati

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



Domanda

Cittadina spagnola (lavoratrice dipendente in Spagna e priva di laurea o titoli equipollenti), dopo essersi licenziata dal datore di lavoro spagnolo, trasferisce nel settembre 2021 la residenza in Italia (dove non ha mai risieduto in passato e dove attualmente ha un compagno italiano e dei figli che frequentano istituti scolastici, potendo dimostrare quindi da tale data l'abitudine della dimora e il centro dei propri interessi affettivi in Italia).

Apri partita Iva come consulente (non aderendo al c.d. regime dei "forfettari") e fattura alla precedente ditta spagnola consulenze amministrative.

Si iscrive regolarmente alla gestione separata Inps e si impegna a rimanere residente in Italia per almeno 24 mesi prestando lavoro prevalentemente qui per almeno 183 gg/anno.

Si chiede conferma che:

- nel 2021 non poteva fruire del c.d. regime "*impatriati*" ex articolo 16, D.Lgs. 147/2015 in quanto residente in Italia per meno di 183 giorni;
- nel 2022 potrà invece godere di tale regime (per 5 anni, quindi fino al 2026 compreso) in quanto pur non essendo una lavoratrice con laurea o con elevata qualificazione professionale, tali caratteristiche non sono richieste in questo caso (il soggetto non ha mai risieduto in Italia prima del trasferimento a settembre 2021);
- non rileva il fatto che il committente delle prestazioni svolte in Italia sia un soggetto con partita Iva spagnola (il precedente datore di lavoro): trattasi di consulenze amministrative e di controllo di gestione di società estere;
- applicherà la riduzione Irpef del 70% mentre non applicherà alcuna riduzione all'aliquota previdenziale Inps/gestione separata.

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



ADEMPIMENTO IN PRATICA

Le quote di fondi di investimento e la disciplina delle società di comodo

di **Stefano Rossetti**

La disciplina delle **società di comodo**, come disciplinata dall'[articolo 30 L. 724/1994](#), ha la finalità di contrastare il ricorso alle c.d. **società senza impresa**.

In altre parole, la *ratio* della norma risiede nel disincentivare lo schermo societario per separare i beni, non impiegati in un'attività d'impresa, e il relativo utilizzatore "reale".

La disciplina, che nel corso degli anni ha subito diverse modifiche, è strutturata su due livelli:

- **effettuazione del test di operatività**, ed in caso di mancato superamento,
- **calcolo del reddito minimo**.

Dapprima il contribuente deve effettuare il **test di operatività**. In caso di superamento la società è considerata operativa e determinerà il reddito secondo le **modalità ordinarie**, mentre, in caso di mancato superamento, il reddito deve imponible sarà pari al maggiore tra:

- il **reddito calcolato secondo i criteri analitici**;
- il **reddito determinato sulla base dei criteri forfettari** ex [articolo 30 L. 724/1994](#).

Il test di operatività consiste nel confrontare:

- **i ricavi medi dell'ultimo triennio**;
- **i ricavi presunti**, calcolati applicando dei coefficienti di redditività al costo storico medio triennale di alcuni assets.

La logica sottesa a tale test è quella secondo cui se i beni venissero impiegati nell'ambito di un'attività economica dovrebbero concorrere alla formazione dei ricavi.

L'[articolo 30, comma 1, L. 724/1994](#) prevede l'applicazione del:

- **2 per cento** al valore dei beni indicati nell'[articolo 85, comma 1, lettere c\), d\) ed e\)](#), [Tuir](#) e delle quote di partecipazione nelle società commerciali di cui all'[articolo 5 Tuir](#), anche se i predetti beni e partecipazioni costituiscono immobilizzazioni finanziarie, aumentato del valore dei crediti;

- **il 6 per cento** al valore delle immobilizzazioni costituite da beni immobili e da beni indicati nell'articolo 8-bis, primo comma, lettera a), Tuir, anche in locazione finanziaria; per gli immobili classificati nella categoria catastale A/10, la predetta percentuale è ridotta al 5 per cento; per gli immobili a destinazione abitativa acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei due precedenti, la percentuale è ulteriormente ridotta al 4 per cento; per tutti gli immobili situati in comuni con popolazione inferiore a 1.000 abitanti la percentuale è dell'1 per cento;
- **il 15 per cento** al valore delle altre immobilizzazioni, anche in locazione finanziaria.

Nell'ambito del calcolo dei ricavi presunti, ci si è chiesto quale **percentuale di redditività** debba essere applicata alle **quote di fondi d'investimento mobiliare**.

Sotto un profilo strettamente tecnico, le quote di fondi:

- **non possono essere considerati titoli assimilati alle azioni** ([articolo 85, comma 1, lett. c, Tuir](#)), infatti la categoria degli strumenti finanziari assimilati alle partecipazioni sociali, introdotta nel nostro ordinamento tributario dal D.Lgs. 344/2003 si è resa necessaria per adeguare le disposizioni tributarie alle novità recate, in ambito civilistico, dal D.Lgs. 6/2003 che, sovvertendo la tradizionale distinzione tra "strumenti partecipativi" e "strumenti di debito", da un lato, ha concesso la possibilità di "personalizzare" gli strumenti finanziari esistenti e, dall'altro, ha introdotto nuove figure di strumenti finanziari;
- **non rientrano tra le obbligazioni e gli altri titoli in serie o di massa** ([articolo 85, comma 1, lett. c, Tuir](#)).

Pertanto, non trovando applicazione la percentuale di redditività del 2%, a stretto rigore, dovrebbe applicarsi la percentuale residuale del 15%.

Tuttavia, in considerazione del fatto che il fondo non rappresenta altro che un veicolo destinato a raccogliere investimenti necessari per l'acquisizione di partecipazioni societarie, non sarebbe logico discriminare chi acquisisce:

- **direttamente la partecipazione.** A coloro, nell'ambito del test di operatività verrebbe applicata la percentuale di redditività pari al 2;
- **indirettamente la partecipazione,** ovvero per il tramite del fondo d'investimento. Infatti, come detto in questo caso dovrebbe essere applicato il 15 per cento nell'ambito del test di operatività.

Questa rappresenta una discriminazione che non trova giustificazioni, infatti **ha il solo effetto di attribuire un trattamento diverso in ragione dello strumento giuridico attraverso il quale l'investimento viene effettuato e non in base al tipo di investimento.**

Sul punto, però, l'Amministrazione finanziaria non è di questo avviso.

Con la [risposta ad istanza d'interpello 636/E/2020](#), l'Agenzia delle Entrate:

- dopo aver premesso che
- “la voce «altre immobilizzazioni» di cui alla lettera c) del citato comma 1 avesse e continui ad avere (come si dirà) **natura residuale** attraendo a sé tutti gli asset (anche finanziari) iscritti tra le immobilizzazioni non riconducibili alle lettere a) e b) dello stesso comma 1”;
- “l’ampliamento dei beni inclusi nella lettera a) del comma 1 del menzionato articolo 30 **non esclude che possano comunque residuare asset (finanziari) non riconducibili a quelli sopra indicati**, i quali, laddove risultino iscritti in bilancio tra le immobilizzazioni, vanno pertanto compresi nella voce residuale «altre immobilizzazioni»”;
- ha concluso che le quote di fondi debbano essere “**ricondotte alla voce «altre immobilizzazioni» dell’articolo 30, comma 1, lettera c), della L. n. 724 del 1994 ai fini della disciplina delle società c.d. non operative, e che, conseguentemente, nei loro confronti trovi applicazione la relativa percentuale del 15% ai fini della determinazione dei ricavi (minimi) presunti per l’effettuazione del c.d. test di operatività**”.

AGEVOLAZIONI

Quali interventi contro le barriere architettoniche sono agevolati?

di Clara Pollet, Simone Dimitri



Per **barriere architettoniche** si intendono, ai sensi dell'articolo 2 D.M. 236/1989:

- gli ostacoli fisici che sono fonte di disagio per la mobilità di chiunque ed in particolare di coloro che, per qualsiasi causa, hanno una capacità motoria ridotta o impedita in forma permanente o temporanea;
- gli ostacoli che limitano o impediscono a chiunque la comoda e sicura utilizzazione di parti, attrezzature o componenti;
- la mancanza di accorgimenti e segnalazioni che permettono l'orientamento e la riconoscibilità dei luoghi e delle fonti di pericolo per chiunque e in particolare per i non vedenti, per gli ipovedenti e per i sordi.

La realizzazione di interventi direttamente finalizzati al **superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche** in **edifici già esistenti**, permette il riconoscimento di una **detrazione dall'imposta lorda del 75%**, in cinque quote annuali di pari importo, sulle spese sostenute a decorrere al 1° gennaio 2022 **fino al 31 dicembre 2025**, nei limiti di spesa previsti.

L'agevolazione **non spetta** per gli interventi effettuati durante la **fase di costruzione** dell'immobile né per gli interventi realizzati mediante **demolizione e ricostruzione**, ivi compresi quelli con la stessa volumetria dell'edificio preesistente inquadrabili nella categoria della "ristrutturazione edilizia".

Considerato che la norma ([articolo 119-ter, D.L. 34/2020](#)) richiama gli interventi effettuati su "edifici già esistenti" senza ulteriori specificazioni si ritiene che rientrino nella disciplina agevolativa gli interventi effettuati su **unità immobiliari di qualsiasi categoria catastale** salvo il rispetto dei criteri previsti dal D.M. 236/1989.

La **platea dei beneficiari è ampia**: possono fruire della detrazione le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, gli enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale, le società semplici, le associazioni tra professionisti e i soggetti che conseguono

reddito d'impresa (persone fisiche, enti, società di persone, società di capitali) che **possiedono o detengono l'immobile in base ad un titolo idoneo** al momento di avvio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese se antecedente il predetto avvio.

Gli interventi ammessi riguardano opere che possono essere realizzate sia sulle **parti comuni** che sulle **singole unità immobiliari** e si riferiscono a **diverse categorie di lavori** quali, ad esempio (citati nella [circolare 17/E/2023](#)):

- la sostituzione di finiture (pavimenti, porte, infissi esterni, terminali degli impianti),
- il rifacimento o l'adeguamento di impianti tecnologici (servizi igienici, impianti elettrici, citofonici, impianti di ascensori),
- il rifacimento di scale ed ascensori,
- l'inserimento di rampe interne ed esterne agli edifici e di servoscala o di piattaforme elevatrici.

In sostanza la detrazione spetta a condizione che gli interventi **siano funzionali** ad abbattere le barriere architettoniche ivi presenti nonché, in caso di sostituzione degli impianti, per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dei materiali e degli impianti sostituiti.

Ai fini dell'accesso alla detrazione, gli interventi devono **rispettare i requisiti** previsti dal regolamento di cui al D.M. 236/1989 in materia di **prescrizioni tecniche necessarie a garantire l'accessibilità, l'adattabilità e la visitabilità degli edifici privati e di edilizia residenziale pubblica sovvenzionata e agevolata, ai fini del superamento e dell'eliminazione delle barriere architettoniche**.

In caso di interventi di ristrutturazione, ad esempio di un bagno, che comportino anche l'ampliamento e sostituzione delle porte del vano, l'agevolazione spetta a condizione che detti interventi **rispettino le caratteristiche tecniche** previste dal citato D.M. 236/1989 e, dunque, possano essere qualificate come **interventi di abbattimento delle barriere architettoniche**.

La medesima detrazione spetta, inoltre, anche per le spese sostenute per le opere di completamento dei predetti interventi quali, ad esempio, quelle di sistemazione della pavimentazione e di adeguamento dell'impianto elettrico nonché di sostituzione dei sanitari.

Ogni unità immobiliare, qualsiasi sia la sua destinazione, deve essere visitabile, con la precisazione che nei **luoghi di lavoro** sedi di attività non aperte al pubblico e non soggette alla normativa sul collocamento obbligatorio, è sufficiente che sia soddisfatto il solo requisito **dell'adattabilità**.

Per adattabilità si intende la **possibilità di modificare nel tempo** lo spazio costruito a costi limitati, allo scopo di renderlo completamente ed agevolmente fruibile anche da parte di persone con ridotta o impedita capacità motoria o sensoriale.

Per quanto riguarda l'utilizzo dell'agevolazione, trattandosi di una detrazione dall'imposta

lorda, la stessa **non può essere utilizzata** dai soggetti che possiedono esclusivamente redditi assoggettati a tassazione separata o ad imposta sostitutiva.

I beneficiari della detrazione possono, ai sensi dell'[articolo 121 D.L. 34/2020](#), optare in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione in dichiarazione dei redditi, per:

- un **contributo**, sotto forma di **sconto sul corrispettivo** dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta (c.d. sconto in fattura);
- in alternativa, i contribuenti possono, altresì, optare per la **cessione di un credito d'imposta** di importo corrispondente alla detrazione ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari ([circolare 24/E/2020](#), [circolare 30/E/2020](#), [circolare 16/E/2021](#), [circolare 19/E/2022](#), [circolare 23/E/2022](#) e [circolare 33/E/2022](#)).

ACCERTAMENTO

Nullo l'accertamento su crediti R&S per difetto di motivazione tecnica

di **Angelo Ginex**



Nella pratica professionale si assiste sempre più frequentemente al **disconoscimento**, da parte dell'Amministrazione finanziaria, del **credito d'imposta per le attività di ricerca, sviluppo, innovazione e design (CIRSID)**.

Come noto, il **credito d'imposta R&S**, previsto nell'ambito del Piano Transizione 4.0 e finanziato con le risorse del P.N.R.R. (Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza), rappresenta una **misura di incentivazione** rivolta alle **imprese residenti nel territorio nazionale** con l'obiettivo di sostenere la competitività delle stesse, stimolando gli **investimenti** privati nei settori della **ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica**.

Si tratta di una forma di **agevolazione fiscale** – attiva sin dall'anno 2015, con il **D.M. 27.05.2015**, e più volte rivisitata dalle successive Leggi di Bilancio – la quale, agendo in **riduzione**, mediante **compensazione**, sull'importo annuo complessivo dovuto a titolo di tassazione dalle imprese nazionali, permette loro di operare un **significativo taglio** alle **imposte dovute** e al contempo di rendersi più competitive e innovative sul mercato.

Di recente si riscontrano con maggiore frequenza **modalità accertative** da noi ritenute **illegittime**, in quanto l'Amministrazione finanziaria, al fine di disconoscere tale **credito d'imposta**, si limita a mere **valutazioni discrezionali** circa la **meritevolezza** e il **carattere innovativo** dell'attività svolta dall'impresa che intende avvalersi della misura fiscale.

Non di rado accade, infatti, che l'Ente accertatore contesti ad un'impresa la illegittima fruizione del credito d'imposta R&S, **senza avvalersi del preventivo parere tecnico del Mi.S.E.** e, per questo, rivendicando a sé erroneamente dirette **conoscenze di natura tecnico-scientifica** tali da consentirgli di emettere un atto di recupero del credito – a giudizio dell'Ente, validamente motivato – sul convincimento di aver effettuato una **congrua valutazione** circa la rispondenza delle attività svolte dall'impresa accertata rispetto ai **parametri** normativamente

previsti per la fruizione della misura fiscale.

In realtà, in dette circostanze, succede che l'Agenzia delle Entrate, nella **motivazione dell'avviso di accertamento** per il recupero del credito per ricerca e sviluppo, si limiti banalmente a richiamare la **normativa** di riferimento ([articolo 3, comma 4, D.L. 145/2013](#), **D.M. 27.05.2015**), le **circolari** emesse in materia dalla stessa Amministrazione Finanziaria nonché i **Manuali di Frascati e Oslo**.

Ad avviso dell'Ente, tanto appare sufficiente per affermare genericamente che il progetto del contribuente non abbia i caratteri della **creatività** e dell'**innovazione** posti alla base dell'agevolazione fiscale.

Al riguardo, è d'uopo rammentare che la normativa di riferimento subordina il riconoscimento del **credito d'imposta R&S** al soddisfacimento di determinati **requisiti tecnico-documentali**, sempre e in ogni caso nel rispetto da parte dell'impresa richiedente della **regolarità contributiva** e della normativa in materia di **sicurezza dei luoghi di lavoro**.

In un siffatto contesto così particolarmente tecnico e articolato, non è semplice immaginare la portata dei **criteri valutativi** con i quali vengono oggi esercitati i **poteri di accertamento** da parte dell'Agenzia delle Entrate in quelle ipotesi, poco infrequenti, in cui l'Amministrazione finanziaria voglia **recuperare a tassazione il credito d'imposta** utilizzato in compensazione dall'impresa beneficiaria.

Tuttavia, sono sempre più numerose le occasioni in cui le **Corti di Giustizia tributaria** hanno assunto decisive, e quasi ormai consolidate, posizioni sulla giuridica necessità, **a pena di nullità dell'atto impositivo**, che l'Agenzia delle Entrate acquisisca il **preventivo parere tecnico del Ministero dello Sviluppo Economico** per fondare il legittimo recupero del credito d'imposta (cfr., **C.T.P. Rimini 22/03/2023, n. 99**; **C.T.P. La Spezia 16/09/2022, n. 276**; **C.T.P. Vicenza 11/01/2022, n. 14**; **C.T.P. Bologna 22/12/2022, n. 977**).

Pertanto, sebbene la richiesta del **parere tecnico al Mi.S.E.** rappresenti una mera **facoltà** e non un obbligo per l'Ente accertatore, **non** vi è dubbio che quest'ultimo non disponga di idonee **conoscenze tecnico-scientifiche** per provvedere autonomamente al disconoscimento della misura fiscale.

Quindi appare ragionevole ritenere che, in materia di **accertamento per il recupero del credito d'imposta R&S**, le **valutazioni** elaborate dall'Amministrazione finanziaria e addotte come **valide motivazioni** per sorreggere il disconoscimento dell'agevolazione fiscale – ancorché convincenti, ma **pacificamente prive di un parere tecnico del Mi.S.E.** – risentono in ogni caso della carenza assoluta di specifiche competenze tecniche in capo all'Ente accertatore e, per questo, rappresentano **mere deduzioni di parte** inidonee a fondare la legittimità della pretesa impositiva.

In definitiva, tenendo anche conto dei favorevoli e recenti **orientamenti giurisprudenziali**

elaborati dalle Corti di Giustizia tributaria, è opportuno che il difensore tributario, ogni qualvolta l'**atto impositivo** per il recupero del **credito d'imposta R&S non** contempli una congrua **motivazione tecnica elaborata dal Mi.S.E.**, contesti la nullità e/o illegittimità dell'atto impugnato per **difetto di motivazione**, anche e soprattutto alla luce del dettato normativo [ex articolo 7 L. 212/2000](#), secondo cui l'atto di recupero del credito deve indicare **le ragioni di fatto e di diritto** alla base della pretesa impositiva.