



Edizione di mercoledì 27 Settembre 2023

CASI OPERATIVI

Errata applicazione del regime forfettario e adempimenti correttivi
di Euroconference Centro Studi Tributari

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Scissione con scorporo: genesi e profili civilistici
di Giovanna Mina

ADEMPIMENTO IN PRATICA

I controlli da effettuare prima della notifica e del deposito di un ricorso tributario telematico
di Francesco Paolo Fabbri

LA LENTE SULLA RIFORMA

Costo “trasparente” per i terreni edificabili ricevuti per donazione
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

IMPOSTE SUL REDDITO

Le responsabilità dei cessionari dei crediti fiscali: a chi spetta l'onere della prova?
di Silvio Rivetti

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Transfer Price: come scegliere la tested party?
di Marco Bargagli

CASI OPERATIVI

Errata applicazione del regime forfettario e adempimenti correttivi

di Euroconference Centro Studi Tributari



Una Snc si è trasformata in Srl con effetto dal 10 maggio 2022 optando per il regime della trasparenza anche come Srl. Il codice Ateco della società è 35.11.00 “produzione di energia elettrica”.

La società era iscritta all’Albo artigiani a seguito trasformazione ha perso i requisiti.

La società era formata da 3 soci:

- socio A 30%: socio di capitale
- socio B figlio di A 20%: socio lavoratore
- socio C 50% fratello di A: socio lavoratore.

Il socio C lavoratore è andato in pensione e quindi ha cessato la posizione Inps.

L’altro socio B ha aperto partita Iva con codice Ateco: 25.62 lavori di meccanica generale e 33.12.59 riparazione e manutenzioni di altre macchine di impiego generale nca e fattura alla Srl.

Nel prendere in considerazione il regime forfettario e le sue cause di esclusione si è prestata attenzione solo al fatto che si trattasse di Srl trasparente con codice Ateco diverso da quello del socio con nuova partita Iva ed è stato richiesto il regime agevolato (la partecipazione per i vincoli familiari può essere considerata di controllo).

Ma la circostanza che la Srl derivi dalla trasformazione di una Snc di cui si era soci al 31 dicembre 2021 è causa ostativa all’applicazione per l’anno 2022?

Sono stati fatturati 15.800 euro senza Iva; si devono emettere note di credito ai fini della correzione Iva e tassare con tassazione ordinaria?

È possibile aderire al regime forfettario a partire dal 1° gennaio 2023?

Ai fini Inps B deve essere considerato un solo socio di capitale della Srl trasparente e quindi non tassare l'utile della Srl attribuito in trasparenza anche se fattura alla Srl dove non risulta più socio lavoratore?

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



OPERAZIONI STRAORDINARIE

Scissione con scorporo: genesi e profili civilistici

di Giovanna Mina



PATRIMONI, FINANZA E INTERNAZIONALIZZAZIONE
Strumenti di gestione e protezione per privati ed imprese

IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4% anziché € 210 + IVA 4%

Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta

Offerta non cumulabile con sconto Privilegio ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

ABBONATI ORA

La scissione si modernizza: debutta nel nostro ordinamento grazie al D.Lgs. 19/2023 la scissione con scorporo, mediante la quale una società può assegnare elementi attivi e passivi del proprio patrimonio a una o più società beneficiarie di nuova costituzione, con assegnazione delle relative partecipazioni alla società scissa stessa.

Si affievoliscono, quindi, anche se non si annullano, le differenze tra la nuova operazione di scissione e lo scorporo tradizionalmente realizzato tramite conferimento.

Fondamento

Il D.Lgs. 19/2023 ha dato attuazione nel nostro ordinamento alla Direttiva 2019/2121/UE, che modifica la Direttiva 2017/1132/UE, per quanto riguarda le trasformazioni, le fusioni e le scissioni transfrontaliere.

Non solo, ha anche apportato una rilevante modifica attinente l'ordinamento interno e precisamente la previsione di una innovativa figura di scissione, la c.d. "scissione con scorporo", che ha fatto il suo debutto grazie al nuovo articolo 2506.1, cod. civ..

L'attuazione della predetta Direttiva 2019/2121/UE è stata dunque un'occasione colta al volo dal Legislatore per introdurre e disciplinare la scissione con scorporo "nazionale"; diversamente, infatti, detto istituto sarebbe stato destinato a essere utilizzabile solo in presenza di elementi transazionali.

La scissione in commento viene definita nell'articolo 160-ter, n. 4, lettera c), Direttiva 2019/2121 come l'operazione con cui "la società scissa trasferisce a una o più beneficiarie parte del patrimonio attivo e passivo in cambio dell'attribuzione di titoli o quote delle società beneficiarie

alla società scissa”, nozione ripresa anche nella Legge Delega 127/2022, che all’articolo 3, comma 1, lettera p) prescrive al Legislatore delegato di introdurre nel nostro ordinamento la medesima operazione.

La *ratio* dell’introduzione di tale figura viene ravvisata nell’esigenza di armonizzare e conformare il diritto nazionale con la normativa europea, prevedendo per le società il medesimo ventaglio di scelta fra le varie forme di scissione, in ambito sia nazionale sia transfrontaliero.

Definizione e disciplina applicabile

La scissione con scorporo rappresenta un’operazione di scissione *sui generis*, in virtù delle peculiari caratteristiche che la contraddistinguono e che le consentono di derogare a molteplici previsioni normative previste per la scissione “*tradizionale*”, per quanto invece non espressamente previsto si applicano le norme codistiche ordinarie.

La definizione dell’istituto in oggetto è condensata con estrema precisione nel nuovo articolo 2506.1, cod. civ., che così recita: “*Con la scissione mediante scorporo una società assegna parte del suo patrimonio a una o più società di nuova costituzione e a sé stessa le relative azioni o quote a se stessa, continuando la propria attività. La partecipazione alla scissione non è consentita alle società in liquidazione che abbiano iniziato la distribuzione dell’attivo*“.

I tratti caratterizzanti sono, dunque, i seguenti:

- a) la scissione deve essere parziale e non totale;
- b) la società beneficiaria deve essere di nuova costituzione;
- c) le azioni/quote della società beneficiaria devono essere attribuite alla società scissa e non ai suoi soci;
- d) la società scissa deve continuare la propria attività;
- e) la società scissa non deve trovarsi in stato di liquidazione e aver iniziato la distribuzione dell’attivo (al pari di quanto previsto per la scissione tradizionale dall’articolo 2506, comma 4, cod. civ.).

Appare chiaro che, in base al dettato normativo del citato articolo 2506.1, comma 1, cod. civ., alla nuova disciplina della scissione con scorporo possono accedere solo le società che intendono perfezionare una scissione parziale, estraendo parte del proprio patrimonio attivo e passivo a favore di una o più beneficiarie, che diventeranno conseguentemente società unipersonali, in quanto partecipate esclusivamente dalla società scissa.

L'operazione in oggetto realizza un fenomeno di esplosione verticale della società scissa, mediante creazione di una o più *newCo*, e si distingue dall'apparente omologo fenomeno di scissione parziale a favore di una società già esistente interamente posseduta (con il quale condivide l'assenza del rapporto di cambio) per la peculiarità dell'assegnazione delle partecipazioni della beneficiaria a favore della società scissa e non dei soci di questa, come già detto sopra. Ciò consente alla scissa di godere delle esenzioni procedurali e documentali previste dagli articoli 2506-*bis* e 2506-*ter*, cod. civ., sui quali ci soffermeremo nel proseguo.

Come anticipato, le società beneficiarie dell'operazione in oggetto possono essere più di una ma devono essere esclusivamente di nuova costituzione.

La ragione di tale limitazione si ricava dalla Relazione illustrativa del citato D.Lgs. 19/2023, nella quale viene fatto riferimento alle profonde semplificazioni previste per detto istituto, oltre che alla circostanza secondo cui *“il passaggio di una parte del patrimonio ad una società già esistente rappresenta un fenomeno più complesso rispetto a quello della scissione con società beneficiaria di nuova costituzione. Le modalità attraverso le quali si svolge questa operazione (nella quale ci sono due o più società che devono accordarsi e non una sola che delibera l'attribuzione del patrimonio ad una nuova impresa) avrebbe richiesto infatti, a livello europeo, una disciplina molto articolata, in grado di tener conto delle peculiarità dei singoli ordinamenti nazionali e dei controlli da assicurare per evitare abusi”*.

Le semplificazioni a cui si fa riferimento e che sono state riportate nel modificato articolo 2506-*ter*, cod. civ. sono essenzialmente 3:

1. dispensa dalla redazione della situazione patrimoniale prevista dall'articolo 2501-*quater*, cod. civ.;
2. dispensa dalla redazione della relazione dell'organo amministrativo di cui all'articolo 2501-*quinquies*, cod. civ.;
3. dispensa dalla redazione della relazione degli esperti di cui all'articolo 2501-*sexies*, cod. civ..

Detto snellimento di procedura trova la sua ragion d'essere nel fatto che le partecipazioni della beneficiaria non vengono assegnate ai soci della società scissa ma direttamente in favore della società scissa stessa.

Infatti, i soci della scissa, benché subiscano un decremento patrimoniale a seguito dell'assegnazione di elementi attivi e passivi in favore della beneficiaria, allo stesso tempo assistono alla surrogazione materiale di detti elementi con le quote della *newCo* assegnate alla società scissa, alla quale essi stessi partecipano.

Proprio per tale ragione, il Legislatore ha escluso espressamente per i soci che non hanno concorso alla decisione di scissione di scorporo (astenuti o dissidenti) il diritto di recesso, che invece rappresenta nella scissione *“ordinaria”* una causa legale e inderogabile di *“exit”* ai sensi degli articoli 2473 e 2502, cod. civ..

Ciò detto, nulla vieta all'autonomia statutaria di inserire un'apposita clausola che consenta convenzionalmente il recesso anche nell'ipotesi in commento.

La procedura facilitata prevista dal Legislatore per la scissione con scorporo non si limita alle esenzioni documentali predette ma coinvolge il contenuto stesso del progetto; l'articolo 2506-bis, cod. civ. dispone infatti che *“Il progetto di scissione mediante scorporo non contiene i dati di cui ai numeri 3), 4), 5) e 7) dell'articolo 2501-ter, primo comma, né altro contenuto incompatibile con l'assegnazione delle azioni o quote delle società beneficiarie alla società stessa, anziché ai suoi soci”*.

La deroga riguarda essenzialmente tutti le indicazioni attinenti al rapporto di cambio (n. 3), alle modalità di assegnazione delle azioni/quote della beneficiaria (n. 4), alla data alla quale le stesse partecipano agli utili (n. 5) e al trattamento eventualmente riservato a particolari categorie di soci e ai possessori di titoli diversi dalle azioni (n. 7), previsioni del tutto incompatibili con l'operazione in commento, che per natura non solo non può prevedere alcun rapporto di cambio ma presuppone altresì la creazione di una o più *newCo* partecipate esclusivamente dalla società scissa, che riceverà in cambio le relative partecipazioni.

Da quanto sopra esposto, emerge chiaramente che la nuova normativa non può trovare applicazione nell'ipotesi di scissione parziale a favore di società già esistente, ancorché interamente partecipate dalla scissa, come chiarito nella stessa Relazione al D.Lgs. 19/2023. Si potrà comunque giungere al medesimo risultato, articolando l'operazione in 2 stadi: scissione con scorporo a favore di una *newCo* e successiva fusione per incorporazione della *newCo* stessa in altra società partecipata interamente dall'originaria società scissa.

Ovviamente il frazionamento dell'intera operazione comporta un fisiologico allungamento delle tempistiche, in quanto il termine di opposizione dei creditori di cui al combinato disposto degli articoli 2503 e 2506-ter, ultimo comma, cod. civ. si raddoppia, applicandosi dapprima alla scissione e successivamente alla fusione per incorporazione.

Cronoprogramma

L'operazione di scissione con scorporo viene attuata con il medesimo cronoprogramma previsto per la scissione ordinaria, ovvero:

1. il progetto di scissione:

- deve contenente le menzioni prescritte dall'articolo 2501-ter, cod. civ. a eccezione di quelle indicate ai numeri 3, 4, 5, e 7, come già detto sopra, e degli altri contenuti incompatibili con l'assegnazione delle partecipazioni della beneficiaria alla scissa stessa (articolo 2506-bis, cod. civ.);
- deve essere iscritto presso il Registro Imprese competente ovvero pubblicato sul sito

internet;

- trascorsi 30 giorni dall'iscrizione del progetto nel Registro Imprese (ovvero dalla pubblicazione sul sito *internet* della società), l'assemblea, con i *quorum* previsti per le modifiche dell'atto costitutivo o statuto, delibera l'approvazione del progetto, salva la facoltà di rinunciare al predetto termine di 30 giorni con il consenso unanime dei soci, nel cui interesse è stabilito. La decisione di scissione viene adottata dall'assemblea e deve contenere, oltre all'approvazione dello statuto sociale della *newCo*, anche la designazione dei componenti dei relativi organi sociali, la cui nomina effettiva sarà contenuta nel successivo atto di scissione. Si ritiene di condividere l'opinione secondo la quale la decisione di approvazione del progetto non possa essere delegata, tramite l'introduzione di apposita previsione statutaria, all'organo amministrativo. Detta possibilità è infatti prevista come eccezione rispetto alla procedura ordinaria solo nell'ipotesi di scissione in favore di società già esistente che possieda interamente l'intero capitale della scissa e come tale insuscettibile di applicazione analogica ad altre fattispecie, ancorché simili in quanto accomunate dall'assenza del rapporto di cambio;
- trascorsi 60 giorni dall'iscrizione della delibera di approvazione del progetto presso il Registro Imprese la società può addivenire all'atto di scissione, concludendo l'operazione di scorporo, sempre che non vi sia stata opposizione da parte dei creditori sociali anteriori all'iscrizione del progetto di scissione nel Registro Imprese (ovvero pubblicato sul sito *internet* della società). Rimane impregiudicata la facoltà della società di non osservare il predetto termine qualora ricorra una delle condizioni previste dall'articolo 2503, comma 1, cod. civ., espressamente richiamato nell'ambito della scissione dall'articolo 2505-*quater*, cod. civ. e precisamente:
 - sia stato acquisito il consenso di tutti i creditori aventi diritto di opposizione alla scissione;
 - siano stati pagati i creditori che non hanno prestato il consenso;
 - sia avvenuto il deposito delle somme corrispondenti presso una banca.

Analogie e differenze con la tradizionale operazione di “scorporo”

La scissione con scorporo, come abbiamo avuto di analizzare nei paragrafi precedenti, pur con le sue peculiarità è sempre ascrivibile al *genus* della scissione e, come tale, consente di realizzare lo scorporo di elementi attivi e passivi in regime di neutralità fiscale.

Da sempre si distingue la scissione dal c.d. “scorporo” mediante conferimento, per l'attribuzione, nel primo caso, delle partecipazioni della beneficiaria ai soci della scissa e, nel secondo caso, alla società conferente stessa.

Ora che è stata introdotta nel nostro ordinamento la scissione con scorporo, quali sono le differenze fra le 2 operazioni apparentemente analoghe?

È vero che sul piano pratico entrambe le fattispecie in esame raggiungono il medesimo risultato della frantumazione patrimoniale della società originaria, tuttavia le differenze sono molteplici.

Lo scorporo infatti può attuarsi anche a favore di una società preesistente: in tal caso l'operazione viene strutturata come aumento di capitale dedicato e liberato in natura da parte della società interessata, che conferisce parte del patrimonio sociale in altra società, ricevendo in corrispettivo le partecipazioni sociale emesse da questa a seguito dell'aumento.

Si applicano in tale ipotesi le norme codistiche previste in tema di conferimenti in natura (ad esempio necessità di espressa previsione statutaria che consenta i conferimenti in natura, esclusione del diritto di opzione dei soci, relazione di stima, etc.). Non solo, realizzandosi un trasferimento vero e proprio, nell'atto di conferimento, in presenza di beni immobili, dovranno essere rispettate tutte le menzioni prescritte dalla legge per i trasferimenti immobiliari (conformità catastale, prestazione energetica, urbanistica, mediazione, etc.).

Nella scissione con scorporo invece, alcuni elementi, che sono imprescindibili nel conferimento, diventano meramente eventuali: ad esempio la relazione di stima di cui agli articoli 2343, 2343-ter e 2465, cod. civ. è necessaria solo nell'ipotesi in cui la scissa sia una società di persone e la beneficiaria una società di capitali; le menzioni notarili relative agli immobili, obbligatorie nell'atto di conferimento, sono rimesse alla valutazione di opportunità da parte del notaio rogante. La questione dell'obbligatorietà o meno delle menzioni notarili, infatti, si pone all'interno della *querelle* circa la natura giuridica della scissione, ovvero se sia riconducibile a un fenomeno traslativo ovvero modificativo dello statuto.

Senza volerci addentrare nella disamina delle varie teorie, si ricorda solamente che la dottrina prevalente, avallata altresì dalla prassi notarile dal Comitato Triveneto dei notai, sostiene la natura modificativa della scissione, nonostante le ultime pronunce della Corte di Cassazione, ribaltando il precedente orientamento, propendano per l'efficacia costitutiva .

Un'altra differenza fondamentale tra la scissione con scorporo e lo scorporo realizzato tramite il conferimento è rappresentata dal soggetto legittimato a decidere l'operazione: il conferimento è un'operazione gestoria decisa dall'organo amministrativo senza alcun coinvolgimento dei soci, mentre la scissione con scorporo, come abbiamo avuto modo di analizzare nel paragrafo che precede, è rimessa alla decisione dei soci della società scissa, in quanto tesa alla riorganizzazione della struttura societaria. Detta differenza si ritiene non venga affievolita dalla circostanza che il progetto di scissione viene predisposto dall'organo amministrativo, in quanto è pur sempre l'assemblea dei soci che ne decide l'approvazione o meno.

Il conferimento, inoltre, viene realizzato tramite un unico atto immediatamente efficace, mentre la scissione con scorporo deve rispettare il cronoprogramma sopra illustrato.

Infine, dal punto di vista fiscale la scissione con scorporo è un'operazione neutrale, mentre il

conferimento, salvo che abbia a oggetto un'azienda, rappresenta un'operazione potenzialmente realizzativa.

Si segnala che l'articolo è tratto da “[Patrimoni, finanza e internazionalizzazione](#)”.

ADEMPIMENTO IN PRATICA

I controlli da effettuare prima della notifica e del deposito di un ricorso tributario telematico

di Francesco Paolo Fabbri

Convegno di aggiornamento

Controlli e accertamenti: rimedi alternativi al contenzioso

Scopri di più

Come noto, a partire **dall'1.7.2019** è divenuta obbligatoria la **modalità telematica** di gestione del **contenzioso tributario**, divenuto infatti *processo tributario telematico* (c.d. **PTT**), eccezion fatta per le controversie di valore inferiore ad euro 3.000, per le quali è ancora possibile la proposizione in formato cartaceo/analogico, ai sensi dell'[articolo 16, D.Lgs. 546/1992](#). Simile circostanza, sebbene abbia lasciato **inalterata** “l’**impalcatura normativa**” relativa alla tipologia di **processo** in materia **fiscale** – che continua difatti a seguire le regole del D.Lgs. 546/1992 nonché, in subordine, quelle del codice di procedura civile ([articolo 1, comma 2, D.Lgs. 546/1992](#)) – impone, ad oggi, una serie di **accortezze**, afferenti in particolare l’ambito prettamente **tecnologico** della **procedura** in esame, e che sono diversi a seconda del **singolo elemento di interesse**.

Più nello specifico, occorre premettere che, anche al fine di facilitare l’operatività dei soggetti che si occupano del contenzioso, garantendo infatti **maggior semplicità** nelle pratiche di **deposito** degli **atti** relativi al **PTT**, il **D.M. 21.4.2023** (pubblicato sulla G.U. n. 102 del 4.4.2023) ha recato alcune **modifiche** alle **specifiche tecniche** del precedente D.M. 4.8.2015 (si veda il comma 3 dell’articolo 3 D.M. 163/2013, recante “*Regolamento recante la disciplina dell’uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell’articolo 39, comma 8, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito dalla legge 15 luglio 2011, n. 111*”). Modifiche che trovano **applicazione** a partire **dall’ 15.5.2023** e che si vedranno in seguito.

Partendo dal **ricorso** (in caso di impugnazione in primo **grado**, nonostante la stessa cosa valga per l’**appello** in **secondo grado** o per le **memorie illustrate** precedenti l’udienza), si può notare come quest’ultimo debba essere sempre **nativo digitale**, ossia predisposto su supporto informatico – tipicamente **file word** – **senza**, invece, che vi sia la possibilità di **scansionare** un **documento stampato**, salvo il citato caso di controversia di valore inferiore a 3.000 euro, per cui vale ancora la forma cartacea. Va, infatti, tenuto presente che la **notifica**, così come il **deposito**, di un **atto non telematico**, è stata dichiarata in più occasioni **inammissibile** (si veda, tra le altre, **CTP Reggio Emilia sent. n. 24/1/2022**); anche se, a ben vedere, **non vi è alcuna previsione esplicita** in tal senso a **livello normativo**.

Sempre con riguardo a quanto si è visto circa il **ricorso presentato** come **documento scansionato**, quindi non nativo digitale, si osserva, invece, come vi siano state **pronunce contrapposte**, alcune delle quali lo hanno ritenuto **inammissibile** (CTP Torino sent. n. 197/4/2021 e CTR Milano sent. n. 3609/22/2019), mentre **altre** sono state **più permissive**, giustificando il tutto con la necessità di **interpretare in maniera restrittiva** le **cause di inammissibilità** (es. CTP Bologna sent. n. 107/1/2022 – lo stesso principio è stato peraltro sostenuto, sebbene a livello specificamente penale, da Cassazione n. 5744/2023). Quest'ultima **interpretazione più “morbida”** si deve ritenere valida soprattutto nei casi in cui la **firma digitale** è stata **in ogni caso apposta** all'atto.

Vi sono poi **ulteriori requisiti da rispettare** per i richiamati **atti principali** del giudizio, in quanto gli stessi devono essere:

- in **formato PDF/A-1a o PDF/A-1b**, che risulta normalmente elaborabile con facilità tramite il dispositivo elettronico del caso (di solito il computer);
- **privi di elementi attivi**, tra cui **macro e campi variabili**;
- redatti attraverso **software senza restrizioni** per le operazioni di **selezione e copia di parti**, senza che sia ammessa la copia per immagine su supporto informatico di documento analogico;
- **firmati digitalmente**, tramite l'utilizzo degli appositi sistemi informatici sia con la firma **“Cades”** che **“Pades”** (solo nel primo caso viene aggiunta al file firmato l'estensione **“.p7m”**) – cosa che non vale invece più per gli allegati, come post modifice del D.M. 21.4.2023.

PADES (*PDF Advanced Electronic Signature*)

modalità di sottoscrizione con firma digitale applicabile solo ai file in **formato “.pdf”** (Portable Document Format) che consente di memorizzare le informazioni relative alla firma digitale senza alterare il formato del file originale le informazioni sulla firma digitale insieme al documento originale e alle informazioni necessarie per la verifica della validità della firma sono racchiuse in una “busta crittografata” (PKCS#7). Tale modalità di sottoscrizione si realizza in un unico file in **formato “.p7m”**

CADES (*Cryptographic Message Syntax Advanced Electronic Signature*)

Per la **notifica**, trattandosi per l'appunto di atti digitali, l'articolo 16-bis, D.Lgs. 546/1992, prescrive il ricorso alla **PEC** – utilizzando un **testo libero** per la **descrizione** dell'**impugnazione** che si intende proporre – nella stragrande maggioranza dei casi facente capo al **difensore incaricato**: sarà, dunque, necessario essere a conoscenza della PEC della controparte, che si può ordinariamente reperire nell'atto impugnato o, in caso contrario, rintracciare negli **elenchi** esistenti nell'**IPA** (www.indicepa.gov.it) e nell'**INI-PEC** (www.inipec.gov.it).

Peraltro, con riferimento al **perfezionamento** della **notifica**, bisogna tenere a mente che i **sistemi** delle varie **caselle di posta elettronica certificata** (Aruba, Infocert eccetera) generano **due ricevute** per i messaggi inviati, ossia:

- la ricevuta di **accettazione**, che dà conto della **presa in carico** della PEC da parte del gestore che fa capo al **mittente**;
- la ricevuta di **consegna**, che attesta invece la **consegna** del **messaggio di posta** al **destinatario** (in quanto il relativo gestore rilascia la ricevuta in esame).

Le predette ricevute vanno **entrambe depositate** per evitare possibili inammissibilità, come peraltro sostenuto dalla giurisprudenza di merito (CTR Roma sent. n. 653/10/2022 e da CTR Palermo sent. n. 2793/8/2021).

A riguardo l'articolo 5, comma 2, D.M. 163/2013, dispone il **perfezionamento** della notifica quando viene **generata** la **ricevuta di consegna**, nonostante il successivo articolo 8 dello stesso Decreto stabilisca che la **notifica** si considera **effettuata**, ai fini della **decorrenza dei termini processuali** per il **mittente**, nel momento in cui ha luogo l'invio al proprio gestore attestato dalla relativa **ricevuta di accettazione**.

Successivamente, in sede di **deposito** nel fascicolo elettronico del portale del Sistema Informativo della Giustizia Tributaria (**SIGIT**), che rappresenta la **costituzione in giudizio**, va tenuto in considerazione il **limite dimensionale**, pari a **10 MB**, che ogni documento deve rispettare; limite che, evidentemente, è ben più stringente per gli allegati rispetto all'atto principale (che molto difficilmente supera simile soglia massima).

Inoltre, sempre in sede di costituzione in giudizio, andrà considerato il **limite massimo complessivo** di **50 MB** per la **somma** dei **documenti depositati**. Rispetto al quale, in particolar modo per le impugnazioni complesse – in termini di documenti da produrre – è possibile rimediare con **successivi depositi**, in modo da **ampliare** lo “**spazio** a disposizione.

LA LENTE SULLA RIFORMA

Costo “trasparente” per i terreni edificabili ricevuti per donazione

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari



Ai fini della determinazione dei **redditi diversi** derivanti dalla cessione di **terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria ricevuti per donazione**, il cedente deve assumere, quale costo fiscale, il prezzo di acquisto pagato dal donante. È quanto contenuto nell'[**articolo 5, L. 111/2023**](#) (Legge delega per la riforma fiscale), in cui sono contenuti i principi ed i criteri direttivi cui dovrà attenersi il Governo nella predisposizione dei decreti legislativi delegati in materia di riordino dei **redditi diversi nell'ambito della riforma dell'Irpef**. Nell'attuale disciplina dei redditi diversi immobiliari, contenuta nell'[**articolo 67, lett. b\), Tuir**](#), il legislatore distingue due macro-categorie di fattispecie impositive:

- plusvalenze derivanti dalla **compravendita di fabbricati e di terreni non edificabili**, per le quali la rilevanza reddituale è sottoposta alla condizione che tra l'acquisto e la vendita siano intercorsi non più di cinque anni (trascorso tale termine la plusvalenza non costituisce reddito tassabile);
- plusvalenze derivanti dalla **compravendita di terreni edificabili** (individuabili in base alle indicazioni del piano regolatore adottato dall'ente locale), per le quali il divario temporale tra l'acquisto e la cessione non assume alcun rilievo, essendo in ogni caso imponibili quali redditi diversi.

Mentre per la prima delle due ipotesi indicate, vi sono delle esimenti nell'ipotesi di immobile adibito ad abitazione principale per la **maggior parte del periodo di possesso** e per gli **immobili acquisiti per successione** (in entrambi i casi il reddito diverso dalla cessione infraquinquennale non è imponibile), nella seconda ipotesi anche l'acquisto a titolo gratuito del terreno edificabile comporta la **successiva tassazione della plusvalenza** riveniente dalla vendita. Per la determinazione del costo di “acquisto”, da contrapporre al prezzo di cessione per la determinazione della plusvalenza tassabile, l'[**articolo 68, comma 2, ultimo periodo, Tuir**](#), stabilisce che “*per i terreni acquistati per effetto di successione o donazione si assume come prezzo di acquisto il valore dichiarato nelle relative denunce ed atti registrati, od in seguito definito e liquidato, aumentato di ogni altro costo successivo inherente, nonché dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili e di successione*”. Tralasciando la fattispecie della successione, la donazione del terreno edificabile potrebbe prestarsi a **manovre abusive**, nel senso che la donazione ad un parente in linea retta (si pensi dal padre al figlio/a) può sfruttare

la **franchigia di 1.000.000 euro** prevista per l'imposta di donazione, trasferendo in tal modo al donatario un valore di carico che rispecchi il valore di mercato del terreno. In questo modo, la successiva cessione del terreno da parte del donatario ad un prezzo pari o prossimo al valore dichiarato nell'atto di donazione **evita l'insorgere della plusvalenza**. Della questione si è occupata più volte la giurisprudenza di merito e la Cassazione, non sempre assumendo un indirizzo univoco nell'individuare un'operazione abusiva (valutando ad esempio il periodo intercorso tra la donazione e la cessione, la presenza di permessi edificatori, ecc.).

Al fine di eliminare alla radice la questione, interviene la legge delega di riforma fiscale, ed in particolare nella parte dell'articolo 5 dedicata dalla **revisione della disciplina dei redditi diversi**. In questo contesto, il Governo, nell'emanazione dei decreti legislativi delegati, dovrà **rivedere il criterio di determinazione delle plusvalenze** realizzate a seguito di cessione di terreni edificabili, stabilendo che, qualora tali beni siano stati acquisiti per donazione si deve assumere, quale costo di acquisto in capo al donatario, il **prezzo di acquisto pagato in origine dal donante**. In buona sostanza, si introduce, al pari di quello già previsto per le partecipazioni sociali (nell'ambito del *capital gain*), un **criterio di "trasparenza" del costo sostenuto dal donante** in modo tale da evitare che dalla donazione si possa ottenere una rivalutazione "gratuita" del costo di acquisto a favore del donatario. Resta immutata la regola già in vigore per i terreni acquisiti per successione, trattandosi di un'operazione che per sua natura **non è preordinata ad un abuso del diritto**.

IMPOSTE SUL REDDITO

Le responsabilità dei cessionari dei crediti fiscali: a chi spetta l'onere della prova?

di Silvio Rivetti

Seminario di specializzazione

Controlli fiscali in tema di superbonus e detrazioni fiscali nell'edilizia

Scopri di più

L'[articolo 7, comma 5-bis, D.Lgs. 546/1992](#), come varato dalla L. 130/2022 di riforma del processo tributario, vincola sia l'ente impositore a provare in giudizio **le violazioni oggetto dell'atto impugnato**, sia il giudice tributario a fondare le sue decisioni sugli elementi di prova riversati nel giudizio stesso; essendo tenuto **il giudicante ad annullare l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza risulta mancante, contraddittoria o in ogni caso insufficiente a dimostrare**, in maniera circostanziata e puntuale, **le ragioni oggettive poste a fondamento della maggiore pretesa e delle connesse sanzioni**, in coerenza con la normativa tributaria sostanziale.

È partendo da tale norma, che rende rigorosa applicazione in ambito tributario del principio generale in materia di onere della prova di cui all'[articolo 2697 cod. civ.](#), che è utile trattare della **responsabilità dei soggetti cessionari** dei crediti fiscali scaturenti dall'esercizio delle opzioni di cui all'[articolo 121, D.L. 34/2020](#): una responsabilità delicata, come dimostra l'ampio spazio che la recente [circolare n. 27/E/2023](#) vi dedica, al suo punto 3, a commento delle novità apportate sul tema da parte dei commi 6-bis, 6-ter e 6-quater, dell'[articolo 121, D.L. 34/2020](#), come varati in sede di conversione dall'articolo 1, comma 1, lettera b), D.L. 11/2023.

Sul punto, è bene ricordare che, a norma dell'[articolo 121, comma 6, D.L. 34/2020](#), i cessionari dei crediti fiscali, laddove qualificabili come concorrenti, ai sensi dell'[articolo 9, comma 1, D.Lgs. 472/1997](#), nelle violazioni poste in essere dai beneficiari di detrazioni fiscali non spettanti (per carenza dei requisiti legittimanti le detrazioni stesse), sono tenuti a rispondere:

- delle medesime **sanzioni irrogabili ai contribuenti autori delle violazioni** (nella misura del 30% per omesso versamento, a norma dell'[articolo 13, D.Lgs. 471/1997](#));
- del **debito fiscale sostanziale facente capo ai contribuenti stessi**, in solido con essi, se la loro partecipazione agli illeciti tributari posti in essere è avvenuta con **dolo o colpa grave**.

Al riguardo, si noti che l'attenzione dei più si concentra soprattutto sul comma 6-bis

dell'[**articolo 121, D.L. 34/2020**](#), recante il monumentale elenco di documenti il cui integrale possesso esclude, in ogni caso, lo stato soggettivo della colpa grave e, quindi, la più insidiosa ragione di contestabilità della responsabilità aggravata di cui sopra (non rilevando, il possesso di tali documenti, ad escludere la detta responsabilità nelle ipotesi di dolo e in quelle di violazione del divieto di acquisto dei crediti da parte dei soggetti obbligati al rispetto della normativa antiriciclaggio, di cui all'[**articolo 3, D.Lgs. 231/2007**](#)).

L'argomento, invece, andrebbe analizzato non tanto partendo dalla norma di grado più basso, ossia dal dettaglio dei documenti scriminanti la responsabilità aggravata di cui al comma 6-bis; quanto muovendo dal successivo comma 6-quater, che si lega alla norma di principio esaminata in apertura, il cui secondo periodo ci ricorda che è sempre gravante sull'ente impositore **l'onere di provare la fondatezza delle sue pretese pure verso i cessionari**: ossia di dimostrare l'esistenza dell'elemento soggettivo del dolo o della colpa grave in capo ai cessionari stessi, per far valere il loro concorso nelle violazioni tributarie e la loro responsabilità solidale nei debiti d'imposta dei contribuenti beneficiari.

Come si vede, è dunque il comma 6-quater a dover essere prioritariamente preso in considerazione, a prescindere dall'importanza del set documentale del comma 6-bis; un dossier, peraltro, la cui eventuale incompletezza non costituisce, da sola, causa di responsabilità solidale per i cessionari, ai sensi dello stesso comma 6-quater, primo periodo, per il quale il cessionario è sempre ammesso a fornire la prova con ogni mezzo della propria diligenza o della non gravità della sua negligenza.

Alla luce della corretta articolazione logica e giuridica delle norme disciplinanti la materia, è quindi da concludere che l'eventuale incompletezza del dossier documentale del comma 6-bis non può esigere di per sé, in capo al cessionario, **specifici oneri di dimostrazione della propria diligenza**, laddove l'Amministrazione finanziaria non sia in grado di dimostrare a monte, in maniera circostanziata e puntuale, **la colpa grave del cessionario** e quindi le **ragioni oggettive a fondamento delle pretese** verso di questi, in coerenza con la normativa tributaria sostanziale.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Transfer Price: come scegliere la tested party?

di Marco Bargagli

OneDay Master

Transfer Pricing Documentation ed i metodi

Scopri di più

Come noto, in ambito internazionale, come sancito dalle raccomandazioni Ocse, i **rapporti economici e commerciali intercorsi tra imprese consociate** appartenenti allo stesso gruppo multinazionale, devono **riflettere i valori** conformi al **principio di libera concorrenza** (c.d. *arm's length principle*), previsto **dall'articolo 9, paragrafo 1, del modello Ocse di convenzione**, in base al quale il **prezzo stabilito** nelle transazioni commerciali, avvenute tra **imprese associate**, dovrebbe corrispondere al prezzo **che sarebbe stato convenuto** tra imprese indipendenti per **transazioni identiche o similari** sul libero mercato.

Nello specifico, qualora nelle **relazioni commerciali** vengano pattuite condizioni tra due imprese associate **diverse** da quelle che sarebbero applicate **tra imprese indipendenti**, gli utili che, in mancanza di tali **condizioni speciali** sarebbero stati realizzati da una delle imprese, ma che a causa di dette condizioni non lo sono stati, potranno essere inclusi negli utili della medesima impresa e tassati di conseguenza.

Infatti, con il precipuo scopo di assicurare la **corretta determinazione** della base imponibile tra entità appartenenti allo stesso gruppo, i singoli Stati membri dell'Ocse hanno adottato il citato **principio di libera concorrenza**, che ha lo scopo di **eliminare** gli effetti risultanti da **condizioni speciali** che condizionano **l'utile della transazione economica considerata**.

Analizzando la normativa di riferimento recepita nel nostro ordinamento, giova ricordare che **l'articolo 110, comma 7, Tuir**, prevede che: *"I componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili se ne deriva un aumento del reddito. La medesima disposizione si applica anche se ne deriva una diminuzione del reddito, secondo le modalità e alle condizioni di cui all'articolo 31-quater del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600".*

A livello procedurale, per **accertare la congruità dei prezzi di trasferimento** adottati da un'impresa che opera con **scambia beni o servizi a livello infragruppo**, occorre esperire la c.d.

analisi di comparabilità, conosciuta come quella pratica che **consente di ricercare le “imprese comparabili” operanti in un determinato mercato di riferimento**, al fine di **confrontare la politica di transfer pricing** adottata dal singolo gruppo multinazionale, rispetto a quella seguita da soggetti terzi indipendenti.

Tale comparazione **risulta affidabile solo qualora funzioni, rischi e assets impiegati dai terzi indipendenti, sono simili a quelli impiegati dalle entità coinvolte nella transazione in verifica** (Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza volume III – parte V – capitolo 11 “*Il contrasto all'evasione e alle frodi fiscali di rilievi internazionale*”, pag. 370).

In questo contesto, dovranno **essere adeguatamente analizzati i seguenti elementi**:

- i **termini contrattuali delle operazioni**;
- le **funzioni svolte da ciascuna delle parti coinvolte nelle operazioni**, tenendo conto dei beni strumentali utilizzati e dei rischi assunti;
- le **caratteristiche dei beni ceduti e dei servizi prestati**;
- le **circostanze economiche** delle parti e le condizioni di mercato in cui esse operano;
- le **strategie aziendali seguite dalle parti**.

In esito all'**analisi di comparabilità**, una volta **applicati i criteri filtro** che consentono di **restringere adeguatamente il campione delle imprese selezionate come soggetti comparabili**, si potrà stilare un “**intervallo di valori statistici**” che **riportano gli indicatori di performance dei terzi indipendenti**, rispetto a quelli dell'impresa del gruppo oggetto di analisi *transfer price*.

L'Agenzia delle entrate, con la [**circolare n. 16/E/2022**](#), ha formulato interessanti considerazioni: qualora l'analisi effettuata ai fini del *transfer price* **risulti affidabile** e le operazioni individuate presentino **tutte il medesimo livello o grado di comparabilità**, si potrà **prendere in considerazione l'intero intervallo di valori (c.d. *full range*) risultante dall'applicazione dell'indicatore finanziario selezionato in applicazione del metodo più appropriato** (c.d. “*best method*”), ciascuno dei quali è da considerare conforme al principio di libera concorrenza.

Di contro, se **le transazioni all'interno dell'intervallo di valori non dovessero avere lo stesso livello o grado di comparabilità con l'operazione controllata**, occorre fare riferimento ai “**valori statistici selezionati**” al fine di **restringere l'intervallo**, con la conseguenza diretta di rafforzare l'affidabilità dell'analisi esperita, sempre che vi sia un numero significativo di operazioni.

Ad ogni modo, sia in caso si adotti l'intervallo pieno (c.d. “*full range*”), sia nel caso in cui sia invece necessario individuare un intervallo più ristretto basato su “**strumenti statistici**”, **tutti i valori contenuti all'interno dell'intervallo potranno essere considerati conformi al principio di libera concorrenza**.

Di conseguenza:

- qualora l'indicatore finanziario dovesse ricadere all'interno del range di libera concorrenza (“ pieno” o “ristretto”), non sarà più necessario apportare alcuna rettifica reddituale;
- se l'indicatore finanziario dovesse cadere al di fuori dell'intervallo di libera concorrenza, l'impresa verificata dovrà fornire la pertinente documentazione idonea a dimostrare la conformità dell'indicatore utilizzato al principio di libera concorrenza al fine di evitare rettifiche.

Si ricorda che il contribuente che deve **operare la scelta del *best method***, potrà adottare il **criterio che ritiene più appropriato alle circostanze del caso, motivando le specifiche ragioni** per le quali eventuali altri metodi suggeriti dalla prassi **risultano meno appropriati** e, in caso di adesione agli oneri documentali previsti in tema di *transfer price*, **darne adeguata evidenza**.

In merito, per la **selezione del *most appropriate method***, l'Ocse suggerisce tre criteri:

- considerare **punti di forza e debolezza di ogni metodo**;
- considerare **l'appropriatezza del metodo in considerazione della transazione controllata attraverso l'analisi funzionale**;
- **valutare la disponibilità delle informazioni necessarie all'applicazione del metodo (Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza volume III – parte V – capitolo 11 “il contrasto all'evasione e alle frodi di rilievo internazionale”, pag. 371 e ss.)**.

A livello operativo, applicando ad esempio il **metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento TNMM**, è necessario individuare, fra i soggetti coinvolti nelle transazioni controllate, **il soggetto idoneo a essere comparato (c.d. *tested party*)**.

Seguendo i **chiarimenti desumibili dalle linee guida Ocse, una *tested party* attendibile**:

- svolge **attività “rutinarie” o “fungibili”, ossia non uniche**;
- **non impiega significativi beni immateriali o altri fattori produttivi unici** nell'ambito delle transazioni economiche e commerciali.

Sul punto, proprio le **linee guida Ocse §§ 3.18 – 3.19**, ispirate alle US Treas. Reg. Sec. 1.482-5 (b) (2) (i), definiscono la *tested party* come segue: *“As a general rule, the tested party is the one to which a transfer pricing method can be applied in the most reliable manner and for which the most reliable comparables can be found, i.e. it will most often be the one that has the less complex functional analysis”*.

In definitiva, la *tested party* viene identificata:

- come quel soggetto a cui il metodo di determinazione dei prezzi di **trasferimento può essere applicato nel modo più affidabile, con conseguente possibilità di individuare soggetti comparabili maggiormente attendibili**;

- con il soggetto che **presenta un profilo funzionale meno complesso.**

Sarà così possibile individuare, con maggiore certezza, **le funzioni svolte da ciascuna delle parti coinvolte nelle operazioni**, tenendo conto dei **beni strumentali utilizzati e dei rischi assunti**, nonché delle **caratteristiche dei beni ceduti e dei servizi prestati**.