

**Edizione di lunedì 18 Settembre 2023**

## **CASI OPERATIVI**

**Spettanza del bonus edilizio per il condominio minimo in caso di mancata costituzione del fondo speciale**

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

## **ADEMPIMENTO IN PRATICA**

**Beni e documenti distrutti: come rimediare alle calamità naturali**

di **Arianna Semeraro**

## **IVA**

**Aspetti Iva della mobilità elettrica**

di **Roberto Curcu**

## **LA LENTE SULLA RIFORMA**

**Delega fiscale 2023: cosa cambierà per il procedimento accertativo – seconda parte**

di **Gianfranco Antico, Maurizio Tozzi – Comitato Scientifico Master Breve 365**

## **OPERAZIONI STRAORDINARIE**

**Test di vitalità per il riporto delle perdite nella scissione parziale**

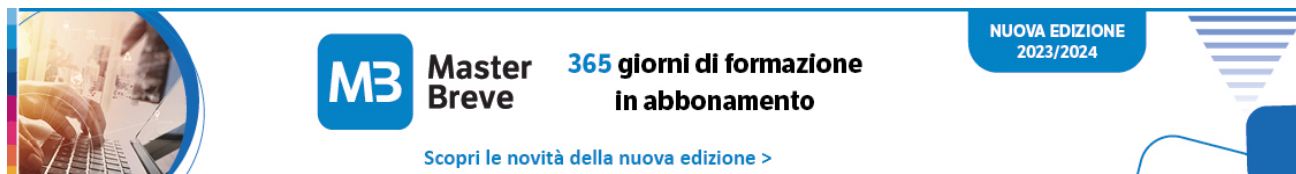
di **Fabio Landuzzi**

## CASI OPERATIVI

---

### ***Spettanza del bonus edilizio per il condominio minimo in caso di mancata costituzione del fondo speciale***

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

A horizontal banner with a blue border. On the left, there is a circular image showing hands typing on a laptop. To the right of the image is a blue square with the white text 'M3'. Next to it, the text 'Master Breve' is written in bold. To the right of that, '365 giorni di formazione in abbonamento' is written in blue. On the far right, there is a blue rounded rectangle containing the white text 'NUOVA EDIZIONE 2023/2024'. Below the main text, there is a link in blue: 'Scopri le novità della nuova edizione >'. On the far right, there is a graphic of a funnel with horizontal lines.

In qualità di studio, sono stati seguiti alcuni condomini minimi per l'accesso ai c.d. *bonus* edilizi. In particolare, sono state predisposte le assemblee per l'incarico a un condomino ai fini della richiesta del codice fiscale e, in seguito, sono state predisposte le assemblee per l'approvazione dei lavori con indicazione degli importi di spesa in base ai preventivi disponibili e per l'individuazione delle ditte ai cui affidarli.

Nelle medesime assemblee, presenti tutti i condomini, sono stati approvati all'unanimità i millesimi in base ai quali ripartire le spese e, sempre all'unanimità, altre modalità di riparto delle medesime. Quasi tutti i lavori alla data odierna sono stati ultimati, sono stati effettuati i pagamenti senza alcuna contestazione ed è già stata conclusa la cessione del credito agli istituti bancari.

Per errore, trattandosi di condomini minimi i cui condomini oltretutto sono legati da vincolo di parentela (genitori, figli, fratelli e sorelle), nell'assemblea non si è mai deliberato di costituire il fondo speciale di importo pari all'ammontare dei lavori, fondo di cui all'articolo 1135, comma 4, cod. civ..

Il versamento delle quote dei condomini è avvenuto sempre senza contestazione da parte dei condomini, durante l'esecuzione dei lavori o a lavori ultimati, e per gli importi necessari al pieno soddisfacimento dei fornitori, nel rispetto delle modalità di ripartizione deliberate dall'assemblea.

Si chiede se:

1. per i lavori ultimati, con la cessione del credito già perfezionata, non avendo ottemperato letteralmente a quanto stabilito dal comma 4 dell'articolo 1135, cod. civ., (costituzione del fondo speciale da parte dell'assemblea), anche in base alle ultime sentenze della Corte di Cassazione, l'Agenzia delle entrate possa contestare la spettanza delle agevolazioni per nullità dell'assemblea condominiale (nullità che

dovrebbe essere sollevata dalla medesima Agenzia delle entrate – sempre che ne abbia titolo), anche se i lavori sono stati regolarmente eseguiti e pagati, senza alcuna contestazione;

2. la mancata costituzione del fondo da parte dell'assemblea (e pertanto la sua eventuale nullità sollevata dall'Agenzia delle entrate – sempre che ne abbia titolo) può comportare l'impossibilità di cedere i crediti fiscali in forza dell'articolo 2, D.L. 11/2023, anche in presenza della Cila o Scia e della medesima assemblea in data antecedente al 16 febbraio 2023?

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



## ADEMPIMENTO IN PRATICA

### ***Beni e documenti distrutti: come rimediare alle calamità naturali***

di Arianna Semeraro

Seminario di specializzazione

#### **Distruzione involontaria di documenti o merci a seguito di calamità naturali**

Adempimenti sostitutivi per i contribuenti danneggiati

Scopri di più

L'**accidentale distruzione** di **beni** e di **documenti** contabili, dovuta al verificarsi di **calamità naturali**, è un avvenimento significativo che necessita di un'accurata gestione, al fine di non incorrere in gravose conseguenze.

L'avvicinarsi sempre più frequente di **episodi calamitosi** all'interno del nostro territorio nazionale rende più che mai doveroso sottolineare la disciplina in materia e, su tale filone, dopo gli eventi metereologici che hanno interessato l'Emilia Romagna, **l'Agenzia delle entrate** è intervenuta con una **comunicazione** per rispolverare le **procedure** da ispettare da tutti coloro che hanno subito la **perdita di documenti contabili e di beni**. Vengono fornite, in particolare, le indicazioni che i contribuenti devono adottare per **certificare, ai fini fiscali, la distruzione di beni e di documenti contabili**.

La perdita di beni o di documenti contabili, ove non certificata debitamente, è infatti foriera di **importanti conseguenze**, ovvero:

- la prima, è che l'Agenzia delle entrate potrebbe desumere dalle differenze inventariali e/o delle incongruenze desumibili tra i beni giacenti in magazzino, presupponendo così **la cessione di merce in evasione di imposta**;
- la seconda, è che la perdita, per eventi fortuiti o accidentali, di documenti probatori a favore del contribuente, non esonera quest'ultimo dall'onere della prova poiché, a norma dell'[articolo 39, comma 2, lettera c\), D.P.R. 600/73](#), **l'accertamento induttivo è sempre possibile anche "quando le scritture medesime non sono disponibili per causa di forza maggiore"**.

Con particolare riferimento alla perdita di beni, la possibile applicazione da parte degli accertatori della presunzione secondo cui i beni non rinvenuti siano stati venduti (o acquistati) in evasione di imposta, pone a carico del contribuente accertato **l'onere di provare che, in verità, i beni non rinvenuti siano stati utilizzati nel ciclo produttivo, ovvero siano andati dispersi per causa di forza maggiore**.

Ciò posto diviene dunque fondamentale per i contribuenti conoscere i **corretti adempimenti**

fissati dal legislatore per superare la presunzione di cessione del **D.P.R. 441/1997** ed evitare così il potenziale rischio di un recupero fiscale.

[L'articolo 1, D.P.R. 441/1997](#), è chiaro e possiamo semplificarlo in tal modo: un'intera produzione eseguita, ovvero i molteplici acquisti di merci, se non sono rinvenuti e/o presenti nelle rimanenze di magazzino, possono presuntivamente essere **ritenuti ceduti a terzi**. In assenza di relativa fatturazione, l'Amministrazione finanziaria ha nel proprio "arco" la freccia della **presunzione legale relativa** insita nella norma, con totale inversione dell'**onere della prova a carico del contribuente**, il quale è chiamato a dimostrare che non ha ottenuto alcun introito non dichiarato.

Soccorre allo scopo il successivo **comma 2 che, alla lettera a)**, precisa che la presunzione di cui al comma 1 non opera se **è dimostrato che i beni stessi**, alternativamente, sono stati impiegati per la produzione, oppure **risultano distrutti o sono andati perduti**. Le regole procedurali sono poi disciplinate dall'articolo 2, che distingue a seconda delle diverse fattispecie. In particolare, per la distruzione fortuita di beni strumentali la norma di riferimento è [l'articolo 2, comma 3, D.P.R. 441/1997](#), a mente del quale *"La perdita dei beni dovuta ad eventi fortuiti, accidentali o comunque indipendenti dalla volontà del soggetto e? provata da **idonea documentazione** fornita da un organo della pubblica amministrazione o, in mancanza, da **dichiarazione sostitutiva** dell'atto di notorietà ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, resa **entro trenta giorni dal verificarsi dell'evento** o dalla data in cui se ne ha conoscenza, dalle quali risulti il valore complessivo dei beni perduti, salvo l'obbligo di fornire, a richiesta dell'Amministrazione finanziaria, i criteri e gli elementi in base ai quali detto valore e? stato determinato"*.

In sintesi, la perdita fortuita dei beni deve essere provata:

- attraverso la **documentazione fornita da un organo della Pubblica Amministrazione** (es. il verbale di accertamento della distruzione dei beni redatto da parte dei Vigili del fuoco) o, in mancanza;
- da una **dichiarazione sostitutiva di atto notorio**, da rendersi entro i **trenta giorni** dal verificarsi dell'evento (o dalla data in cui se ne ha conoscenza), dalla quale risulti il **valore complessivo** dei beni mancanti indicato in contabilità e la **data certa**.

Stando ai chiarimenti forniti con la [circolare n. 31/E/2006](#), la dichiarazione sostitutiva di atto notorio non deve essere inviata all'Agenzia delle entrate, ma deve essere **esibita, se richiesta, agli organi di controllo** dell'Amministrazione finanziaria.

Passando alla disamina delle procedure necessarie per documentare la **distruzione involontaria di documenti contabili** a causa dei predetti eventi calamitosi, il contribuente dovrà **presentare denuncia alle competenti autorità di pubblica sicurezza**; specificando i luoghi ove le scritture si trovavano al momento dell'evento calamitoso. Dovrà poi **ricostruire**, per quanto possibile, i dati e gli elementi contenuti nelle scritture andate distrutte, provvedendo:

- al **recupero degli stessi da eventuali** server o cloud utilizzati per la memorizzazione e registrazione dei fatti e documenti aziendali;
- al recupero, anche attraverso il **sistema di interscambio**, delle fatture elettroniche;
- alla eventuale **nuova stampa dei registri contabili** danneggiati, qualora la contabilità sia tenuta su supporti informatici ancora disponibili e solo qualora la stampa sia obbligatoria;
- a **contattare fornitori**, clienti, banche, professionisti, associazioni, ecc., per acquisire la copia della **documentazione a sostegno delle operazioni commerciali** e dei fatti gestionali (lettere, contratti, ecc.), se la distruzione ha interessato anche tali elementi probatori.

A chiosa, occorre evidenziare come sia importante che il contribuente sia **consapevole** di dover eseguire **determinate e specifiche procedure** per certificare la **distruzione accidentale** dei beni e documenti contabili, onde evitare di ricadere nel coacervo delle presunzioni più volte ivi richiamate.

## IVA

### Aspetti Iva della mobilità elettrica

di Roberto Curcu

Convegno di aggiornamento - EVENTO GRATUITO

#### Novità del periodo estivo e Riforma fiscale

Scopri di più

Dopo anni che circolano nel nostro Paese le auto elettriche, è arrivato un primo tassello della **disciplina fiscale che è ad esse connesse**. Con sentenza n. C-288/22, la Corte di Giustizia Europea ha messo la parola fine alla diatriba che si era creata a livello comunitario, nel considerare la ricarica di una auto elettrica al pari di una cessione di beni o di una prestazione di servizi. Nello specifico, la giurisprudenza comunitaria ha statuito che **l'operazione composita comprendente la ricarica del veicolo** (ed alcuni servizi ad essi funzionali) **deve essere considerata una cessione di beni**, nella quale i servizi aggiuntivi assumono natura accessoria. Questa qualificazione ha un impatto per quanto riguarda **il luogo di imposizione** (che coincide con quello in cui è messo a disposizione il bene) e con **il momento di effettuazione** (che coincide proprio con la messa a disposizione del bene energia); ovviamente, in caso di **anticipata fatturazione** o di incasso anticipato del corrispettivo, l'operazione si considera effettuata al **momento di fatturazione** o al momento dell'incasso, limitatamente all'importo fatturato o pagato.

La mobilità elettrica, tuttavia, presenta anche altre problematiche Iva. Ad esempio, **questa corrente elettrica, con che percentuale deve essere portata in detrazione?**

L'[articolo 19-bis1, D.P.R. 633/1972](#), limita **la detrazione al 40% nel caso di acquisto di "carburanti"**, ma anche alle **prestazioni di "impiego"** del veicolo non utilizzato esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione. Tale norma, peraltro, dovrebbe essere l'attuazione della Decisione del Consiglio Europeo del 18.6.2007, con la quale il Governo italiano è stato autorizzato a **limitare forfettariamente la detrazione dell'Iva sui veicoli** anche per le spese relative *"al loro uso, compresi lubrificanti e carburante"*. In sostanza, il carburante è un "di cui" delle spese di uso del veicolo che subiscono la limitazione della detrazione del 40%; da ciò ricaverei che **anche la corrente è una spesa per l'uso del veicolo sulla quale potrebbe trovare applicazione la limitazione della detrazione al 40%**.

La detrazione dell'Iva però non è limitata per una serie di "veicoli speciali" (tra i quali sono compresi quelli di massa superiore ai 3500 kg) e – per interpretazione dell'Agenzia delle entrate – **quelli concessi in uso promiscuo ai dipendenti, per i quali il datore di lavoro fattura al dipendente la quota di utilizzo privata**. Ai sensi dell'[articolo 14, D.P.R. 633/1972](#), la base



imponibile di questa quota privata deve essere determinata secondo criteri stabiliti con un decreto che è dal 2008 che si sta attendendo. Nel frattempo, si prendono a riferimento i **valori del fringe benefit** previsti ai fini delle imposte dirette, considerato che, dal 2008 ad oggi, una modifica di follia ecologista ha ritenuto di **tassare maggiormente** i dipendenti ai quali il datore di lavoro concede in uso promiscuo auto inquinanti (magari datate e di poco valore), rispetto alle costosissime nuove auto elettriche. Fatto sta che se il legislatore non rimuove questa follia incostituzionale, **per un'auto elettrica basta fatturare il 25% del valore della tariffa ACI sui 15.000 km, per poter detrarre il 100% dell'imposta.**

Una volta acquistata l'auto che (non inquinando) consuma elettricità, è necessario ricaricarla di elettricità (prodotta inquinando), **installando delle colonnine di ricarica.**

Circa **l'aliquota Iva da applicare per l'installazione delle colonnine di ricarica**, l'Agenzia delle entrate ([risposta interpello n. 218/2020](#)) ha precisato che **l'installazione delle sole colonnine di ricarica deve essere assoggettata ad Iva ordinaria.** Vien poi espresso il parere secondo cui **se le colonnine di ricarica sono installate insieme ad un impianto fotovoltaico, tutto il corrispettivo viene assoggettato all'aliquota Iva prevista per gli impianti fotovoltaici**, che è il 10% previsto per gli impianti di produzione e reti di distribuzione di energia elettrica da fonte solare-fotovoltaica.

Una volta individuata l'aliquota Iva, resta il nodo della detrazione. **Con che percentuale si detrae la colonnina di ricarica installata per fornire auto con detrazione al 40%?**

A rigore di logica dovrebbe sempre essere effettuata con la stessa percentuale, posto che potrebbe essere definita comunque come una spesa sostenuta per "l'uso" del veicolo. **Ovviamente il problema si porrebbe se dalla stessa colonnina di ricarica si rifornissero sia auto ad uso promiscuo che veicoli con detraibilità totale.** Ad oggi, la risposta alla questione non esiste, così come non esiste risposta se la colonnina di ricarica viene installata nelle abitazioni dei dipendenti ai quali è stata concessa l'auto ad uso promiscuo. Sulle ricariche delle auto ad uso promiscuo effettuate dai dipendenti nelle proprie abitazioni, si segnala la [risposta a interpello n. 421/2023](#) (ancorché non avente ad oggetto l'Iva), secondo cui **il rimborso della corrente elettrica privata**, che il dipendente ha inserito nella batteria della macchina aziendale, **deve essere tassato**, nonostante già il dipendente sia tassato sullo stesso importo (in quanto il valore della corrente elettrica **è incluso nel fringe benefit** sul quale il dipendente già paga le tasse).

Ulteriore problema in ambito Iva individuato dallo scrivente, è quello degli **omaggi di corrente elettrica, ad esempio per concedere agli ospiti la possibilità di ricaricare il proprio veicolo** utilizzando, ad esempio, l'energia del proprio impianto fotovoltaico. Considerato che si stanno cedendo beni, e che gli stessi non formano in genere oggetto dell'attività propria dell'impresa, la disciplina è individuata dall'[articolo 2, D.P.R. 633/1972](#), che **esclude da Iva queste cessioni gratuite se il valore dei beni non è superiore a 50 euro.** L'[articolo 19-bis1, D.P.R. 633/1972](#), prevede, inoltre, che **se il valore dei beni ceduti gratuitamente come spesa di rappresentanza non supera la predetta cifra, l'Iva relativa resta detraibile.** Lanciamo anche qui una domanda:



come calcolare il limite dei 50 euro? Vale per ogni ricarica?

Ricordiamo, poi, che mentre sono destinatari delle spese di rappresentanza clienti, fornitori, amministratori pubblici, sindacalisti, ecc..., **non lo sono i lavoratori dipendenti**, gli amministratori, i soci ed i relativi familiari. In questo secondo caso, oltre a porsi un problema di tassazione dei redditi in natura in capo a tali soggetti, vi è il problema che – secondo l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria – **le spese sostenute per erogazioni gratuite ai dipendenti generano una indetraibilità mirata delle spese sostenute per effettuare la gratuità**. In sostanza, qualora non si addebiti al dipendente il costo della corrente regalata per ricaricare il proprio veicolo privato, si dovrebbe **calcolare un costo della corrente regalata**, e restituire l'Iva detratta. In ogni caso, che si fatturi la corrente elettrica regalata, o che si restituisca l'Iva detratta a monte, vi è il problema di individuare il costo di tale corrente. Fin che la stessa è stata acquistata, nessun problema, ma **come individuare il costo di produzione della corrente generata da un impianto fotovoltaico**? Tenendo ad esempio conto degli ammortamenti degli impianti fotovoltaici e delle colonnine di ricarica per kWh?

Si resta, al riguardo, in attesa di un intervento risolutore dell'Amministrazione finanziaria.

## LA LENTE SULLA RIFORMA

### ***Delega fiscale 2023: cosa cambierà per il procedimento accertativo – seconda parte***

di **Gianfranco Antico, Maurizio Tozzi** – Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento - EVENTO GRATUITO

#### **Novità del periodo estivo e Riforma fiscale**

Scopri di più

Come abbiamo visto nella [prima parte](#) del nostro precedente intervento, l'[articolo 17, L. 111/2023](#), indica principi e criteri direttivi specifici per la **revisione dell'attività di accertamento**, prevedendo:

- misure di **semplificazione** del procedimento accertativo e;
- un'applicazione generalizzata del **contraddittorio**.

Altre norme sono rivolte ad assicurare una maggiore certezza del diritto tributario, anche attraverso la **diminuzione degli aggravii degli oneri amministrativi** a carico del contribuente.

Sempre in un'ottica di potenziamento degli istituti di adesione spontanea, **al numero 2)** della lettera f), del comma 1, dell'[articolo 17, L. 111/2023](#), si delega il Governo a introdurre il **concordato preventivo biennale**, sulla falsariga del concordato preventivo, istituito in forma triennale dall'[articolo 6, L. 289/2002](#) e trasformato in biennale dall'[articolo 33, D.L. 269/2003](#), dopo le modifiche apportate dall'[articolo 2, comma 10, L. 350/2003](#) (circolare n. 5/E/2004). L'auspicio è che si possa giungere ad uno strumento "definitivo", senza i ripensamenti che hanno caratterizzato il precedente tentativo.

**Attraverso questo strumento**, i contribuenti avranno **la possibilità di aderire alla proposta** sviluppata dall'Agenzia delle entrate, in base all'incrocio delle banche dati, **ovvero anche sulla base degli indicatori sintetici di affidabilità** per i soggetti a cui si rendono applicabili, **ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, pagando quanto pattuito in due anni**, con l'impegno, previo contraddittorio con modalità semplificate, di **accettare e a rispettare la proposta**.

Nella Relazione illustrativa che accompagna il testo di riforma si sottolinea che la disposizione ha la finalità di favorire **l'emersione di materia imponibile** e di offrire al contribuente l'opportunità di **rendere certa la propria posizione tributaria**. Conseguentemente, **sono considerati irrilevanti**, ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, nonché dei contributi previdenziali obbligatori, **eventuali maggiori o minori redditi** imponibili rispetto a quelli

oggetto del concordato, fermi restando:

- gli **obblighi contabili e dichiarativi**, nonché;
- l'**applicazione dell'Iva** secondo le regole ordinarie, comprese quelle riguardanti la **trasmissione telematica dei corrispettivi** e la **fatturazione elettronica**.

Viene prevista, inoltre, la **decadenza dal concordato** nel caso in cui, a seguito di accertamento, risulti che **il contribuente**:

- **non ha correttamente documentato**, negli anni oggetto del concordato stesso (o in quelli precedenti) ricavi o compensi per un **importo superiore in misura significativa rispetto al dichiarato** ovvero;
- ha **commesso altre violazioni fiscali di non lieve entità**. Resta inteso che bisognerà attendere la futura emanazione delle disposizioni prescritte, per comprendere cosa si intende, in termini percentuali, per "variazione significativa" (magari uno scostamento del 33% o del 50%).

Il Governo è altresì delegato ad adottare alcune misure (**lettera g**, comma 1), [articolo 17, L. 111/2023](#)), volte ad assicurare la **certezza del diritto tributario**, attraverso:

**1. la previsione della decorrenza del termine:**

- **di decadenza per l'accertamento a partire dal periodo d'imposta nel quale si è verificato il fatto generatore per i componenti ad efficacia pluriennale**, e la perdita di esercizio, per **evitare un'eccessiva dilatazione di tale termine**;
- per **l'obbligo di conservazione delle scritture contabili e dei supporti documentali**, fermi restando i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria sulla spettanza degli eventuali rimborsi richiesti.

Il caso pratico evidente attiene al **processo di ammortamento**: attualmente (si pensi al caso limite dell'ammortamento in cinquanta anni previsto per i beni immateriali rivalutati ai sensi dell'[articolo 110, D.L. 104/2020](#)), l'accertamento può essere esperito in riferimento **a ciascun ammortamento stanziato** e – se per caso dovesse sorgere un contenzioso – la conservazione della documentazione dovrà avvenire **fino al passaggio in giudicato della vicenda**. Insomma, il rischio concreto è che per più generazioni la casistica resti irrisolta. La questione è quanto mai attuale ed è stata più volte sottoposta al giudizio della **Corte di Cassazione**, avendo già ricevuto un passaggio **a sezioni unite (sentenza n. 8500/2021)**. Gli Ermellini riuniti prendono atto che, al di là dell'ipotesi dedotta della svalutazione su crediti degli intermediari finanziari, la questione devoluta investe una casistica ampia e di notevole riscontro pratico, caratterizzata dalla **rilevanza pluriennale di determinati componenti reddituali**; cioè di elementi economici e patrimoniali che – per quanto emersi e consolidatisi nella loro genesi causale sostanziale in una determinata annualità d'imposta – sono tuttavia fiscalmente ammessi a produrre effetti sulla **formazione della base imponibile di annualità successive**, eventualmente anche molto

lontane da quella di origine. Per le Sezioni Unite, il Fisco **non ha l'obbligo**, sancito da decadenza o preclusione, **di contestare il componente pluriennale fin dalla sua prima dichiarazione, quanto soltanto la 'facoltà'** di farlo per rettificare comportamenti e scelte ritenute non corrette; *“l'obbligazione tributaria, pur consistendo in una prestazione a cadenza annuale, ha carattere autonomo ed unitario, ed il pagamento non è mai legato ai precedenti bensì risente di nuove ed autonome valutazioni in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi”*. Trattasi di un tema di elevata attualità, che si spera possa trovare adeguata soluzione.

2. **la revisione dei termini di accertamento dell'imposta sui premi di assicurazione**, al fine di allinearli a quelli delle altre imposte indirette, del relativo apparato sanzionatorio, nonché delle modalità e dei criteri di applicazione dell'imposta, nell'ottica della razionalizzazione delle relative aliquote;
3. **la limitazione della possibilità di fondare la presunzione di maggiori componenti reddituali positivi e minori componenti reddituali negativi** sulla base del valore di mercato dei beni e servizi oggetto delle transazioni ai soli casi in cui sussistono altri elementi rilevanti a tal fine.

Già in tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'[articolo 5, comma 3, D.Lgs. 47/2015](#), ha escluso che l'Amministrazione finanziaria possa ancora procedere ad accertare la plusvalenza patrimoniale realizzata a seguito di cessione di immobile (o di azienda) solo sulla base del valore dichiarato, accertato o definito ai fini di altra imposta commisurata al valore del bene, posto che la base imponibile ai fini Irpef è data, non già dal valore del bene, ma dalla **differenza tra i corrispettivi percepiti** nel periodo di imposta e **il prezzo di acquisto del bene ceduto**, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo;

4. **la limitazione della possibilità di presumere la distribuzione ai soci del reddito accertato** nei riguardi delle **società di capitali a ristretta base partecipativa** ai soli casi in cui è accertata, sulla base di elementi certi e precisi, l'esistenza di **componenti reddituali positivi non contabilizzati o di componenti negativi inesistenti** (delimitandone così il perimetro), ferma restando la medesima natura di reddito finanziario conseguito dai predetti soci.

Ricordiamo, al riguardo, che è ormai prassi consolidata degli uffici presumere la distribuzione di utili in nero ai soci delle società di capitali *“a ristretta base proprietaria o familiare”*, laddove l'attività di controllo sulla compagine sociale si sia conclusa con la **ricostruzione di maggiori ricavi**. Tale *modus operandi*, di costruzione meramente giurisprudenziale, trae fondamento dal fatto che una tale compagine sociale così caratterizzata (composta cioè da un numero esiguo di soci e/o legati da vincolo familiare) integra tra i suoi partecipanti un **vincolo di solidarietà o un legame familiare**, che costituisce il fatto noto dal quale presumere quello ignoto della distribuzione ai soci del predetto reddito occulto societario. In pratica, la ristretta base societaria fa ritenere plausibile in tutti la **conoscenza degli affari sociali** e la consapevolezza della esistenza di utili extrabilancio, alla cui distribuzione è plausibilmente ragionevole ritenere che **tutti i soci abbiano**, in assenza di validi elementi deponenti in senso contrario,

**partecipato in misura conforme al loro apporto sociale.**

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

---

### ***Test di vitalità per il riporto delle perdite nella scissione parziale***

di Fabio Landuzzi



Nella **circolare n. 22/2023**, Assonime ha trattato la **scissione societaria parziale**, ponendo l'attenzione – tra l'altro – su alcune recenti **posizioni interpretative** assunte dall'Agenzia delle entrate, le quali hanno destato **preoccupazione** fra gli addetti ai lavori, in quanto espressive di un **radicale cambiamento** di indirizzo rispetto al passato e per lo **scarso supporto normativo** che esse sembrano in concreto trovare. Fra i temi maggiormente critici, spicca quello dell'applicazione del **test di vitalità** nel caso di **scissione parziale**, tema che ha formato oggetto di analisi nella [circolare n. 31/E/2022](#).

Partiamo dal circostanziare la questione che verte, come premesso, sul **riporto delle perdite fiscali**, delle **eccedenze di interessi passivi** non dedotti e delle **eccedenze Ace** presenti presso la **società scissa** nel caso di scissione parziale; ebbene, sino alla pubblicazione della citata [circolare n. 31/E/2022](#), aderendo peraltro alle indicazioni provenienti dalla stessa Agenzia delle entrate ([circolare n. 9/E/2010](#)), la società scissa ha applicato il **test di vitalità economica** avendo riguardo ai **ricavi** e ai **costi** risultanti dal **conto economico della stessa società scissa**, considerata nella sua interezza; ciò, indifferentemente dal fatto che **l'oggetto della scissione** fosse un **compendio aziendale** oppure asset non costituenti un'azienda.

Ora, la [circolare n. 31/E/2022](#) **modifica completamente questo orientamento** quando la società **beneficiaria non è di nuova costituzione** (nel qual caso, resta invece confermata la linea interpretativa suddetta); ebbene, quando la scissione è eseguita in favore di una o più beneficiarie non di nuova costituzione, il test di vitalità economica deve essere eseguito prendendo come **riferimento l'oggetto trasferito con la scissione**, e perciò:

- se si tratta di **un'azienda** (o di un ramo di azienda), **i ricavi e i costi afferenti a tale azienda**;
- se si tratta di **singoli asset** (non costituenti un compendio aziendale), individuando **“criteri alternativi”** che siano comunque in grado di **misurare la vitalità economica del bene** trasferito con scissione, rappresentata a propria volta dalla **sua capacità di assorbire le perdite** fiscali e/o le altre eccedenze trasferite alla beneficiaria.

Come premesso, questa nuova posizione interpretativa pubblicata dall'Agenzia delle entrate nella [circolare n. 31/E/2022](#) desta **molte perplessità**, come correttamente osservato da Assonime.

Prima di tutto, **manca un vero e proprio supporto normativo** rispetto al testo del comma 10, dell'[articolo 173, Tuir](#), il quale lascia chiaramente intendere che i dati sulla cui base si elabora il test di vitalità sono quelli tratti dal **bilancio della società scissa**, mentre non viene compiuto **alcun riferimento a dati contabili connessi all'oggetto trasferito con la scissione**. Lo stesso dicasi rispetto alla **ratio della norma**, che è espressamente di portata antielusiva in quanto diretta a contrastare il **commercio di "bare fiscali"**; perciò, se la scissa **non è una "bara fiscale"**, poiché supera il test di vitalità, non si comprende la ragione per cui potrebbe divenire tale una sua partizione (un ramo di azienda) o uno o più suoi beni.

Questa interpretazione confligge poi con **l'indistinta riferibilità delle perdite fiscali**, come pure ed a maggior ragione delle eccedenze di interessi non dedotti e delle eccedenze Ace, alla **società nel suo complesso**, e l'artificiosità di una loro allocazione in capo ad una sola porzione della società stessa. E' veramente difficile pensare che perdite fiscali, interessi passivi o Ace, possano trovare una **connessione diretta con l'oggetto trasferito** per mezzo della scissione.

Tutt'altro che trascurabile, poi, anche la questione più propriamente operativa attinente alla **elaborazione del test di vitalità** seguendo queste nuove indicazioni. Infatti, se si tratta di un compendio aziendale, non è affatto detto che la società sia in possesso di un sistema contabile in grado di **estrapolare i dati economici** di ricavi e di costi rilevanti ai fini del test di vitalità **affendenti al solo ramo di azienda scisso**; a maggior ragione se si tratta della **scissione di un asset**, va da sé che la sua vitalità economica investe inevitabilmente una spiccata **natura valutativa e prospettica**, con tutte le incertezze del caso, soprattutto laddove le attese realizzative dei cespiti non fossero poi raggiunte.

Infine, molto preoccupante anche quanto si legge nella citata [circolare n. 31/E/2022](#) in relazione al **campo di applicazione** che l'Agenzia delle entrate intende dare a questo **nuovo corso interpretativo**; viene, infatti, specificato che questa nuova interpretazione si **applica anche alle operazioni perfezionate nel passato**, e perciò prima della sua pubblicazione, tanto che viene precisato che saranno gli Uffici periferici a dover **valutare attentamente** *"la sussistenza delle condizioni per escludere l'applicazione delle sanzioni nei confronti dei contribuenti che si siano conformati ai chiarimenti contenuti nella citata circolare 9/E"*.

Questo approccio, oltre che destare come detto **molte perplessità** circa il suo fondamento, ha l'effetto negativo di **investire anche operazioni effettuate nel passato** in pieno **affidamento** con le linee di indirizzo di cui alla [circolare n. 9/E/2010](#), con la conseguenza che si alimentano **incertezze, rischi di contenzioso** per comportamenti tenuti nel passato, nonché **delicate decisioni da assumere per il futuro**, circa l'utilizzo in compensazione delle perdite e/o delle eccedenze trasferite con la scissione parziale.

Dal punto di vista tecnico, non può quindi che concludersi per **una lettura piuttosto critica** di



questa inversione interpretativa che si vuole abbia effetti addirittura retroattivi, e perciò tale da minare un clima di **certezza** e di **stabilità interpretativa**, di cui i contribuenti e gli investitori avrebbero invece necessità nell'approcciare operazioni straordinarie come, nel caso di specie, la scissione parziale.