



# Euroconference

NEWS

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

*Direttore responsabile Sandro Cerato*

## Edizione di venerdì 22 Settembre 2023

### CASI OPERATIVI

**Individuazione della residenza fiscale ai sensi della Convenzione Italia-Germania**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

### ADEMPIMENTO IN PRATICA

**Rimborsi ai soggetti esteri per l'Iva assolta in Italia per acquisti e importazioni**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

### REDDITO IMPRESA E IRAP

**La fiscalità dei costi accessori sostenuti per la cessione di una partecipazione pex**  
di Stefano Rossetti

### LA LENTE SULLA RIFORMA

**Delega fiscale 2023: cosa cambierà per il procedimento di riscossione - seconda parte**  
di Gianfranco Antico, Maurizio Tozzi – Comitato Scientifico Master Breve 365

### REDDITO IMPRESA E IRAP

**Gli indennizzi assicurativi nel regime semplificato di cassa**  
di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

### BEST IN CLASS

**Best in class 2023 – Skilta**  
di Patrizia Sonnati

## CASI OPERATIVI

### ***Individuazione della residenza fiscale ai sensi della Convenzione Italia-Germania***

di Euroconference Centro Studi Tributari



Un cittadino italiano dal 2019 è stato dipendente di una ditta tedesca e ha prestato lavoro dipendente, in qualità di ingegnere, presso la sede di Berlino. Nella stessa città ha avuto residenza in locali presi in affitto e ha avuto i normali rapporti sociali. Da subito è stato iscritto AIRE.

Contemporaneamente, la famiglia, composta dal coniuge e da 2 figli in età scolare, ha mantenuto residenza e domicilio in Italia e, quando permesso dagli impegni lavorativi, presso questa abitazione si recava.

In base alla Convenzione sulle doppie imposizioni Italia-Germania a nostro avviso, è risultato residente nel secondo Paese.

Infatti, detta Convenzione all'articolo 4 (residenza), § 2, lettera a) individua come primaria “*tie-braker rule*”, in caso di conflitto di residenza, il possesso di una “*abitazione permanente*” in uno dei 2 Stati.

Pertanto, considerando l'esistenza simultanea di una abitazione in Italia “*abitazione della famiglia*”, occorre passare a quanto ulteriormente disposto dalla lettera a), secondo cui la residenza si radica nello Stato in cui le proprie relazioni personali ed economiche sono più strette, ossia nel c.d. “*centro degli interessi vitali*”.

Dal momento che pare potersi assumere, con certezza, che le relazioni economiche (lavoro dipendente in Germania) siano state equamente ripartite rispetto a quelle personali (famiglia in Italia), occorre passare alla successiva lettera B, secondo cui l'indeterminatezza del Paese in cui sono stabiliti gli interessi vitali del contribuente conduce a spostare l'analisi sul luogo in cui il soggetto soggiorna abitualmente.

Circostanza che, probabilmente, per il soggetto certifica la residenza fiscale in Germania.

Su consiglio, forse errato, cautelativamente, sono state presentate le dichiarazioni in Italia con relativo scomputo delle imposte pagate in Germania.

Questo comportamento può essere giudicato come autodichiarazione di residenza fiscale italiana anche negli anni, oggettivamente, trascorsi all'estero?

Il D.L. 34/2019 ha esteso il beneficio delle agevolazioni c.d. "impatriati" anche a quei contribuenti che, pur non iscritti all'AIRE, riescano a dimostrare residenza estera in base alle Convenzioni sulle doppie imposizioni. L'eventuale, differente trattamento fiscale tra le 2 sotto indicate posizioni appare non in linea con lo scopo della norma "*fare rientrare personale qualificato*":

1. contribuente non iscritto all'AIRE che, obbligatoriamente, presenta la dichiarazione in Italia, previa dimostrazione di possedere le caratteristiche di residenza all'estero previste dalla convenzione, può usufruire delle agevolazioni fiscali;
2. al contrario il soggetto che, ha risieduto all'estero per 3 anni, con tanto di iscrizione all'AIRE, ha presentato, volontariamente le dichiarazioni in Italia, peraltro senza debiti o crediti di imposta, si trova a dover rinunciare alle agevolazioni nel momento in cui, rinunciato al rapporto di lavoro in Germania, ne inizia uno nuovo tornando in Italia dipendente di ditta italiana.

Alla luce di quanto sopra indicato si chiede quale sia il corretto comportamento da tenere.

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



## ADEMPIMENTO IN PRATICA

# **Rimborsi ai soggetti esteri per l'Iva assolta in Italia per acquisti e importazioni**

di Euroconference Centro Studi Tributari

Corso per dipendenti

Tutto casistiche Iva estero

Scopri di più

**Entro il prossimo 30.9.2023**, i soggetti stabiliti in altri Stati membri o non membri dell'UE possono chiedere il **rimborso dell'Iva assolta sulle importazioni di beni e servizi in Italia effettuate nell'anno 2022**, previa **presentazione di apposita istanza**. L'adempimento in rassegna interessa sostanzialmente i seguenti soggetti:

- soggetti passivi **stabiliti in altri stati membri dell'UE**, i quali dovranno inviare l'istanza di rimborso secondo le regole e i modelli previsti dal proprio Stato di stabilimento;
- soggetti passivi **stabiliti in stati non membri dell'UE**, con cui ci sono rapporti di reciprocità, (**Israele, Norvegia e Svizzera**), i quali dovranno inviare la richiesta al Centro Operativo di Pescara, utilizzando il modello Iva 79.

## Rimborso Iva assolta in Italia da soggetti passivi UE

Ai sensi dell'[articolo 38 bis2, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), per poter richiedere il rimborso dell'Iva assolta in Italia per acquisti e importazioni, il soggetto passivo Iva stabilito in altri Stati UE deve **soddisfare i seguenti due requisiti**:

- **non avere un'organizzazione stabile** nel territorio dello Stato italiano;
- **non aver effettuato operazioni rilevanti in Italia, escluse:**
  - le operazioni soggette ad Iva con il **meccanismo del reverse charge**;
  - le prestazioni di trasporto e **servizi accessori non imponibili Iva**;
  - le **operazioni effettuate ai sensi dell'articolo 74-septies, D.P.R. 633/1972**.

Ai fini del rimborso, l'[articolo 38-bis2, comma 3, D.P.R. 633/1972](#), dispone, inoltre, che:

- il soggetto passivo debba realizzare operazioni che conferiscono il **diritto alla detrazione Iva** nello Stato membro in cui è stabilito;
- in caso di applicazione del pro rata, il rimborso compete in **ragione della percentuale di**

**detrazione applicata** nello Stato membro di stabilimento.

Il comma 1, dell'[articolo 38-bis2, D.P.R. 633/1972](#), nega la possibilità di ricevere il rimborso Iva nel caso in cui il soggetto richiedente abbia avuto una stabile organizzazione nello Stato italiano. Ciò è, però, incompatibile con le disposizioni comunitarie contenute nella direttiva 12/2/2008 n. 2008/9/CE. Infatti, così come affermato dalla Corte di Giustizia UE, non preclude il diritto al rimborso la circostanza che **il soggetto passivo** richiedente:

- abbia nominato, nello Stato membro di rimborso, **un rappresentante fiscale ai fini Iva** (Corte di Giustizia Europea 6.12.2014 causa C-323/12);
- **avrebbe dovuto essere identificato** ai fini Iva nello Stato membro di rimborso (Corte di Giustizia Europea 11.6.2020 causa C-242/19);
- **possedga** nello Stato membro di rimborso **una stabile organizzazione**, qualora tramite la stessa non siano state effettivamente realizzate operazioni imponibili.

Tale interpretazione è stata recentemente recepita anche dalla giurisprudenza nazionale, secondo cui “*non è precluso il rimborso chiesto tramite rappresentante fiscale, alla luce della mera esistenza nel territorio italiano di una stabile organizzazione del soggetto non residente, senza verificare se tale stabile organizzazione abbia partecipato o meno alle operazioni di acquisto che hanno formato il credito di cui si è chiesto il rimborso Iva*” (Cassazione n. 11608/2023).

#### **Modalità di presentazione dell'istanza di rimborso**

I soggetti passivi Iva stabiliti in altri Stati UE **devono inviare**, in via telematica, **l'istanza di rimborso all'ufficio competente nel loro stato**; sarà cura poi dello Stato UE di stabilimento inoltrare la richiesta di rimborso all'Agenzia delle entrate, la quale:

- **invierà al richiedente**, con mezzi elettronici, anche per il tramite dello Stato membro di stabilimento, **la ricevuta con cui si attesta l'avvenuta ricezione dell'istanza di rimborso**;
- **entro 4 mesi dalla ricezione dell'istanza**, potrà **chiedere ulteriori informazioni al richiedente** (o allo Stato membro ove esso è stabilito), il quale avrà a disposizione **un mese di tempo per far pervenire le informazioni richieste**.

Nel caso di accettazione dell'istanza, il rimborso dovrà essere erogato nello Stato italiano, ovvero, previa domanda del richiedente, in un altro Stato membro, **entro 10 giorni lavorativi dalla notifica della decisione**. Al riguardo, si rappresenta che:

- se il rimborso viene eseguito in un altro stato membro, questo viene erogato **a partire dall'undicesimo giorno dalla notifica dell'accettazione**, diminuito delle spese di trasferimento;
- in caso di ritardo nell'esecuzione del rimborso, spetta **l'interesse corrispettivo previsto per i rimborsi Iva** a favore dei soggetti passivi stabiliti in Italia;

- in caso di diniego del rimborso, **sarà possibile presentare ricorso**, seguendo le disposizioni inerenti al contenzioso tributario;
- l'indebito rimborso **deve essere restituito entro 60 giorni** dalla notifica di provvedimento ed è punito con una **sanzione pecuniaria compresa tra il 200% e 400% della somma rimborsata**. Ulteriori rimborsi vengono sospesi finché non viene restituita la somma indebita e pagata la relativa sanzione pecuniaria.

La richiesta di rimborso **è presentata**:

- con riferimento ad un **periodo non inferiore a 3 mesi e non superiore ad un anno solare**. È ammessa, inoltre, ai sensi dell'[articolo 38-bis2, comma 4, D.P.R. 633/1972](#), la possibilità di presentare istanza di rimborso anche **per periodi inferiori a tre mesi**, purché tale periodo rappresenti la **parte residua di un anno solare**. Al riguardo, va tenuto in mente che:
  - se la richiesta di rimborso si riferisce a un **periodo inferiore a un anno civile**, ma non a tre mesi, l'importo dell'Iva che forma oggetto della richiesta di rimborso **non può essere inferiore a 400 euro**;
  - se la richiesta si riferisce a un anno civile (o alla parte residua di un anno civile), l'importo dell'Iva oggetto di rimborso **non può essere inferiore a 50 euro**.
- a partire dal **primo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento ed entro il 30.9 dell'anno solare successivo al periodo di riferimento**, ovvero a partire dall'1.1 dell'anno successivo a quello oggetto della richiesta ed entro il 30.9 dello stesso anno.

Con riferimento ai predetti termini, è necessario precisare che:

- **entro i medesimi termini**, sarà sempre possibile per il soggetto passivo presentare una **istanza correttiva dei dati contenuti** nell'istanza originariamente presentata;
- il menzionato termine del 30.9 per la presentazione dell'istanza di rimborso **ha natura decadenziale** (Corte di Giustizia UE 21.6.2012 causa C-294/11);
- **non è possibile invocare il disposto dell'articolo 7, comma 1, lett. h), D.L. 70/2011**, che rinvia al primo giorno lavorativo successivo i termini per gli adempimenti fiscali che scadono di sabato o in un giorno festivo (news Ade 12.9.2018).

## RIMBORSO IVA ASSOLTA IN ITALIA A SOGGETTI STABILITI IN STATI EXTRACOMUNITARI

Il comma 1, dell'[articolo 38-ter, D.P.R. 633/1972](#), consente ai **soggetti passivi stabiliti in stati non appartenenti all'Unione Europea**, ma con cui esistono rapporti di reciprocità (Israele, Norvegia e Svizzera), di poter **ottenere il rimborso Iva assolta in Italia in relazione a beni mobili** (esclusi beni immobili) e **servizi acquistati o importati nell'esercizio di impresa, arte o professione**, inerenti all'attività di impresa e con **l'imposta detraibile ai sensi dell'articolo 19 D.P.R. 633/1972**. Il soggetto, per ottenere il rimborso, **deve**, infatti, **avere compiuto operazioni che danno diritto alla detrazione** nel proprio Stato di stabilimento.

Per poter ottenere il rimborso dell'Iva assolta in Italia, i soggetti passivi in Stati Extra UE devono, inoltre, **rispettare le seguenti condizioni:**

- il paese di stabilimento deve assicurare il **medesimo trattamento agli operatori economici stabiliti in Italia;**
- gli operatori non residenti nell'UE **devono essere soggetti passivi Iva** (o dell'imposta sulla cifra d'affari nel paese di domicilio o residenza);
- **assenza di operazioni attive territorialmente rilevanti in Italia** nel periodo del rimborso escluse, anche per tale fattispecie di rimborso:
  - le operazioni soggette ad Iva con il **meccanismo del reverse charge**;
  - le **prestazioni di trasporto e servizi** accessori non imponibili Iva;
  - le **operazioni effettuate ai sensi dell'articolo 74-septies, D.P.R. 633/1972.**

La richiesta di rimborso deve essere presentata all'Amministrazione finanziaria italiana **entro e non oltre il 30.9 dell'anno solare successivo al periodo di richiesta**; si applicano le medesime condizioni dei residenti in UE per gli importi minimi di rimborso, vale a dire:

- **400 euro**, se la richiesta si riferisce a un periodo trimestrale;
- **50 euro**, se la richiesta si riferisce a un anno civile.

#### *Modalità di presentazione dell'istanza di rimborso*

**Per le richieste** di rimborso da parte di soggetti passivi non residenti e stabiliti negli stati extra UE di Israele, Norvegia e Svizzera (che hanno rapporti di reciprocità con l'Italia), **occorre utilizzare il modello Iva 79**, approvato con provvedimento n. 64109/2010, ed utilizzabile **a decorrere dal 3.5.2010.**

#### ISTANZA DI RIMBORSO DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO DA PARTE DEI SOGGETTI NON RESIDENTI STABILITI IN STATI NON APPARTENENTI ALL'UNIONE EUROPEA

SERVIZIO COMPETENTE DESTINATARIO DELL'ISTANZA	È la prima richiesta di rimborso? <input type="checkbox"/> SI <input type="checkbox"/> NO
CENTRO OPERATIVO DI PESCARA	Se sì indicare il numero di registrazione IVA in precedenza attribuito <input type="text"/>

Il modello si compone dei seguenti quadri:

- **Dati del richiedente**, in cui riportare le seguenti informazioni:
  - dati identificativi (cognome e nome o ragione sociale), indirizzo, recapiti e applicazione o **meno del pro rata**;
  - **attività esercitata**;
  - **ufficio fiscale e numero di registrazione Iva** nello Stato in cui il richiedente ha la sede, il domicilio o la residenza abituale;

- periodo cui **si riferisce la richiesta di rimborso**;
- **importo totale chiesto a rimborso**;
- **modalità di pagamento richiesta** (conto bancario o postale);
- **numero degli allegati**, fatture e documenti di importazione.

<b>DATI DEL RICHIEDENTE</b>	Cognome e Nome / Ragione sociale del richiedente							
Via e numero civico								
1 Stato		Località		Cap.		Pro-rata		
Telefono		Fax		E-mail		<input type="checkbox"/> SI <input type="checkbox"/> NO		
2 Attività esercitata dal richiedente								
3 Ufficio fiscale nello Stato in cui il richiedente ha la sede, il domicilio o la residenza abituale								
4 Periodo cui si riferisce la richiesta di rimborso								
		Mese	Anno			Mese	Anno	
5 Importo totale (in cifre) chiesto a titolo di rimborso (distinta all'interno)								
euro								
6 Il richiedente chiede il rimborso dell'importo di cui alla casella n. 5 secondo le modalità indicate nella casella n. 7								
Modo di pagamento richiesto (barrare la casella che interessa)								
<input type="checkbox"/> IBAN				<input type="checkbox"/> Conto bancario		<input type="checkbox"/> Conto postale		
<input type="checkbox"/> BIC								
7 Numero di conto								
Intestato a:				Codice dell'organismo finanziario				
Denominazione e indirizzo dell'organismo finanziario								
8 Numero degli allegati								
				Fatture		Documenti d'importazione		

- Dichiarazione del richiedente, ove riportare le dichiarazioni relative alla **presenza delle condizioni per il rimborso** (es. mancata effettuazione, nel periodo di riferimento, di operazioni in Italia);

<b>DICHIARAZIONE DEL RICHIEDENTE</b>	Il richiedente dichiara (barrare la casella che interessa):
a) che i beni o servizi elencati all'interno della presente richiesta sono stati acquistati in qualità di soggetto passivo in occasione di: .....	
.....	
.....	
b) di non aver effettuato durante il periodo cui si riferisce la presente richiesta nel paese nel quale è chiesto il rimborso:	
9 <input type="checkbox"/> alcuna cessione di beni o prestazione di servizi sul territorio nazionale;	
c) di aver effettuato unicamente:	
<input type="checkbox"/> prestazioni non imponibili di trasporto e di servizi accessori;	
<input type="checkbox"/> operazioni per le quali sia prevista l'inversione contabile di cui all'art. 17, comma 2 del D.P.R. 633 del 1972;	
d) che le informazioni fornite nella presente richiesta rispondono a verità.	
Il richiedente si impegna a restituire le somme indebitamente ricevute.	

- **Sottoscrizione**, che va compilato indicando: **località, data e firma**;

SOTTOSCRIZIONE	LOCALITÀ	DATA	FIRMA
		giorno    mese    anno	

- **Distinta delle somme a titolo di Iva**, relative al periodo cui si riferisce la richiesta.

Al predetto modello, occorre anche allegare **ulteriore documentazione, ovverosia:**

- le **fatture di acquisto in originale**;
  - la documentazione da cui si **evince il pagamento delle fatture**;
  - un'attestazione dello stato in cui è stabilito il richiedente dalla quale risulta **la sua qualità di soggetto passivo d'imposta**.

L'istanza per il rimborso può essere trasmessa, in formato cartaceo, al **centro operativo di Pescara** attraverso **una delle seguenti modalità: raccomandata AR, corriere espresso, oppure plico consegnato a mano**. Come precisato sul sito dell'Agenzia delle entrate, in caso di presentazione dell'istanza tramite corriere o plico raccomandato AR, ai fini del rispetto del termine del 30.9, *farà fede la data di spedizione*: conseguentemente, sarà considerata "presentata nei termini", l'istanza di rimborso spedita con raccomandata entro il giorno 30.9.2023, anche se la stessa verrà materialmente ricevuta dal Centro operativo di Pescara nei primi giorni di ottobre 2023.

Il rimborso ai soggetti extra Ue avviene **entro 6 mesi dal ricevimento della richiesta**, ovvero **entro 8 mesi dalla richiesta di rimborso** nel caso in cui vengano chieste **informazioni ulteriori**. Al riguardo, si precisa che:

- **in caso di diniego del rimborso**, il Centro Operativo di Pescara emana, entro i predetti termini, apposito **provvedimento motivato avverso il quale è ammessa la presentazione del ricorso** secondo le disposizioni relative al contenzioso tributario, ovvero potrà essere **impugnato innanzi alla competente Corte di Giustizia Tributaria di Pescara**, indicando quale controparte di causa, il Centro operativo di Pescara;
  - per il ritardo nel pagamento **sono dovuti gli interessi con decorrenza dal giorno successivo a quello di scadenza del termine**, salvo nel caso in cui il richiedente non fornisca le informazioni aggiuntive entro il termine di un mese dalla data della notifica. Superato tale termine non sono dovuti interessi, fino a quando non pervengono all'ufficio competente i documenti aggiuntivi da allegare alla richiesta di

rimborso;

- in caso di rimborso non dovuto, il soggetto dovrà **restituire le somme indebitamente rimborsate**, entro 60 giorni dalla notifica dell'apposito provvedimento da parte dell'ufficio. Nei confronti di tali soggetti si applica la **sanzione amministrativa compresa fra il 200% e il 400%** della **somma indebitamente rimborsata**. L'ufficio sospende ogni ulteriore rimborso al soggetto interessato fino a quando costui non restituisce la somma indebitamente rimborsata e pagato la relativa sanzione.

Da ultimo, come anche precisato dall'Agenzia delle entrate (risposta interpello n. 278/2022), il **credito Iva chiesto a rimborso** dai soggetti passivi extra-UE, ai sensi dell'articolo 38-ter, D.P.R. 633/1972, **non può essere ceduto a terzi**.

## REDDITO IMPRESA E IRAP

# **La fiscalità dei costi accessori sostenuti per la cessione di una partecipazione pex**

di Stefano Rossetti

Master di specializzazione

## Diritto Tributario Base

Scopri di più

L'[articolo 87 Tuir](#) disciplina l'istituto delle **plusvalenze esenti**, prevedendo la tassazione, **nel limite del 5%**, dell'ammontare della **plusvalenza derivante dalla cessione di partecipazioni** che presentano determinati requisiti mentre, al ricorrere dei medesimi requisiti, la minusvalenza è **indeducibile al 100%**.

L'**esenzione della plusvalenza non è totale**, in quanto il legislatore ha inteso rendere indeducibili i costi, determinati in misura forfettaria, legati alla **gestione della partecipazione sociale**.

Come noto, **i requisiti** che permettono ad una plusvalenza di qualificarsi per l'esenzione **sono quattro** e sono elencati all'[articolo 87, comma 1, Tuir](#):

- **ininterrotto possesso dal primo giorno del dodicesimo mese precedente** a quello dell'avvenuta cessione, considerando cedute per prime le azioni o quote acquisite in data più recente;
- classificazione nella categoria **delle immobilizzazioni finanziarie** nel **primo bilancio chiuso** durante il periodo di possesso. Si sottolinea che, ai fini della verifica del requisito in parola, sono **irrilevanti le successive riclassificazioni** della partecipazione nell'attivo circolante;
- **residenza fiscale** o localizzazione dell'impresa (o ente partecipato) in **Stati o territori diversi da quelli a regime fiscale privilegiato** individuati in base ai criteri di cui all'[articolo 47-bis, comma 1, Tuir](#), o, alternativamente, la dimostrazione, anche a seguito dell'esercizio dell'interpello di cui allo stesso [articolo 47-bis, comma 3, Tuir](#), della **sussistenza della condizione** di cui al comma 2, lettera b), del medesimo articolo. Tale requisito deve sussistere, ininterrottamente, **sin dal primo periodo di possesso**; tuttavia, per i rapporti detenuti da più di **cinque periodi di imposta** e oggetto di **realizzo con controparti non appartenenti allo stesso gruppo del dante causa**, è sufficiente che tale condizione sussista, ininterrottamente, per i **cinque periodi d'imposta anteriori al realizzo stesso**;
- **esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale** secondo la

definizione di cui all'[articolo 55 Tuir](#). Tale requisito deve sussistere ininterrottamente, almeno **dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo stesso**.

Nella prassi operativa, tuttavia, può accadere che la società cedente sostenga una serie di **costi connessi alla cessione della partecipazione** quali, ad esempio, costi notarili e/o peritali.

Tali costi, come vedremo nel prosieguo, sono da considerare **deducibili nella stessa proporzione in cui la plusvalenza viene assoggettata ad imposizione**. In altre parole, **in caso di cessione**:

- **plusvalente**, la deducibilità è ammessa nella misura del 5%;
- **minusvalente**, tali costi sono totalmente indeducibili.

Si giunge, a tali conclusioni, andando ad incrociare il combinato disposto **dell'[articolo 86, comma 2](#) e dell'[articolo 109, comma 5, Tuir](#)**.

Ai sensi dell'[articolo 86, comma 2, Tuir](#), la plusvalenza è costituita dalla **differenza fra il corrispettivo** (o l'indennizzo conseguito) **al netto degli oneri accessori di diretta imputazione**, e **il costo non ammortizzato**, mentre l'[articolo 109, comma 5, Tuir](#), prevede che le spese e gli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi (esclusi gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale) **sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito** (o che non vi concorrono in quanto esclusi).

Come precisato dall'Amministrazione finanziaria con la [circolare n. 36/E/2004](#), e più recentemente con la [risposta ad interpello n. 94/2023](#), le conclusioni a cui si è giunti **sono in linea con quanto affermato dalla relazione illustrativa** allo schema di decreto legislativo recante la riforma dell'imposizione sul reddito delle società, **in attuazione della L. 80/2003**.

Al riguardo, la predetta [circolare n. 36/E/2004](#) precisa che i **costi specificamente inerenti alla cessione**, come richiamati dalla relazione illustrativa, **sono da individuare**:

- in primo luogo, **negli oneri accessori sostenuti in occasione della cessione della partecipazione** (es. spese notarili, spese per perizie tecniche ed estimative, provvigioni dovute agli intermediari, ecc.)?
- in altri eventuali oneri che siano **specificamente** e non solo “indistintamente” collegati alla realizzazione della plusvalenza esente.

Per quanto riguarda l'Irap, invece, i **costi accessori alla cessione della partecipazione non possono assumere rilevanza**, in quanto sono legati ad un evento (la cessione) non rientrante nell'attività caratteristica dell'impresa da cui trae origine la base imponibile del tributo regionale e, in quanto tali, **sono esclusi dalla determinazione del valore della produzione netta** di cui all'[articolo 5, D.Lgs. 446/1997](#).

## LA LENTE SULLA RIFORMA

### **Delega fiscale 2023: cosa cambierà per il procedimento di riscossione - seconda parte**

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

Convegno di aggiornamento

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

Scopri di più

Come abbiamo visto nel corso della [prima parte del nostro precedente intervento](#), l'[articolo 18, L. 111/2023](#), si pone l'obiettivo di superare l'attuale disciplina del servizio di riscossione – estremamente complicata e frammentaria – pervenendo ad un sistema al passo dei tempi, e non più ancorato ad un rapporto che sembra ancora di alterità tra gli **enti accertatori** e gli **enti incaricati** dell'attività di riscossione.

In particolare, la **lettera d), del comma 1, dell'articolo 18, L. 111/2023**, dispone che debba essere potenziata l'attività di riscossione anche attraverso:

- **il progressivo superamento dello strumento del ruolo e della cartella di pagamento per le entrate da affidare all'Agente della riscossione**, al fine di anticipare l'incasso, da parte di quest'ultimo, delle somme dovute dal debitore, riducendo i tempi per l'avvio delle azioni cautelari ed esecutive, anche attraverso **la semplificazione del procedimento** di cui all'[articolo 29, comma 1, lettera h\), D.L. 78/2010](#), che innovando completamente il precedente sistema fondato sulla sequenza avviso di accertamento/iscrizione a ruolo/notifica della cartella di pagamento, ha introdotto, nel nostro ordinamento, **l'istituto dell'accertamento d. esecutivo**; norma oggetto di restyling già con l'[articolo 5, comma 1, lett. a\), D.Lgs. 159/2015](#), che ha disposto il collegamento del termine di **esecutività dell'atto impositivo con quello utile per la sua impugnazione**, evitando così l'attribuzione *ipso facto* del valore di titolo esecutivo all'atto, decorsi sessanta giorni dalla sua notifica (il D.Lgs. 159/2015 ha, inoltre, apportato anche importanti modifiche agli adempimenti legati **all'affidamento delle somme all'Agente della riscossione** ed alla tempestiva possibilità di quest'ultimo di poter agire coattivamente). Ricordiamo, per completezza espositiva, che:

- il ruolo è un elenco che contiene i nominativi dei debitori, la tipologia del credito e le relative somme dovute (il ruolo viene formato dall'ente creditore e trasmesso all'Agenzia delle entrate-Riscossione);
  - la **cartella di pagamento** è l'atto successivo con il quale l'Agenzia delle entrate-Riscossione richiede il **pagamento delle somme risultate a debito** del contribuente a seguito dell'attività di controllo dell'ente creditore (Agenzia delle entrate, Inps, comuni, ecc.).
- **l'estensione del termine di efficacia degli atti di riscossione**, per assicurare una maggiore rapidità dell'azione di recupero;
  - la razionalizzazione, l'informatizzazione e la semplificazione delle procedure di pignoramento dei rapporti finanziari, **che non possono in ogni caso eccedere complessivamente la misura della sorte capitale, degli interessi e di ogni relativo accessorio fino all'effettivo soddisfo**, anche mediante l'introduzione di meccanismi di cooperazione applicativa sin dalla fase della dichiarazione stragiudiziale del terzo, ai sensi dell'[articolo 75-bis P.R. 602/1973](#), ferme restando le forme di tutela previste a favore del debitore.

La **lettera e), del comma 1, dell'articolo 18, della L. 111/2023**, prevede, altresì, che debba essere individuato un nuovo assetto organizzativo del sistema nazionale della riscossione, anche mediante il **trasferimento all'Agenzia delle entrate delle funzioni e delle attività attualmente svolte dall'Agente nazionale della riscossione** (o di parte delle stesse), in modo da superare l'attuale sistema, caratterizzato da una netta separazione tra:

- l'Agenzia delle entrate, titolare della funzione della riscossione, e;
- l'Agenzia delle entrate-Riscossione, soggetto che svolge le attività di riscossione.

Ricordiamo che il processo di superamento dell'attuale dualismo tra le due Agenzie è stato avviato con i [commi 14-23](#) della **L. 234/2021**, che hanno introdotto delle modifiche alla *governance* del servizio nazionale della riscossione, nell'ottica di una maggiore integrazione. Resta ferma la garanzia della **continuità del servizio della riscossione**, attraverso il conseguente trasferimento delle risorse strumentali, nonché delle risorse umane, senza soluzione di continuità (**lettera f) comma 1, dell'articolo 18, L. 111/2023**).

La **lettera g), comma 1, dell'articolo 18, L. 111/2023**, prevede **la semplificazione, nonché la velocizzazione, delle procedure relative ai rimborsi**; mentre la successiva **lettera i)**, inserita nel corso dell'esame parlamentare, invita il Governo a rivedere la disciplina dei **rimborsi dell'Iva** con finalità di razionalizzazione e semplificazione. La stessa Relazione illustrativa ha precisato il perimetro della misura, sottolineando che il criterio di delega, in tema di semplificazione e velocizzazione delle procedure relative ai rimborsi, interesserà ad esempio l'Iva, rendendo l'ordinamento interno maggiormente **aderente ai criteri elaborati dalla Corte di Giustizia**, secondo i quali il soggetto passivo dell'Iva, che si trovi in una posizione creditoria, può, in attuazione del principio di neutralità dell'imposta, richiedere il **rimborso dell'Iva a credito**, senza che le modalità adottate dagli Stati membri rendano difficile ottenere tale rimborso.

La **lettera h), del comma 1, dell'articolo 18, L. 111/2023**, dispone l'introduzione di una disciplina della **riscossione nei confronti dei coobbligati** solidali paritetici e dipendenti, che **assicuri un corretto equilibrio tra tutela del credito erariale e diritto di difesa**. In pratica, ci si riferisce a quelle ipotesi di obbligazione solidale, dove tutti vengono chiamati all'assolvimento dell'imposta per l'intero.

Il **comma 2, dell'articolo 18, L. 111/2023**, esclude il discarico automatico per le somme afferenti la riscossione delle **risorse proprie tradizionali dell'UE** nonché **l'applicazione di un piano di rateizzazione** delle somme da versare all'erario **articolato in 120 rate**.

Da ultimo, il **comma 3, dell'articolo 18, L. 111/2023**, prevede che, ai fini della revisione del sistema della riscossione dell'accisa (e delle altre imposte indirette sulla produzione e sui consumi previste dal titolo III del testo unico approvato con il D.Lgs. 504/1995), il Governo debba, altresì, osservare due ulteriori principi e criteri direttivi specifici:

- **rivedere il sistema di determinazione, liquidazione e versamento dell'accisa sull'energia elettrica e sul gas naturale**, forniti a consumatori finali o autoconsumati, al fine di:
  - **superare**, in particolare, **l'attuale sistema di versamento dell'imposta** (che prevede il riferimento costante, ai fini del pagamento del tributo stesso, ai quantitativi consumati nell'anno precedente);
  - correlare i versamenti dell'accisa ai **quantitativi di energia elettrica e gas naturale venduti o autoconsumati** nel periodo di riferimento;
- **rimodulare e armonizzare i termini** previsti per la decaduta del diritto al rimborso dell'accisa e la prescrizione del diritto all'imposta.

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### **Gli indennizzi assicurativi nel regime semplificato di cassa**

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

### Novità del periodo estivo e Riforma fiscale

Scopri di più

Tra i temi più critici, e per certi versi più attuali, che devono essere affrontati per la corretta determinazione del reddito del soggetto in “**regime semplificato di cassa**”, è quello relativo alla **disciplina fiscale degli indennizzi per danneggiamento di beni a causa di eventi meteorologici**. Le recenti tempeste, con copiosa caduta di grandine, hanno provocato seri danni sia agli immobili, sia a beni mobili che normalmente sono esposti alle intemperie, come, ad esempio, autoveicoli di vario genere. Vediamo nel prosieguo i vari casi che si possono manifestare, premettendo che il punto di partenza del presente contributo è l’**impresa “in regime semplificato di cassa”**, sebbene molte considerazioni sotto riportate interessano anche l’**impresa in regime ordinario**. Non sono, invece, interessati dalla disciplina in rassegna, i **soggetti forfettari**, atteso che la loro tassazione considera rilevanti solo i ricavi, mentre sono escluse le sopravvenienze attive e le plusvalenze. A ben guardare, in realtà, gli indennizzi assicurativi potrebbero essere configurati anche come ricavi, nel caso in cui essi siano destinati a **ristorare il danno subito da beni merce**, così come statuito dall’[articolo 85, comma 1, lett. f\), Tuir](#), ed in questo caso **tali indennizzi sarebbero rilevanti anche per soggetti forfettari**.

Ma non vi è dubbio che il caso più frequente riguarda la perdita o il danneggiamento di beni **strumentali**. Ipotizziamo il caso di un furgone (quindi di un veicolo non condizionato dalla disciplina della parziale deducibilità di cui all’articolo 164 Tuir) che viene di fatto distrutto, oppure parzialmente danneggiato.

#### Ipotesi di distruzione del bene

Il soggetto in “regime semplificato di cassa” applica le **regole di cui agli articoli 101 e 102 Tuir**. Per quanto riguarda la prima citazione, si tratta della **deducibilità delle minusvalenze realizzate**, e non vi è dubbio che, in caso di distruzione del bene, **si verifichi una minusvalenza**, la cui **deducibilità è sancita** in modo esplicito anche dall’[articolo 102, comma 4, Tuir](#). In primo luogo, quindi, **verrà dedotta la perdita del bene** (pari al residuo da ammortizzare) e, in secondo luogo, **dovrà essere gestita la plusvalenza generata dall’indennizzo**. Gestita nel senso che, ove l’indennizzo è conseguito:

- nel medesimo periodo d'imposta in cui si è manifestata la perdita, si conseguirà una plusvalenza realizzata, ai sensi dell'[articolo 86, comma 1, lett. b\), Tuir](#);
- in un periodo d'imposta successivo a quello in cui si è manifestata la perdita, si avrà una sopravvenienza attiva, ai sensi dell'[articolo 88, comma 3, lett. a\), Tuir](#).

Dal momento che, anche nell'ambito del soggetto in "regime semplificato di cassa", le sopravvenienze attive sono rilevanti fiscalmente in base al criterio di competenza, consegue che le osservazioni sopra riportate valgono tanto per il soggetto in "regime semplificato di cassa", quanto per l'impresa in contabilità ordinaria. In questo senso si è pronunciata, peraltro, la Suprema Corte di Cassazione (sentenza n. 20465/2011) che sul punto recita: "*Ove questo (il bene, ndr) sia completamente o parzialmente distrutto a seguito dell'evento dannoso, ...., si applica l'art. 54 ( ora 86 ndr) . Va da sé che tale plusvalenza, con i calcoli connessi, si realizza quando danno e risarcimento si collocano nelle stesse esercizio; ove ciò non si verifichi trova applicazione l'art. 55 ( ora 88 ndr) secondo cui, salvo l'ipotesi che il credito relativo al risarcimento sia stato iscritto a bilancio nel medesimo periodo di imposta dell'evento dannoso, il risarcimento stesso costituisce sopravvenienza attiva completamente tassabile sul presupposto che il danno abbia generato una posta negativa già considerata nell'esercizio di competenza.*"

### Ipotesi di mero danneggiamento del bene

Le cose si complicano se la calamità naturale ha causato un **mero danneggiamento del bene** e non una sua totale distruzione. Questo è il caso più frequente in merito ai fenomeni di grandine che hanno devastato molti territori nel corso della stagione estiva 2023. In tal caso, non si può applicare "de plano" la norma di cui ai predetti [articoli 101 e 102 Tuir](#), poiché **il bene è ancora atto all'uso, ancorché sensibilmente danneggiato**. Una prima soluzione si avrà laddove l'indennizzo sia stato conseguito nel medesimo periodo d'imposta in cui è stata sostenuta la spesa per riportare il valore del bene a quello originario. In tal caso è ragionevole sostenere che i **due componenti positivo e negativo si elidano tra loro**, anche a livello fiscale.

Qualora l'indennizzo sia stato fruito in un **periodo d'imposta successivo** a quello di conseguimento del danno (e del correlato sostentimento del costo di riparazione) avremo una **sopravvenienza attiva da far concorrere integralmente alla formazione del reddito**.

Il tema su cui vale la pena approfondire l'attenzione è quello del **conseguimento dell'indennizzo senza che sia stata sostenuta alcuna spesa per la riparazione**. Sul punto va ricordato che nei contratti assicurativi, di regola, l'indennizzo riconosciuto a fronte del sostentimento della spesa di riparazione viene **commisurato al valore del bene non danneggiato**, ma anche nel caso in cui l'assicurato non sostenga alcuna spesa viene comunque riconosciuto un **indennizzo** (di importo minore rispetto al caso precedente) poiché, in questa ultima fattispecie, la base di calcolo non è più il bene non danneggiato. Ma, al di là del calcolo dell'indennizzo (che certamente verrà eseguito dalla compagnia assicuratrice), **in che modo esso concorre alla formazione del reddito**, posto che **è assente il componente negativo**

**rappresentato dal costo di riparazione?** In ogni caso, non può essere disconosciuto che il contribuente ha subito un danno patrimoniale, per cui sarebbe iniquo sottoporre a tassazione l'intero importo conseguito.

Sul tema è ancora applicabile – salvo diversa interpretazione della Agenzia delle entrate (che ad oggi non consta a chi scrive) – una risalente **pronuncia degli Ispettori Compartimentali datata 28 e 29 giugno 1989** che riduce la quota tassabile dell'indennizzo quale modalità per riconoscere **la "deducibilità" del danno subito**. Tale parziale tassazione si ottiene impostando un rapporto che vede al numeratore il **costo non ammortizzato**, e al denominatore il **valore del bene non danneggiato**. Ipotizziamo che il valore normale del bene sia 300, l'indennizzo 50 e il costo non ammortizzato 150. La quota tassabile dell'indennizzo sarà  $50 \times 150 / 300 = 25$ . Con la parziale tassazione del componente positivo di 50 si ha, quindi, il riconoscimento, di fatto, del danno.

Va da sé che per le medesime ragioni sopra citate (tassazione dell'indennizzo per competenza), **il trattamento fiscale non sembra differire tra soggetto semplificato e soggetto in ordinaria**. Tuttavia, dato che la pronuncia in effetti è molto datata, sarebbe opportuno che l'Agenzia delle entrate intervenisse sul punto, confermando l'attualità della posizione descritta, tanto più che eventi atmosferici negativi come quello più volte ricordato, sono destinati a ripetersi, purtroppo, nei prossimi tempi.

## BEST IN CLASS

### **Best in class 2023 – Skilta**

di Patrizia Sonnati



È neonata ma con lo sguardo al futuro. Si tratta di Skilta, è l'evoluzione dello studio tributario tradizionale che ha fatto della transizione digitale un'occasione per ripensare *business* e modelli organizzativi. Un salto di specie senza mai perdere d'occhio il capitale accumulato in oltre trent'anni di attività: le **persone**, il loro **talento** e la **specializzazione**.

Tutto nasce alla fine degli anni Ottanta dall'intraprendenza del fondatore, Gian Luca Bracciali. Era il tempo della consulenza d'impresa, della contabilità, dei bilanci e delle dichiarazioni dei redditi. Centinaia di imprese sono nate e cresciute grazie allo Studio Tributario Bracciali. L'idea di base è sempre stata quella di affiancare gli imprenditori, di aiutarli a prendere decisioni informate. Da qui nasce l'interesse per i **sistemi digitali** e le **tecnologie** che hanno rappresentato le chiavi di successo per implementare i servizi, i clienti e i collaboratori. Così anno dopo anno l'innovazione penetra in ogni singolo aspetto dello studio e diventa cultura diffusa.

L'intuizione è stata quella di affiancare alla centralità del fondatore – il professionista con il nome sulla targa – gruppi di lavoro interfunzionali. Svincolare l'expertise del leader per fare spazio ai team interni ha portato naturalmente a fare di meglio che “integrare” l'innovazione nei processi. È così che la tecnologia è diventata una specie di grammatica dello studio, una forma di pensiero che negli anni ha permesso di ripensare completamente il modo di lavorare e addirittura il ruolo.

Un percorso di crescita consapevole, dal basso, da cui è nato un **modello di business** centrato su **persone** e **dati**. Lo studio oggi, è suddiviso in diverse aree specializzate: consulenza aziendale, consulenza fiscale, consulenza del lavoro e, recentemente, un'area di punta dedicata alla consulenza giuridica. Quest'ultima è stata una svolta significativa, pensata per aggiungere servizi di **consulenza strategica** per l'impresa per supportare nella gestione oltre che negli adempimenti. A questo punto il puzzle si è completato con una integrazione apparentemente semplice ma che ha migliorato sensibilmente sia la soddisfazione dei clienti

che i risultati economici dello studio.

Nella cultura aziendale è stata introdotta una modalità significativa per gestire il lavoro: **il lavoro in team**. A ciascun collaboratore sono state assegnate specifiche fasi del processo lavorativo relativo a ciascun cliente, promuovendo così un approccio **orizzontale** anziché una attribuzione verticale di più attività su ogni singolo collaboratore. Questo cambiamento ha avuto un impatto positivo sull'efficienza complessiva e, di conseguenza, sulla tempestività delle risposte fornite ai clienti dell'azienda.

**Crescita e sviluppo** dei talenti, orientamento al cliente insieme alla digitalizzazione sono stati, dunque, gli ingredienti della svolta. Ma anche l'introduzione di **responsabili dello sviluppo dei nuovi servizi**, della **data intelligence** e di una forte attenzione al **clima** organizzativo e alle **persone**. Elementi chiave necessari per la **(vera) sostenibilità** dello studio e per un suo sviluppo oltre il tempo e oltre i confini territoriali.

Il nuovo studio diventa una nuova realtà **scalabile** e pronta per una **crescita sostenibile**. I **valori**, i principi e il sogno dei fondatori diventano la rampa di lancio per i giovani talenti dello studio. Fiducia e competenza trovano l'ambiente adatto per valorizzare l'impegno e il valore di ogni collaboratore.

In Skilta c'è consapevolezza dell'importanza di investire nelle persone, pertanto è cruciale pianificare la formazione per **aggiornare** e **aggiungere** nuove competenze costantemente, e non solo **tecniche** ma anche **trasversali** e **digitali**. Per le persone sono presenti politiche che favoriscono un giusto equilibrio tra **vita privata e lavoro**. Secondo queste prospettive, si ritiene che le persone siano **motivate** non solo dal raggiungimento degli obiettivi, ma anche dal **progresso** continuo.

Il resto è attualità. Un percorso professionale di **revisione del brand** fa nascere Skilta – *skills and talent*; competenze e talenti – insieme alla costituzione di una **società benefit** orientata alla sostenibilità. Non solo sani principi, dunque, ma decine di **indicatori di performance** chiave da misurare e far progredire all'insegna dell'impatto ambientale, sociale e di *governance* in modo positivo.

I professionisti devono cambiare prima delle imprese. Devono trasformare le sfide in opportunità, aprire le piste di un futuro migliore. E la **tecnologia** deve essere il loro **mezzo** e non il fine.

Si ritiene che attraverso questo racconto possiamo ispirare e stimolare la riflessione nel mondo dei professionisti per mantenere alto il valore che abbiamo da offrire all'intero sistema paese, per questa ragione è stato deciso di rendere pubblico questo progetto con la **candidatura** nella categoria **"Crescita e competenza"** dei **"100 Best in class"**.

Perché il confronto coi colleghi ad eventi della portata di "100 Best in Class", la condivisione e il miglioramento continuo sono e sono stati un carburante fondamentale per sviluppare

eccellenza e miglioramento continuo. “*Questo riconoscimento è il risultato del nostro impegno e dei nostri investimenti nel costruire un metodo innovativo per offrire servizi professionali*” – afferma Gian Luca Bracciali -. “*Siamo orgogliosi di essere stati classificati tra i primi 3 migliori nella categoria “Crescita e Competenza” nell’edizione 2023*”.

Continua Bracciali: “*Ci hanno chiesto qual è l’ingrediente segreto di tanta crescita. Facile: il nostro metodo organizzativo* ampiamente condiviso e il relativo “*sistema nervoso digitale*”. Il cuore del nostro metodo risiede in una **piattaforma cloud** progettata per gestire l’interazione tra il **cliente**, le richieste di **servizio**, l’assegnazione ai **collaboratori** e la **fatturazione** automatica, eliminando sprechi durante il processo. Ogni servizio può essere fatturato appena concluso o con una frequenza mensile per i clienti con mandati pluriennali strutturati. Questo processo integrato, dalla gestione delle richieste dei clienti all’elaborazione delle pratiche, dalla fatturazione al controllo di gestione fluido e sistematico, include anche **l’analisi automatica della marginalità** tramite un algoritmo complesso. Questo algoritmo confronta costantemente i valori derivanti dai mandati specifici di ciascun cliente con i costi derivanti dal tempo dedicato dai collaboratori, fornendo una misura del rapporto tra il nostro impegno e il valore riconosciuto dal cliente. Ciò consente di ottimizzare continuamente questo rapporto.

*I dati che ne derivano vengono mensilmente analizzati dai responsabili di area, i quali elaborano dei report che inviano alla direzione per decidere le **azioni strategiche** con lo scopo di migliorare i servizi e il business.*

*In conclusione, è sufficiente lo **strumento** per far evolvere lo studio professionale? È senza dubbio indispensabile, ma è altrettanto fondamentale possedere e allineare tutte le **persone** al metodo e alla **cultura** che abbiamo delineato all’interno, in modo che tutti comprendano le politiche di gestione, le possano condividere, fino al punto di considerarle loro motivo di orgoglio, così tanto da rafforzare anche il loro senso di appartenenza alla nostra comunità; siamo fermamente determinati a migliorarci costantemente, adattandoci alle mutevoli esigenze dei nostri clienti e offrendo servizi di alta qualità, promuovendo la sostenibilità in ogni ambito della nostra attività”.*