



NEWS

Euroconference

Edizione di mercoledì 10 Gennaio 2024

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La verifica fiscale al soggetto esterovestito

di **Marco Bargagli**

CASI OPERATIVI

Sanzioni e utilizzo del ravvedimento operoso in caso di contestazione per operazioni inesistenti

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

La determinazione della plusvalenza per cessione di immobili agevolati

di **Laura Mazzola**

IVA

Novità in materia Iva e dichiarazione Iva 2024

di **Francesco Zuech**

BILANCIO

Prestiti cambiari agevolati per il settore ortofrutticolo

di **Luigi Scappini**

LA LENTE SULLA RIFORMA

La riforma fiscale e l'abrogazione ACE: le possibili conseguenze

di **Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365**

La verifica fiscale al soggetto esterovestito

di **Marco Bargagli**

Circolari e Riviste

**PATRIMONI, FINANZA E
INTERNAZIONALIZZAZIONE**

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 Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%
Abbonati ora



Nel corso di una verifica fiscale a carattere internazionale, l'Amministrazione finanziaria può attivare mirati controlli con il precipuo scopo di individuare la residenza fiscale di una società o di un ente. Per arginare insidiosi fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva, finalizzata unicamente a risparmiare, indebitamente, le imposte, il Legislatore ha introdotto specifiche disposizioni al ricorrere delle quali il soggetto passivo viene considerato residente sul territorio dello Stato. In tale ambito, nel presente intervento, saranno tracciati i profili procedurali della verifica fiscale condotta nei confronti del soggetto esterovestito, gli aspetti relativi alla verbalizzazione, nonché illustrate le recenti proposte di modifica in attuazione della Delega fiscale che, come noto, intende riformare il sistema tributario.

Premessa

In un'economia ormai globalizzata, la variabile fiscale costituisce un parametro imprescindibile nella complessiva valutazione degli investimenti aziendali effettuati da parte dei gruppi multinazionali.

Le imprese ad ampio respiro internazionale devono infatti valutare sia le variabili "economico-strutturali" relative all'investimento oltrefrontiera, sia l'impatto fiscale correlato con le scelte di investimento nel mercato estero.

La pianificazione fiscale trova infatti un preciso limite nelle previsioni nazionali e convenzionali finalizzate ad arginare articolati fenomeni di *tax planning* che, talvolta, possono anche sfociare in insidiose forme di evasione fiscale internazionale.

In tale contesto, la residenza fiscale del soggetto passivo costituisce un tema di fondamentale centrale importanza in quanto, sulla base del principio della tassazione dell'utile mondiale (c.d. "*world wide taxation*"), una volta stabilita la reale residenza di un'impresa, la stessa sarà assoggettata a tassazione, in un determinato Stato, per i redditi ovunque prodotti nel mondo.

Con il termine esterovestizione si intende una dissociazione fra residenza formale e residenza sostanziale del soggetto passivo Ires, posta in essere con la chiara finalità di beneficiare di un regime fiscale più vantaggioso rispetto a quello del Paese di effettiva appartenenza.

Trattasi, in estrema sintesi, di un'operazione attraverso la quale una società riesce formalmente ad allocare in un altro Paese la residenza fiscale, pur conducendo nel territorio italiano la propria attività principale, ovvero abbia localizzato in Italia la sede della propria amministrazione.

Ambito giuridico di riferimento

Normativa nazionale

La residenza fiscale delle persone giuridiche è strettamente collegata al fenomeno dell'*"esterovestizione societaria"*.

A livello domestico, la residenza fiscale per gli enti diversi dalle persone fisiche (ad esempio le società di persone, gli enti e gli altri soggetti passivi Ires, quali le società di capitali e i *trust*) è disciplinata dagli articoli 5, comma 3, lettera d) e 73, Tuir.

Nello specifico, esistono apposite disposizioni in materia di residenza fiscale contenute nel Tuir, di seguito illustrate:

- per le persone fisiche, l'articolo 2, comma 2, Tuir, dispone che: *"ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta^[1] sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile"*;
- per le società di persone e le associazioni l'articolo 5, comma 3, lettera d), Tuir prevede che: *"si considerano residenti le società e associazioni che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato"*;
- per le società di capitali, gli enti e i *trust*, l'articolo 73, comma 3, Tuir, dispone che: *"ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la sede legale o la sede dell'Amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato."*

Si considerano altresì residenti nel territorio dello Stato gli OICR istituiti in Italia e, salvo prova contraria, i *trust* e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Stati o territori diversi da quelli di cui al Decreto Mef emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, Tuir (ossia nei Paesi a fiscalità privilegiata), in cui almeno uno dei disponenti e almeno uno dei beneficiari del *trust* siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato.

Infine, si considerano residenti nel territorio dello Stato i *trust* istituiti in uno Stato diverso da quelli di cui al Decreto Mef emanato ai sensi dell'articolo 168-*bis*, Tuir (ossia nei Paesi a fiscalità privilegiata) quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del *trust* un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi.

Quindi, per i soggetti Ires, valgono i seguenti criteri, alternativi tra di loro, che consentono di individuare la residenza fiscale del soggetto passivo:

- la sede legale;
- la sede dell'amministrazione;
- l'oggetto principale.

Normativa internazionale

In ambito internazionale, per evitare fenomeni di doppia imposizione, si è soliti fare riferimento all'articolo 4, § 3, modello Ocse di Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni sui redditi.

Il criterio mutuato dal modello Ocse di Convenzione, nella versione emendata nel 2017, attualmente prevede che nell'ipotesi in cui una società sia considerata residente in 2 diversi Stati, la residenza fiscale della persona giuridica sarà individuata sulla base di un accordo tra le Autorità competenti (denominato *mutual agreement*), che dovrà tenere conto del luogo di direzione effettiva (*place of effective management*), del luogo di costituzione (*the place where it is incorporated or otherwise constituted*) e di ogni altro fattore rilevante (*any other relevant factors*).

Sul punto, giova ricordare che l'Italia ha precisato che la sede di direzione effettiva illustrata nel § 25 del Commentario all'articolo 4, modello Ocse, deve anche tenere conto che “*nel determinare la sede di direzione effettiva deve essere preso in considerazione il luogo ove l'attività principale e sostanziale dell'ente è esercitata*”.

La sede legale

La sede legale è un requisito di carattere formale che sostanzialmente coincide con la sede sociale indicata nell'atto costitutivo o nello statuto.

Tale nozione è rinvenibile nelle disposizioni previste dal codice civile, come di seguito illustrato:

- articolo 16, comma 1, cod. civ. (atto costitutivo e statuto): l'atto costitutivo e lo statuto devono contenere la denominazione dell'ente, l'indicazione dello scopo, del patrimonio e della sede, nonché le norme sull'ordinamento e sull'amministrazione;
- articolo 46, cod. civ. (sede delle persone giuridiche): quando la legge fa dipendere determinati effetti dalla residenza o dal domicilio, per le persone giuridiche si ha riguardo al luogo in cui è stabilita la loro sede. Nei casi in cui la sede stabilita ai sensi dell'articolo 16, cod. civ. ovvero la sede risultante dal Registro è diversa da quella effettiva, i terzi possono considerare come sede della persona giuridica anche quest'ultima;
- articolo 2196, cod. civ. (iscrizione dell'impresa): entro 30 giorni dall'inizio dell'attività di impresa l'imprenditore che esercita un'attività commerciale deve chiedere l'iscrizione all'ufficio del Registro Imprese nella cui circoscrizione stabilisce la sede, indicando:
 1. il cognome e il nome, il nome del padre, la cittadinanza;
 2. la ditta;
 3. l'oggetto dell'impresa;
 4. la sede dell'impresa;
 5. il cognome e il nome degli institori e procuratori;
- articolo 2197 civ. (sedi secondarie): l'imprenditore che istituisce nel territorio dello Stato sedi secondarie con una rappresentanza stabile deve, entro 30 giorni, chiederne l'iscrizione all'ufficio del Registro Imprese del luogo dove è la sede principale dell'impresa;
- articolo 2330, cod. civ. (deposito dell'atto costitutivo e iscrizione della società): il notaio che ha ricevuto l'atto costitutivo deve depositarlo entro 20 giorni presso l'ufficio del Registro Imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede sociale;
- articoli 2328 e 2475, cod. civ.: nell'atto costitutivo devono essere indicati gli elementi fondamentali della società, tra i quali la *"sede sociale"* e *"l'oggetto sociale dell'impresa"*.

Oggetto sociale

L'oggetto esclusivo o principale della società o dell'ente residente viene determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata.

In particolare, per oggetto principale si intende l'attività essenziale perseguita per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto (articolo 73, comma 4, Tuir).

In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente viene determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel

territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti.

Quindi, il requisito dell'oggetto principale, va individuato oltre che nell'attività prevista nell'atto costitutivo o nello statuto (requisito formale), nell'attività effettivamente esercitata dalla società o dall'ente giuridico oggetto d'osservazione (requisito sostanziale).

Di conseguenza, l'oggetto principale dell'impresa è definibile come l'attività concreta esercitata per raggiungere gli scopi sociali: se tale attività viene svolta in parte in Italia e in parte all'estero, l'Amministrazione finanziaria dovrà accertare la prevalenza dell'attività italiana rispetto a quella estera.

In sostanza l'oggetto dell'indagine dovrà individuare su quale territorio l'impresa localizza il proprio *"core business"*, ovvero la principale attività commerciale, industriale, amministrativa, di servizi, etc..

Avuto riguardo alle *holding* di gestione di partecipazione, c.d. *"holding dinamiche"*^[2], per individuare il luogo in cui viene realizzato l'oggetto sociale, rileva non tanto quello in cui si trovano i beni principali posseduti dalla società (ossia le partecipazioni), quanto la circostanza che occorra o meno una presenza in loco per la gestione dell'attività dell'ente.

A tal proposito, nella circolare n. 67/2007 di Assonime è stato rilevato che: *"la distinzione assume particolare rilevanza per le holding di gestione delle partecipazioni, per le quali non bisogna confondere, ai fini della localizzazione, l'oggetto principale dell'attività d'impresa propria del soggetto controllante con quello delle società partecipate, né tantomeno con la collocazione dei beni da queste posseduti"*.

Conseguentemente, sempre per Assonime, l'oggetto principale per le *holding* di partecipazione deve essere individuato nel luogo in cui le attività di direzione e coordinamento e le altre attività ausiliarie di gestione operativa vengono effettuate.

La sede dell'amministrazione

Per individuare la sede dell'amministrazione dell'impresa o dell'ente estero, occorrerà valutare la situazione sostanziale ed effettiva dell'impresa sotto il profilo gestionale della stessa.

Sulla base di un consolidato approccio ermeneutico espresso da parte della giurisprudenza di legittimità, la sede dell'amministrazione di una società si definisce come il luogo dove si *"assumono le decisioni più importanti"* sotto il profilo strategico, imprenditoriale e decisionale la cui rilevanza investe l'impresa nel suo complesso, ovvero il luogo nel quale vengono definiti gli indirizzi strategici fondamentali dell'azienda e dal quale, di conseguenza, vengono diramate le maggiori direttive.

La Corte di Cassazione[3] ha correttamente chiarito che per “*sede effettiva*” delle persone giuridiche “*è da intendere il luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell’ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l’accentramento, nei rapporti interni e con i terzi, degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e della propulsione dell’attività dell’ente*”.

Sempre i Supremi giudici[4], hanno precisato che “*la sede effettiva non coincide con il luogo in cui si trova un recapito della persona giuridica, ma si identifica con il luogo dove si svolge la preminente attività direttiva ed amministrativa dell’impresa*[5]”.

La sede effettiva di una persona giuridica non è semplicemente il luogo ove si trovano i suoi beni, i suoi stabilimenti e dove si svolge l’attività produttiva, ma quello in cui abbiano effettivo svolgimento anche l’attività amministrativa e direzionale, ove cioè risieda il suo legale rappresentante, i suoi amministratori e dove sono convocate le assemblee societarie[6].

In definitiva, sotto il profilo fiscale, la sede dell’amministrazione o *place of effective management*, è il luogo dove gli amministratori si riuniscono abitualmente per definire le strategie dell’impresa, da dove realmente provengono gli impulsi direttivi dell’impresa, ovvero il luogo ove le decisioni più importanti sono assunte.

Il concetto di sede dell’amministrazione contenuto nel vigente Tuir ha rilevanti punti di similitudine con quello di “*sede della direzione effettiva*” contenuta nell’articolo 4, modello di Convenzione Ocse per evitare le doppie imposizioni il cui scopo è quello di definire la residenza del soggetto quando questo risulti, in base alla legislazione interna degli Stati contraenti residente in entrambi[7].

Nella prassi amministrativa riscontri effettivi riguardo all’esistenza della sede in Italia possono derivare dall’accertamento del luogo in cui vengono compiuti gli atti formali di amministrazione (telefonate, fax, e-mail, lettere di convocazione, contratti, etc.)[8].

Il tema relativo all’individuazione della sede dell’amministrazione è stato affrontato anche in un documento di lavoro dell’Ocse[9], in cui nel nuovo § 24.3 del Commentario viene sottolineato che:

- quando un CdA assume formalmente le decisioni di direzione e commerciale fondamentali per la conduzione dell’attività dell’ente nel corso di incontri tenuti in uno Stato, ma le decisioni sono, nella sostanza, prese in un altro Stato, il luogo della direzione effettiva si trova in questo secondo Stato;
- se un soggetto (ad esempio la casa madre o il socio di controllo), che di fatto assume le decisioni di direzione e commerciali fondamentali per la conduzione dell’attività dell’ente, il luogo della direzione effettiva è quello in cui tale soggetto prende le decisioni, sempreché queste vadano oltre quelle relative alla normale direzione e formazione delle politiche di gruppo (ad esempio le attività di direzione, coordinamento, supervisione delle attività di ciascuna società del gruppo);

- quando un CdA approva sistematicamente le decisioni commerciali e strategiche prese dai dirigenti muniti di poteri esecutivi, assume rilevanza il luogo in cui operano questi dirigenti.

Nel distinguere il luogo in cui le decisioni sono assunte da quello in cui si sono semplicemente approvate, occorre considerare il luogo in cui vengono prese in considerazione le possibili opzioni e sono assunte le decisioni definitive^[10].

Quindi, l'accertamento della sede dell'amministrazione dovrà focalizzarsi sul luogo in cui la società svolge, attraverso gli amministratori e in generale il *management*, *"la sua prevalente attività direttiva ed amministrativa per l'esercizio dell'impresa, cioè il centro effettivo dei suoi interessi, dove la società vive ed opera, dove si trattano gli affari e i diversi fattori dell'impresa vengono organizzati e coordinati per l'esplicazione ed il raggiungimento dei fini sociali"*^[11], effettuando un'analisi completa a tutto tondo sulla base dei criteri sopra indicati.

Conformemente, la giurisprudenza di legittimità ritiene che ai fini dell'individuazione della sede dell'amministrazione, debba prevalere la situazione sostanziale ed effettiva, assumendo un ruolo secondario il profilo formale^[12].

La prassi operativa

La circolare n. 1/2018 della G. di F., ha fornito precise indicazioni e tracciato le linee guida da seguire nel corso di una verifica nel contesto internazionale, finalizzata a individuare la residenza fiscale di una società o di un ente.

Una visione *"sostanzialistica"* della dinamica e della gestione societaria individua alcuni elementi sintomatici in base ai quali pervenire a una definizione del concetto di sede dell'amministrazione, quali, fra gli altri, il luogo:

- di residenza degli amministratori, avendo principale riguardo agli amministratori di fatto e non a quelli di diritto;
- di effettivo esercizio del potere di gestione dei conti bancari della società e, più in genere, delle sue disponibilità finanziarie;
- in cui è presente un apparato organizzato di beni e persone, dove viene esercitata l'impresa e da dove promanano le attività di direzione dell'ente.

In sede ispettiva, pertanto, l'attenzione dei verificatori andrà posta sul reperimento di tutti gli elementi utili a comprovare, nel loro insieme, che le attività gestionali della società formalmente residente all'estero sono, di fatto, svolte sul territorio nazionale.

In linea generale, sia in sede di accesso sia nel corso della verifica si avrà cura di ricercare e acquisire la documentazione che può risultare idonea a sostenere la residenza fiscale in Italia

dell'entità di diritto estero.

A titolo esemplificativo, occorrerà acquisire notizie e documenti in merito al luogo:

- di residenza degli amministratori, verificando se vi sia prevalenza di consiglieri residenti in Italia. In proposito, occorre evidenziare come la prassi societaria abbia rilevato, nel tempo, un crescente utilizzo di amministratori “*professional*” e di società di mera domiciliazione ubicate all'estero, preposte alla gestione amministrativa dell'ente.

In merito, è importante accertare se i consulenti esteri esercitino una reale influenza sull'amministrazione della società stessa, ovvero rappresentino solo un mero “*schermo*” per celare una situazione di fatto, che vede la gestione svolgersi concretamente sul territorio nazionale;

- in cui si svolgono le riunioni – formali e/o informali – del CdA e sono compiuti gli atti di amministrazione.

A tale riguardo, nei casi di riunioni formalmente svoltesi all'estero, può essere utile riscontrare se nelle date indicate sui registri sociali gli amministratori abbiano effettivamente soggiornato all'estero; analoghi riscontri andranno effettuati nei casi, anch'essi frequenti, di riunioni tenutesi con sistemi di videoconferenza, verificando, ove possibile, la disponibilità materiale, nel luogo indicato sui libri sociali, della strumentazione tecnica necessaria per tali collegamenti, acquisendo ogni utile notizia circa l'effettiva presenza, nel giorno della riunione, di tutti i soggetti indicati nei suddetti registri;

- di recapito delle lettere di convocazione del CdA e dell'assemblea dei soci, nonché quello di recapito e partenza della corrispondenza commerciale, comunicazioni fax e/o *email*;
- in cui sono stati stipulati i contratti relativi ad attività poste in essere dalla società, ivi compresi quelli concernenti l'eventuale negoziazione di titoli azionari e la disponibilità di rapporti finanziari da cui la società trae le provviste per lo svolgimento delle attività sociali;
- di approvvigionamento, predisposizione e formazione dei documenti, contabili o d'altra natura, delle società formalmente istituite all'estero; nella prassi operativa spesso la detta documentazione viene predisposta presso soggetti ubicati sul territorio nazionale e, successivamente, inviata all'estero per la formalizzazione nei libri societari dopo la raccolta delle firme in Italia.

Sulla base delle indicazioni desumibili dal citato documento di prassi, per individuare la sede dell'amministrazione dell'impresa estera e, pertanto, la residenza ai fini fiscali della società, assumono rilevanza i seguenti elementi sintomatici:

- l'atto costitutivo e le regole sul funzionamento della società estera;
- dove si riuniscono gli amministratori e l'assemblea dei soci (verbali delle assemblee)

- dei soci, determinazioni dell'amministratore unico e delibere del CdA);
- dove si svolgono con regolarità le attività dell'impresa;
 - dove risiedono gli amministratori e se sono in maggioranza italiani o stranieri;
 - la disponibilità sul territorio nazionale di conti correnti, da cui la società trae le provviste per svolgere le attività sociali;
 - la disponibilità in Italia o all'estero di contratti e utenze;
 - dove viene svolta l'attività imprenditoriale della società in osservazione (Stato italiano o Stato estero);
 - dove risulta localizzata l'organizzazione imprenditoriale (gli uomini, i mezzi e le risorse finanziarie che permettono lo svolgimento dell'attività d'impresa);
 - dove è situato il luogo di recapito delle lettere di convocazione del CdA e dell'assemblea dei soci;
 - la corrispondenza via fax o *email* dalla quale emergano elementi idonei a dimostrare che la sede di direzione effettiva della società è localizzata sul territorio nazionale.

La presunzione legale relativa in materia di esterovestizione

L'articolo 73, comma 5-*bis*, Tuir^[13] stabilisce che, salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo (c.d. "*controllo attivo*" diretto)^[14], ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, cod. civ., nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa:

- sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, cod. civ., da soggetti residenti nel territorio dello Stato ("*cosiddetto controllo passivo*");
- sono amministrati da un CdA, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

Un ulteriore meccanismo presuntivo è disciplinato dall'articolo 73, comma 3, Tuir, con lo scopo di attrarre a imposizione in Italia anche i *trust* istituiti in determinati Paesi o territori, allorquando sussistano, alternativamente, le seguenti condizioni:

- residenza fiscale in Italia di almeno uno dei disponenti e almeno uno dei beneficiari;
- attribuzione al *trust* che comporti il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi, effettuata, successivamente alla costituzione del *trust* stesso, a opera di un soggetto residente in Italia.

Infine, una presunzione di residenza in Italia opera per effetto di quanto previsto dall'articolo 73, comma 5-*quater*, Tuir, in base al quale vengono considerati presuntivamente residenti in Italia, salva prova contraria, le società e gli enti il cui patrimonio sia investito in misura prevalente in quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio immobiliare e, contestualmente, siano controllati direttamente o indirettamente, per il tramite di società

fiduciarie o per interposta persona, da soggetti residenti in Italia.

Il requisito del controllo è determinato secondo l'articolo 2359, commi 1 e 2, cod. civ., anche per partecipazioni possedute da soggetti diversi dalle società.

Attività di direzione e coordinamento della *holding* capogruppo

Occorre valutare attentamente, con riguardo alle imprese appartenenti a gruppi societari ad ampio respiro internazionale, l'attività di "*direzione e coordinamento*" esercitato da parte della società capogruppo.

Nella prassi operativa, la *holding* capogruppo traccia le linee strategiche, definisce l'assetto organizzativo e decide sulle operazioni di maggior rilevanza per l'intero gruppo, anche se le stesse sono successivamente poste in essere dalla società partecipata.

In tali circostanze, i verificatori dovranno attentamente valutare:

- se il caso oggetto di analisi realizzi una situazione di fatto che radica in Italia l'esecuzione di una concreta attività di amministrazione/gestione, presso gli uffici della società *holding* capogruppo italiana, della società formalmente residente all'estero;
- se l'attività svolta dalla casa madre sia invece fisiologicamente riconducibile alla normale attività di orientamento, direzione e coordinamento.

Le proposte di modifica in materia di residenza fiscale

Il CdM del 16 ottobre 2023 ha approvato 2 Decreti legislativi di attuazione della Legge delega fiscale, che hanno fissato nuovi criteri di collegamento con il territorio dello Stato italiano che, ove riscontrati per la maggior parte del periodo d'imposta, consentono di riqualificare la residenza fiscale delle società ed enti, compresi i *trust*.

In particolare, l'articolo 2 della bozza citata interviene sull'attuale formulazione dell'articolo 73, comma 3, Tuir, proponendo la seguente nuova formulazione:

Articolo 2 – Residenza delle persone giuridiche

Sanzioni e utilizzo del ravvedimento operoso in caso di contestazione per operazioni inesistenti

di Euroconference Centro Studi Tributari



Una Spa il 24 novembre 2023 ha ricevuto un pvc emesso dalla G. di F. contenente rilievi in materia Iva per le annualità dal 2015 al 2020e per le quali non ha ancora ricevuta avviso di liquidazione/accertamento.

I rilievi afferiscono ad annotazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti. La violazione contestata per tutte le annualità è così indicata:

Descrizione della violazione constatata

**Fonte normativa della
violazione**

a

La determinazione della plusvalenza per cessione di immobili agevolati

di Laura Mazzola

Convegno di aggiornamento

Legge di Bilancio e novità 2024

Scopri di più

In generale, nel nostro ordinamento tributario la **tassazione della plusvalenza per cessione di bene immobile**, quale differenza tra il valore dell'immobile al momento della vendita e il valore dell'immobile al momento dell'acquisto, riguarda solo le **cessioni cosiddette "speculative"**, ossia intervenute nei **cinque anni dall'acquisto del bene stesso**.

Per quanto riguarda l'**ambito soggettivo**, la disposizione, che disciplina la **tassazione delle plusvalenze** da cessione di immobili, di cui all'[articolo 67, comma 1 lett. b\) Tuir](#), può trovare applicazione in caso di cessione da parte di **persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato**.

In merito all'**ambito oggettivo**, affinché si realizzi l'ipotesi di una plusvalenza tassabile, è necessario che:

- **l'immobile sia stato ceduto a titolo oneroso**, ossia tramite **compravendita, permuta o conferimento in società**;
- **l'immobile sia stato ceduto prima del quinquennio** dal momento dell'acquisto o della costruzione;
- **l'immobile**, nell'ipotesi si tratti di unità immobiliari urbane, **non deve essere stato adibito ad abitazione principale del soggetto cedente o dei suoi familiari**.

Con l'entrata in vigore della **Legge di bilancio per il 2024** è stata **introdotta la lettera b-bis)**, all'interno del [comma 1, dell'articolo 67, Tuir](#).

Tale disposizione testualmente inserisce, tra i **redditi diversi**, *"le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili, in relazione ai quali il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito gli interventi agevolati di cui all'art. 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 77, che si siano conclusi da non più di dieci anni all'atto della cessione, esclusi gli immobili acquisiti per successione e quelli che siano stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei dieci anni antecedenti alla cessione o, qualora tra la data di acquisto o di costruzione e la cessione sia decorso un periodo inferiore a dieci anni, per la maggior*

parte di tale periodo”.

Il legislatore ha, quindi, **implementato l’ambito oggettivo** prevedendo l’inclusione, della plusvalenza tra i redditi diversi, se:

- **il cedente, o gli altri aventi diritto, hanno eseguito gli interventi agevolati dal cosiddetto “superbonus”;**
- **tali lavori sono stati conclusi da non più di dieci anni** dalla data di cessione del bene immobile.

Rimangono **esclusi** da tale disposizione:

- **gli immobili acquisiti per successione;**
- **gli immobili che siano stati adibiti**, per la maggior parte del decennio antecedente alla cessione, **ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari;**
- **nell’ipotesi che, tra la data di acquisto o di costruzione e la data di cessione sia decorso un periodo inferiore ai dieci anni, gli immobili siano stati adibiti**, per la maggior parte di tale periodo, **ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.**

In merito al calcolo della plusvalenza per immobili oggetto di interventi agevolati dal cosiddetto “superbonus”, non si tiene conto delle **spese relative a tali interventi**, qualora siano state **esercitate le opzioni di cessione del credito o sconto in fattura praticato dal fornitore.**

In particolare, l’articolo unico, [comma 64](#), lett. b), Legge di bilancio per il 2024, ha **modificato l’articolo 68, comma 1, Tuir**, prevedendo che, **qualora il contribuente abbia fruito dell’incentivo nella misura del 110 % e abbia esercitato le opzioni di cessione del credito o di sconto in fattura:**

- **se gli interventi si sono conclusi da non più di cinque anni** dall’atto di cessione dell’immobile, **non deve tenersi conto delle spese relative a tali interventi;**
- **se gli interventi si sono conclusi da più di cinque anni ma entro i dieci dall’atto di cessione, occorre considerare il 50 % delle spese relative a tali interventi.**

Si ipotizzi il caso di un immobile, oggetto dei lavori agevolati da “superbonus” al 110 %, acquistato nell’anno 2018 a 200.000 euro.

Il proprietario dell’immobile ha fruito, nell’anno 2022, del “superbonus”, nella forma dello sconto in fattura praticato dall’impresa edile esecutrice dei lavori, per un importo pari a 110.000 euro.

Nel mese di gennaio 2024 l’immobile è ceduto ad un **prezzo di 400.000 euro.**

In tale ipotesi, dal termine dei lavori agevolati, avvenuto nel mese di gennaio dell’anno 2022, all’atto della cessione dell’immobile, avvenuta nel mese di gennaio 2024, **sono decorsi meno**



di cinque anni.

Ne discende che le spese sostenute nella forma di sconto in fattura non possono essere considerate in diminuzione della base imponibile e, pertanto, il cedente realizza una **plusvalenza pari a 200.000 euro**, quale differenza tra il **corrispettivo dell'immobile ceduto e il prezzo di acquisto iniziale**.

Tale plusvalenza è soggetta, nell'ipotesi di **tassazione sostitutiva del 26 %**, a un'imposta pari a 52.000 euro = (euro 200.000 * 26%).

Novità in materia Iva e dichiarazione Iva 2024

di **Francesco Zuech**

Convegno di aggiornamento

Novità in materia Iva e dichiarazione Iva 2024

Scopri di più

Il modello Iva 2024 – pubblicato in bozza a fine dello scorso mese di dicembre 2023 – **non presenta rilevanti novità** dal punto di vista “estetico”. È piuttosto probabile, tuttavia, che nella versione definitiva troveranno collocazione alcune delle **previsioni contenute nel decreto razionalizzazione** e semplificazioni adempimenti collegato alla riforma fiscale (atto 93 approvato – sembra definitivamente – dal CDM del 19.12.2023). Come sempre, con la dichiarazione tutti i nodi arrivano al pettine e pertanto (anche se le istruzioni non le evidenziano) il prossimo adempimento sarà influenzato **da altre novità succedutesi in corso d'anno** e/o che la normativa collega a questa scadenza. Proviamo a fare **una sintesi**.

Scadenze e adempimenti collegati

Per la presentazione del modello Iva 2024 è confermata la scadenza dal **prossimo 1.2.2024** fino al **30.4.2024** (martedì), **con anticipazione al 29.2.2024 per chi**, previa inclusione del quadro VP, **vorrà evitare la comunicazione Li.Pe. del 4° trimestre 2023**. In attesa del provvedimento (scontato) di proroga della sperimentaltà anche al 2024, dal prossimo 10.2.2024 – per quasi tutti i trimestrali – saranno (per il secondo anno) **disponibili su F&C le bozze precompilate 2023** (provv.9652 del 12/1/2023) con tutti “i se e i ma” dello scorso anno, salvo una presumibile **maggior attendibilità del quadro VJ** per chi ha comunicato i flussi da TD16 integrati con il codice natura (ferma restando la non obbligatorietà di questo flusso) e quelli **dell'esterometro** da TD17 a TD19.

Va ricordato che **la scadenza di fine aprile rappresenta anche il termine ultimo:**

- per presentare le **garanzie nella liquidazione Iva di gruppo**;
- per **emettere note di credito**, di cui all'[articolo 26, comma 2, e comma 3-bis, D.P.R. 633/1972](#), per recupero Iva il cui diritto è sorto nel 2023 (ad esempio su crediti verso nuovi “fallimenti” dichiarati nel 2023 o, per quelli ante 26.5.2021, su quelli chiusi infruttuosamente nel 2023).

Il **18.3.2024** (poiché il 16.3.2024 cade di sabato) sarà l'ultimo giorno utile per il versamento del saldo Iva del 2023, compresi i conguagli derivanti da ricalcoli per pro-rata definitivo, rettifica della detrazione (compresa ipotesi contribuente che entra in regime forfetario nel 2024), ventilazione Iva, ecc. Rimane ferma la possibilità:

- di **differire il versamento fino alla scadenza del saldo redditi** con maggiorazione dello 0,40% per mese o frazione, ai sensi dell'[articolo 17, comma 1, D.P.R. 435/2001](#));
- di **effettuare il pagamento con rate di pari importo**, con 0,33% mensile di interessi, a partire dal 16.3.2024, oppure a partire dal versamento differito, ai sensi dell'[articolo 20, D.Lgs. 241/1997](#)).

Da verificare se le istruzioni definitive confermeranno che la rateizzazione può arrivare **fino al 16.12.2024** (lo scorso anno si doveva chiudere al massimo entro il 16.11.2023) in funzione della riscrittura – a valere con decorrenza delle imposte a saldo 2023 – dell'[articolo 20, D.Lgs. 241/1997](#) ad opera dell'articolo 8 del citato decreto razionalizzazione e semplificazioni adempimenti (collegato alla riforma fiscale).

Per i soggetti in “area da **concordato preventivo biennale**” è da verificare, altresì, **se il decreto in fieri** (atto governo 105 in analisi parlamentare per i pareri) comporterà, per il 2024, lo slittamento del **saldo/acconto redditi, Irap e Iva al 31 luglio** (articolo 37 e articolo 39).

Confermata (software permettendo) la **possibilità di presentare la dichiarazione fin dal 1° febbraio** (soprattutto per chi va a rimborso). Ai fini dell'eventuale esonero dal **visto di conformità** per rimborso e/o compensazione orizzontale del credito Iva emergente da questa dichiarazione (casella in frontespizio) **non** dovrebbe avere incidenza l'aumento delle soglie in regime premiale ISA (da euro 50.000 a euro 70.000) previsto dal citato decreto semplificazioni (articolo 14) giacché per l'Iva i benefici premiali ISA **vanno verificati sulla base della dichiarazione dei redditi** presentata nell'anno precedente (le istruzioni della bozza in analisi richiamano infatti la “vecchia” disciplina del provvedimento 27.4.2023).

Riduzione tasso legale e ravvedimento operoso

Per eventuali **omessi versamenti 2023 da ravvedere**, a norma dell'[articolo 13 D.Lgs 472/1997](#), va tenuto presente che il tasso di interesse legale **è stato ridotto dal 5% al 2,5% anno**, con effetto dal 1.1.2024 (D.M. 29.11.2023).

Le novità del modello

VA16 (E VS23) – IMPORTI SOSPESI A SEGUITO EMERGENZA COVID-19

Dati relativi agli importi sospesi a seguito dell'emergenza sanitaria da COVID-19					
VA16	Codice	Importo	Codice	Importo	Codice
	1	2	3	4	5
		,00		,00	

È stato **eliminato** il rigo VA16 riservato nel modello IVA 2023 (e precedenti) all'evidenza della **fruizione di sospensioni dei versamenti legate all'emergenza sanitaria Covid-19**. Analoga soppressione riguarda il rigo VS23 per i soggetti che applicano la liquidazione Iva di gruppo.

VA10 – AGEVOLAZIONI PER EVENTI ECCEZIONALI

Sez. 2 - Dati riepilogativi relativi a tutte le attività	VA10	Riservato ai soggetti che hanno usufruito di agevolazioni per eventi eccezionali Indicare il codice desunto dalla "Tabella eventi eccezionali" delle istruzioni	1
--	------	--	---

Le istruzioni del rigo VA10 precisando che la casella va usata anche nel caso in cui le **agevolazioni siano fruite successivamente al periodo d'imposta oggetto della dichiarazione** (ad esempio, sospensione del saldo IVA relativo all'anno oggetto di questa dichiarazione). La tabella in appendice (non allegata nella versione in bozza) dovrebbe venire aggiornata con l'indicazione anche degli eventi eccezionali avvenuti nel 2023.

QUADRO VB – PROBABILE SOPPRESSIONE

QUADRO VB DATI RELATIVI AGLI ESTREMI IDENTIFICATIVI DEI RAPPORTI FINANZIARI		Codice fiscale	Codice di identificazione fiscale estero
VB1	Denominazione operatore finanziario	?	2
			4
			Tipo di rapporto

Le bozze nulla evidenziano al riguardo; tuttavia è abbastanza pacifico che **il quadro sarà soppresso nella versione definitiva in attuazione dell'articolo 15, comma 2**, del decreto semplificazioni adempimenti indicato in premessa. Il quadro VB, fino al modello relativo al 2022, accoglieva gli estremi dei conti correnti e degli altri rapporti con operatori finanziari. La compilazione del quadro VB (così come di equivalente rigo nel quadro RS del modello Redditi) era necessaria per i contribuenti con ricavi/compensi dichiarati non superiori a euro 5.000.000 che, avendo utilizzato, per tutte le operazioni attive e passive effettuate nell'esercizio dell'attività, strumenti di pagamento diversi dal denaro contante, **intendevano accedere alle misure premiali previste dall'articolo 2, comma 36-vicies ter, D.L. 138/2011**, ovvero alla riduzione della meta delle sanzioni previste per le eventuali violazioni relative alla dichiarazione delle imposte sui redditi, dell'Iva e ai rimborsi nonché alla documentazione, registrazione e individuazione delle operazioni soggette ad Iva (violazioni di cui agli [articoli 1, 5 e 6 D.Lgs. 471/1997](#)). Fermo restando il beneficio in termini di riduzione delle citate sanzioni, con la riforma fiscale è stato eliminato dal citato comma 36-vicies ter **l'onere di**

dover indicare in dichiarazione gli estremi identificativi dei rapporti finanziari; come evidenziato nella relazione tecnica al decreto, l'eliminazione del predetto requisito "è *motivata dalla circostanza che tali informazioni possono essere desunte dall'anagrafe dei rapporti finanziari accessibile dall'Agenzia delle entrate*".

QUADRO VE – SEZ. 1

Nella sezione 1 (conferimento di prodotti agricoli e, in caso di superamento di 1/3, cessioni da parte di agricoltori esonerati) è stato aggiunto un **rigo dedicato alla percentuale di compensazione del 7%** ed è stato soppresso il rigo in precedenza dedicato al 9,5%. L'aggiornamento consegue la mancata proroga della percentuale del 9,5% applicabile sino al 31.12.2022 per la **cessione di bovini e suini**, con l'automatico ritorno alle aliquote già applicate sino al 2015 rispettivamente del 7% per i bovini (compreso il genere bufalo) e del 7,30% per i suini.

QUADRO VE DETERMINAZIONE DEL VOLUME D'AFFARI E DELLA IMPOSTA RELATIVA ALLE OPERAZIONI IMPONIBILI		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
VE1					2	,00
VE2					4	,00
VE3					6,4	,00
VE4	Passaggi a cooperative e ad altri soggetti di cui al 2° comma lett. c)				7	,00
VE5	art. 34 di beni di cui alla 1ª parte della tabella A allegata al d.P.R. 633/72				7	,00
VE6	e cessioni degli stessi beni da parte di agricoltori esonerati che abbiano				7,5	,00
VE7	superato il limite di 1/3 (art. 34 comma 6), distinti per aliquota d'imposta				8,3	,00
VE8	corrispondente alla percentuale di compensazione, tenendo conto delle variazioni				8,5	,00
VE9	di cui all'art. 26, e relativa imposta				8,8	,00
VE10					10	,00
VE11					12,5	,00

QUADRO VF – SEZ. 1 e SEZ 3-B

Per il medesimo motivo sopra indicato, anche nel quadro VF, sezione 1, è stato aggiunto un **rigo dedicato alla percentuale di compensazione del 7%** ed è stato soppresso il rigo in precedenza dedicato al 9,5%.

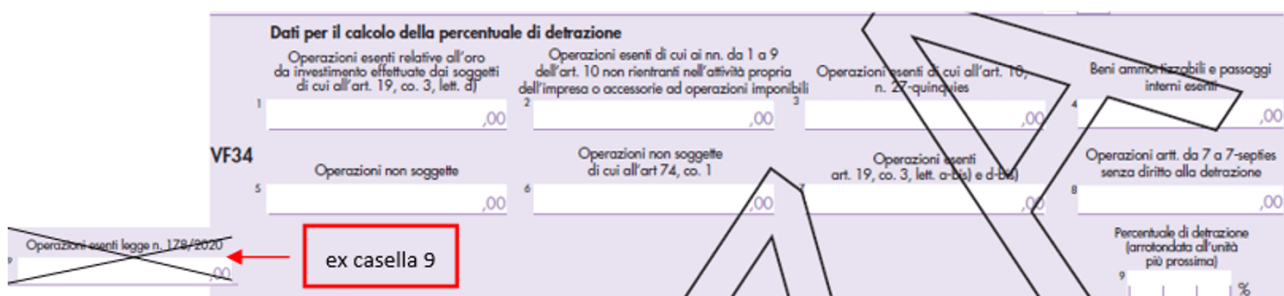
QUADRO VF		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA
OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	VF1		,00	2		,00
	VF2		,00	4		,00
	VF3		,00	5		,00
	VF4		,00	6,4		,00
Sez. 1 - Ammontare degli acquisti effettuati nel territorio dello Stato, degli acquisti intracomunitari e delle importazioni	VF5	Acquisti e importazioni imponibili (esclusi quelli di cui ai righi VF21, VF22 e VF23) distinti per aliquota d'imposta o per percentuale di compensazione, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta	,00	7		,00
	VF6		,00	7,3		,00
	VF7		,00	7,5		,00
	VF8		,00	7,3		,00
	VF9		,00	8,5		,00
	VF10		,00	8,8		,00
	VF11		,00	10		,00
	VF12		,00	12,3		,00
	VF13		,00	22		,00

Equivalente modifica è stata introdotta anche **nella sezione 3-B**.

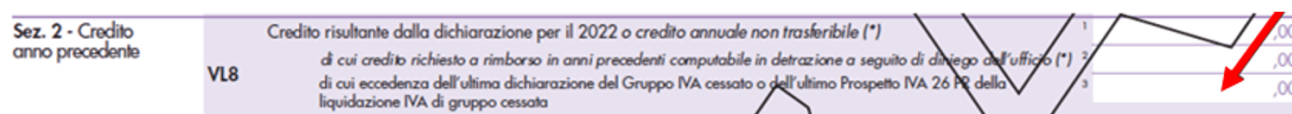
QUADRO VF – SEZ. 3-A

In quanto non più necessaria è stata **eliminata dal rigo VF34** (e dalla formula di calcolo del pro-rata) **la casella 9** che in precedenza accoglieva l'importo delle seguenti operazioni esenti, con diritto alla detrazione, previste dall'[articolo 1, commi 452 – 453, L. 178/2020](#):

- esenzione fino al 31.12.2022, in deroga all'Iva 5% introdotta all'[articolo 124, D.L. 34/2020](#), per **cessione della strumentazione per diagnostica per COVID-19** (conformi alla direttiva 98/79/CE o al regolamento 2017/745/UE e ad altra normativa dell'Unione europea applicabile) e le **prestazioni di servizi strettamente connesse a tale strumentazione**;
- esenzione dal 22.12.2020 al 31.12.2022, in deroga all'Iva 10% (n. 114 Tab A/III), per cessioni di vaccini contro il COVID-19, autorizzati dalla Commissione europea o dagli Stati membri, e le prestazioni di servizi strettamente connesse a tali vaccini.




QUADRO VL



È stata introdotta la casella 3 del rigo VL8 (di cui della casella 1) al fine di **indicare l'eccedenza a credito** (non chiesta a rimborso) risultante all'ultima dichiarazione del **Gruppo Iva cessato**, ai sensi dell'[articolo 70-decies, comma 4, D.P.R. 633/1972](#) e dell'articolo 2, comma 5, D.M. 06/04/2018), oppure dall'ultimo **prospetto IVA 26PR nel caso di liquidazione Iva di Gruppo cessata**.

VO36 – ATTIVITÀ OLEOTURISTICA



Nella sezione 3 del quadro VO – rigo VO36 – riservato alle imprese agricole esercenti anche l'attività oleoturistica, è stata **introdotta** la casella per **comunicare la revoca dell'opzione** per l'applicazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari. Il regime forfetario dell'agriturismo è stato esteso all'attività oleoturistica dal 2020 e il 2023 rappresenta, infatti, il primo anno in cui **può essere revocata l'eventuale opzione per la sua disapplicazione**.

ALTRI RIGHI QUADRO VO E NOVITÀ SOGLIE RICAVI/COMPENSI LDB 2023

Si evidenzia (anche se le istruzioni della modulistica non lo ricordano) che per l'effetto delle novità introdotte alle soglie del regime semplificato (aumento da euro 400.000/euro 700.000 a euro 500.000/ euro 800.000) e del regime forfetario (aumento da euro 65.000 a euro 85.000) dalla legge di bilancio 2023 (rispettivamente [comma 276](#) e [comma 57](#) della L. 197/2022) che nel quadro VO del modello Iva 2024 **dovranno essere segnalate** le seguenti opzioni/revoche attraverso la **compilazione dei seguenti righi** (ferma restando l'efficacia del comportamento concludente):

- rigo **VO2, casella 1**, da parte dei contribuenti in liquidazione Iva mensile nel 2022 che – non avendo superato nel 2022 le nuove soglie ancorché abbiano superato le vecchie – hanno optato per la liquidazione Iva trimestrale dal 2023; rigo **VO2, casella 2**, da parte di contribuenti in liquidazione trimestrale nel 2022 che – pur non avendo superato nel 2022 le nuove soglie ancorché abbiano superato le vecchie – hanno comunque adottato la liquidazione mensile dal 2023;

VO2 LIQUIDAZIONI TRIMESTRALI (art. 7, d.P.R. n. 542/1999)

Opzione

1 ☐

Revoca

2 ☐

- rigo **VO20, casella 1**, da parte delle imprese (diverse dalle società di capitali ordinarie per definizione) in contabilità ordinaria per obbligo nel 2022 (per aver superato le vecchie soglie di euro 400.000/ euro 700.000 nel 2021) che avendo conseguito nell'anno 2022 ricavi non superiori ai nuovi limiti (euro 500.000/ euro 800.000) avrebbero potuto **adottare nel 2023 la contabilità semplificata**, ma hanno invece mantenuto (opzione concludente) la contabilità ordinaria (tale comportamento vincola la tenuta della contabilità ordinaria per almeno 3 anni dal 2023);

VO20 REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER LE IMPRESE MINORI
(art. 18, comma 8, d.P.R. n. 600/1973)

Opzione

1 ☐

Revoca

2 ☐

- rigo **VO33, casella 1**, da parte del contribuente (PF) naturalmente in regime semplificato/ordinario nel 2022 (ad esempio perché nel 2021 aveva superato la vecchia soglia di euro 65.000 di ricavi/compenti) che nel 2023 è in **possesso dei requisiti per il regime forfetario** (fra i quali il volume ricavi/compensi 2022 non superiore alla nuova soglia di euro 85.000), ma ha comunque **adottato il regime normale Iva e redditi**; rigo **VO33, casella 2**, da allegare però nel modello Redditi, da parte dei contribuenti con i requisiti per il regime forfetario che – anche prima del

triennio – hanno revocato nel 2023 la precedente opzione (esercitata ad esempio nel 2022 o 2021) **per il regime Iva ordinario e redditi** (tanto in caso di applicazione del regime di contabilità semplificata quanto ordinaria); la **facoltà di accedere al forfetario anche prima del decorso del triennio** è stata confermata nella [circolare n. 32/E/2023](#) tanto nel caso di applicazione del **regime semplificato** (trattandosi di passaggio fra regimi naturali) quanto (considerato il mutamento sostanziale della normativa) nel caso di **applicazione del regime ordinario** (rispettivamente 1.4 e § 4.4).

VO33 REGIME FORFETARIO PER LE PERSONE FISICHE ESERCENTI ATTIVITÀ D'IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI
Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014)

Opzione 1 ☐ Revoca 2 ☐

QUADRO CS – SOPPRESSO

È stato soppresso il quadro CS che, nel modello Iva 2023, era destinato alla gestione del contributo straordinario previsto dall'[articolo 37, D.L. 21/2022](#) (**contributo straordinario contro il caro bollette**) e determinato sull'incremento del saldo fra **operazioni attive e operazioni passive** del periodo ottobre 2020 – aprile 2021.

Situazione		Incremento	Contributo dovuto		Contributo dovuto entro il 30/11/2022	Eccedenza di versamento	Rimborso
CS1	1	2	3	4	5	6	7
		Compensazione					
	7		8				

Forfetario uscito in corso 2023 per incassi superiori a euro 100.000

Infine, anche se le bozze della dichiarazione nulla dicono al riguardo è evidente che la **novità di maggiore impatto** per la prossima gestione del modello Iva 2024 riguarda l'eventuale decadenza in corso 2023 del soggetto in regime forfetario per l'effetto del superamento della nuova soglia "speciale" di euro 100.000 (incassi) introdotta con la legge di bilancio 2023 (rimane fermo, invece, che nel diverso caso in cui il forfetario ha superato l'importo di euro 85.000 ma non anche l'importo di euro 100.000 lo stesso decade con effetto a partire dal 2024).

Superando l'importo di euro 100.000 il soggetto si trova, infatti, coinvolto già in corso d'anno con gli adempimenti Iva (cfr. ["Forfetari con fattura elettronica ed Iva, già dal 2023, nel caso di sfioramento dei 100.000 euro" su EcNews del 15/12/2023](#)) e conseguentemente, entro aprile, anche con la presentazione della prima dichiarazione annuale.

Come si desume dalle indicazioni contenute nella recente [circolare n. 32/E/2023](#) il soggetto in questione si trova in presenza di un "mutamento di regime fiscale" che determina, ai soli fini Iva, **due distinti periodi**:

- **il primo**, per le operazioni legittimamente in regime di franchigia, in cui le operazioni sono (e rimangono) **irrilevanti ai fini Li.Pe. e DAI**;
- il secondo per le operazioni **attratte dagli adempimenti Iva**, compresa la dichiarazione Iva annuale.

A tal riguardo nella citata [circolare n. 32/E/2023](#):

1. è infatti precisato (§ 3.1.1) che la dichiarazione Iva relativa all'anno nel quale è stata superata l'anzidetta soglia evidenzierà *"oltre all'operazione il cui incasso ha comportato la fuoriuscita dal regime forfetario, tutte le operazioni (attive e passive) fatturate (pur essendo state effettuate in costanza di regime forfetario) successivamente all'incasso citato e tutte le operazioni (attive e passive) effettuate (e fatturate) successivamente all'incasso che ha comportato la fuoriuscita dal regime agevolato"*;
2. è confermato (§ 4.5) che – solo a far data dall'incasso che determina lo sfioramento – **l'ex forfetario include nella Li.Pe. (e quindi nella DAI) gli acquisti in reverse charge** (per i precedenti rimane quindi solo l'obbligo di versare l'Iva entro il 16 del mese successivo considerato l'acquisto effettuato in vigenza del regime forfetario);
3. è precisato (§ 3.1.2) che nella dichiarazione dell'anno in questione, l'ormai ex forfetario, ha titolo per operare a proprio favore la **rettifica Iva ex articolo 19-bis2, comma 3, D.P.R. 633/1972** (da indicare in rigo **VF70**) e, più precisamente, (i) è confermato che la rettifica va effettuata per tutti i beni non ammortizzabili non utilizzati (magazzino invenduto) o **servizi non ancora fruiti alla data dell'incasso incriminato** così come per i beni ammortizzabili (quinti o decimi a seconda che si tratti rispettivamente di beni mobili o immobili) e (ii) viene precisato che **per la rettifica dei beni ammortizzabili** o dei servizi non ancora fruiti (i.e. leasing) la rettifica si opera nell'anno di sfioramento non per interno, ma **in rapporto ai mesi residui** (dodicesimi).

VF70 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)

,00

Prestiti cambiari agevolati per il settore ortofrutticolo

di **Luigi Scappini**

OneDay Master

Disciplina fiscale dell'impresa agricola

Scopri di più

La recente **Legge di bilancio** per il **2024** (L. 213/2023), pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30.12.2023, introduce, ai [commi 250–252](#), e con il fine dichiarato di assicurare la continuità aziendale, la possibilità da parte di **Ismea** (Istituto di servizi per il mercato agricolo alimentare) di concedere **prestiti cambiari** alle aziende del **settore ortofrutticolo**.

I **soggetti** interessati sono le **aziende** operanti nel **settore ortofrutticolo**, come definito dall'allegato I, parti IX e X, del Regolamento UE 1308/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 17.12.2013. Si tratta, quindi, delle aziende che operano non solo sui **prodotti ortofrutticoli** (parte IX), ma anche sui **prodotti trasformati** a base di ortofrutticoli (parte X).

Ulteriore requisito richiesto è quello di essere una **pmi**. Si ricorda che, alla fine dello scorso anno, la **Direttiva delegata UE 2023/2775** del 17.10.2023, pubblicata sulla GUCE del 21.12.2023, ha **modificato** i **parametri** contenuti nella Direttiva 2013/34/UE.

Le modifiche in rassegna hanno **effetto** a partire dall'esercizio finanziario che inizia **dall'1.1.2024**, salvo deroga espressa concessa ai singoli Stati.

Per effetto delle modifiche apportate, **si definiscono**:

1. **piccole imprese**, le imprese che alla data di chiusura del bilancio non superano i limiti numerici di almeno 2 dei 3 criteri seguenti:
 - totale dello **Stato patrimoniale**: euro **5.000.000** (prima euro 4.000.000);
 - **ricavi** netti delle vendite e delle prestazioni: euro **10.000.000** (prima euro 8.000.000);
 - numero medio dei **dipendenti** occupati durante l'esercizio: **50**.

Inoltre, gli **Stati** membri possono **stabilire soglie superiori** rispetto ai parametri di cui alle lettere a) e b), con un massimo pari a euro 7.500.000 (prima euro 6.000.000) per il totale dello Stato patrimoniale e a euro 15.000.000 (prima euro 12.000.000) per i ricavi netti delle vendite e delle prestazioni;

2. medie imprese, le imprese che non rientrano nella categoria delle microimprese o delle piccole imprese e che alla data di chiusura del bilancio non superano i limiti numerici di **almeno 2 dei 3 criteri** seguenti:

- totale dello **Stato patrimoniale**: **euro 000.000** (prima euro 20.000.000);
- **ricavi** netti delle vendite e delle prestazioni: **euro 50.000.000** (prima euro 40.000.000);
- numero medio dei **dipendenti** occupati durante l'esercizio: **250**.

Ismea è autorizzata ad erogare ai soggetti rispondenti ai requisiti di cui sopra dei **prestiti cambiari** nella **misura massima** del **50%** dell'ammontare dei **ricavi** registrati per l'anno **2022** e, comunque, nel **limite di euro 30.000**.

Tali prestiti cambiari si caratterizzano per essere concessi a un **tasso agevolato**, il tutto rispettando le disposizioni stabilite dal Regolamento (UE) 1408/2013 relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 TFUE agli aiuti *de minimis* nel settore agricolo; inoltre, è previsto l'**inizio** del **rimborso** decorsi **24 mesi** dalla data di erogazione e una **durata massima** pari a **5 anni**.

Per l'erogazione dei prestiti cambiari viene **autorizzata** Ismea a **utilizzare**, fino a esaurimento, le rimanenti **risorse**, ammontanti a euro 20.000.000, a suo tempo messe a disposizione di Ismea per poter concedere la propria garanzia **per i finanziamenti a breve**, e medio-lungo termine concessi da banche, intermediari finanziari iscritti nell'elenco speciale di cui all'[articolo 107, D.Lgs. 385/1993](#), nonché dagli altri soggetti autorizzati all'esercizio del credito agrario e destinati alle imprese operanti nel settore agricolo, agroalimentare e della pesca, come previsto dall'[articolo 19, comma 2, D.L. 21/2022](#).

Per poter garantire un prestito cambiario agevolato, sempre la Legge di bilancio per il 2024, al [comma 252](#), autorizza Ismea, con il fine di procedere all'**integrale abbattimento** degli **interessi** dovuti sulle rate di finanziamento, a **utilizzare, fino a euro 5.000.000**, le **risorse** rimanenti stanziata a suo tempo dall'[articolo 13, comma 2, D.L. 193/2016](#).

Tale norma, come modificata dall'[articolo 13, comma 7, D.L. 73/2021](#), ha **autorizzato**, al fine di favorire l'accesso al credito delle imprese agricole, la **spesa** di euro **30.000.000** per l'anno 2016 in favore dell'**Ismea** per la **concessione** di **garanzie**, ai sensi dell'[articolo 17, comma 2, D.Lgs. 102/2004](#).

La **garanzia** dell'Ismea è concessa **a titolo gratuito**.

La riforma fiscale e l'abrogazione ACE: le possibili conseguenze

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Master di specializzazione

Laboratorio reddito d'impresa dopo la riforma fiscale

Scopri di più

L'[articolo 6, L. 111/2023](#) (Legge delega fiscale), prevede una serie di disposizioni che andranno a modificare la **disciplina dell'Ires**. In modo particolare, le lett. a) e b) della citata norma introducono la cosiddetta "**riduzione della aliquota Ires**" che passerà dall'attuale 24% al 15% a beneficio dei soggetti che eseguiranno **tre politiche "virtuose"** sotto il profilo generale della **economia nazionale**:

- esecuzione di investimenti in **beni strumentali qualificati**;
- **incremento del personale dipendente** con assunzione di lavoratori con contratto a tempo indeterminato;
- **rinuncia a distribuire riserve ai soci**.

Per attuare questa importante modifica, il Legislatore della Riforma ha ipotizzato una **serie di norme di coordinamento con le attuali disposizioni**, volte ad evitare che si duplichino i vantaggi tributari collegati ad un certo obiettivo. In questo senso, è evidente che sia l'agevolazione "Ace", sia la riduzione dell'aliquota Ires, perseguono **l'obiettivo di favorire la capitalizzazione delle imprese**; pertanto, era necessario intervenire su tale duplicazione.

Quelle sopra enunciate sono le premesse che spiegano il motivo per cui l'[articolo 5, D.Lgs. 216/2023](#) (di attuazione dei principi e criteri direttivi indicati dalla legge delega fiscale) **sancisce l'abrogazione dell'Ace a far data dal 2024**. Per dire il vero, l'intervento legislativo appare in qualche modo asimmetrico, **poiché un conto è abrogare l'agevolazione Ace** sostituendola con la Minires (così come aveva fatto, peraltro, il legislatore nel 2018 con la L. 145/2017), **altro è abrogare l'Ace senza prevedere un contemporaneo avvio della Minires**. È apparso evidente a tutti come la strutturale scarsità di risorse pubbliche abbia indotto il Governo a **rimandare sine die l'applicazione della Minires**, ma "stranamente" l'abrogazione dell'Ace, invece, ha avuto una **immediata applicazione**. Certamente **non saranno molti gli operatori tributari** che rimpiangeranno l'Ace (da sempre, fatta eccezione per l'anno 2021, l'Ace si è caratterizzata per un provvedimento di difficile calcolo a fronte di **risultato finale per lo più poco rilevante**), ma ciò non toglie che risulti inopportuno e, per certi versi, iniquo, **abrogare una agevolazione** senza che essa sia **sostituita con un'altra**, tanto più in una norma generale (la Legge di Riforma fiscale) presentata con una disposizione tendente alla **riduzione della**

tassazione sui contribuenti in generale ed in **particolare sulle imprese**.

Detto tutto ciò, vediamo quali sono gli **aspetti tecnici della abrogazione dell'Ace**, e della sua ultima applicazione per il periodo d'imposta 2023.

Anzitutto, va detto che è possibile una sopravvivenza dell'Ace anche dopo il 2023, laddove la sua applicazione abbia dato luogo, nel passato, ad una **variazione diminutiva non "coperta" dall'imponibile reddituale**. In questi casi, vi è una eccedenza Ace, la cui riportabilità a nuovo è prevista dal citato [articolo 5, D.Lgs. 216/2023](#), fino a quando essa **non intersecherà un imponibile** capiente ad assorbire la stessa variazione diminutiva. Potrebbe essere il caso delle società in perdita fiscale, società che, tuttavia, hanno **generato incrementi del patrimonio netto computabili nell'Ace**.

Tra questi incrementi ve ne è uno, per così dire automatico, che **spiegherà efficacia per l'ultima volta nel 2023**: il passaggio graduale della **riserva da rivalutazione monetaria** nella base imponibile dell'Ace, cioè il passaggio, anche contabile, da una riserva non realizzata (poiché non derivante da utili effettivamente realizzati) ad una **riserva realizzata**.

Tutto nasce dalla [risposta ad Interpello n. 889/2021](#), in cui l'interpellante descriveva la situazione che si è venuta a creare dopo aver eseguito una **rivalutazione dei beni di impresa**, con conseguente creazione di un **saldo attivo da rivalutazione** che, pur qualificandosi come riserva di patrimonio netto, tuttavia è **generato da un processo valutativo e non realizzativo**, quindi non rilevante ai fini Ace. Tuttavia, con il processo di ammortamento del bene rivalutato si genera un **progressivo realizzo della riserva stessa** (e ciò per il fatto che l'incremento da rivalutazione viene imputato come costo nel conto economico tramite quota di ammortamento). Questo progressivo mutamento di status della riserva **ha rilevanza ai fini Ace** e permette negli anni 2021, 2022 e 2023 di **fruire di un vantaggio significativo**, poiché il passaggio a riserva realizzata (per le tre quote annuali) ha avuto (ed avrà ancora) per l'esercizio 2023, come conseguenza, la legittima fruizione della Ace. È del tutto evidente che il chiarimento delle entrate **assume valenza generale** e, quindi, **l'incremento della base Ace** avviene per tutte le rivalutazioni eseguite sia nel 2020 (meramente civilistica o fiscale con affrancamento o meno del saldo attivo) **sia in anni precedenti**, perché si tratti di rivalutazioni eseguite dopo il 2010 (anno di istituzione dell'Ace). Per quanto attiene alla **modalità concreta di calcolo della quota di ammortamento** che permette di "aceizzare" la riserva, va detto che il **procedimento debba partire dalla stessa quota di ammortamento** calcolata sul valore globale del bene rivalutato (quindi calcolata non solo sul maggior valore rivalutato bensì sul nuovo costo lordo iscritto nell'attivo patrimoniale), da ridurre, poi, in considerazione della **fiscalità sostitutiva o fiscalità differita** che ha diminuito il saldo attivo stesso.

Pertanto, se prendiamo, ad esempio, il saldo attivo di una **rivalutazione solo civilistica eseguita nell'esercizio 2020**, pari a 100, ed **iscritto nel netto patrimoniale per 72,1** (al netto di 27,9 di fiscalità differita passiva), si avrà che la quota d'ammortamento (come sopra calcolata), **moltiplicata x 72,1% darà il dato della riserva che diviene realizzata**. Una modalità di calcolo alternativa (e più logica) consiste nel **determinare la durata del processo di ammortamento** del



bene rivalutato e poi **ribaltare tale durata sul saldo attivo**, cioè, dividendo il medesimo **per gli anni del processo di ammortamento**. In tal modo, viene determinata la quota annua di saldo attivo che **diviene realizzata e quindi rilevante ai fini Ace**.

Ebbene, la procedura sopra descritta, insieme a tutti gli altri incrementi di patrimonio netto “aceizzabili” eseguiti dal 2011 in poi, **potrebbe generare nel 2023 un significativo dato di base imponibile** su cui applicare l’aliquota dell’1.3%, e laddove ciò si confronti con **ridotti imponibili reddituali**, si potrebbe generare quell’effetto di “eccedenza Ace” che è descritto proprio dal citato [articolo 5, D.Lgs. 216/2023](#) (D.Lgs. di Riforma Irpef).