



NEWS Euroconference

Edizione di venerdì 19 Gennaio 2024

CASI OPERATIVI

Fruibilità del c.d. sismabonus in presenza di varianti alla CILA
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Contribuenti forfettari Start Up: condizioni di accesso e adempimenti consequenti
di Mauro Muraca

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

In vigore nuove disposizioni in materia di residenza fiscale delle società
di Marco Bargagli

LA LENTE SULLA RIFORMA

Il “nuovo” adempimento collaborativo
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

BILANCIO

Forma giuridica in agricoltura e ricadute fiscali
di Luigi Scappini



CASI OPERATIVI

Fruibilità del c.d. sismabonus in presenza di varianti alla CILA

di Euroconference Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

Il punto sulla Riforma fiscale alla luce dei decreti attuativi

Scopri di più

In data 27 ottobre 2022 un condominio ha depositato una CILAS per opere relative ai *bonus* fiscali cc.dd. sismabonus ed ecobonus con relativa assemblea di approvazione da parte del condominio in data antecedente, con presentazione di tutta la documentazione prevista dalla normativa per la fruizione dei relativi bonus fiscali.

Il condominio pertanto ha maturato i requisiti per gli interventi contenuti nella CILAS per poter beneficiare dei *bonus* fiscali per cc.dd. sismabonus ed ecobonus al 110% (per lavori ultimati entro il 31 dicembre 2023), con la possibilità di operare lo sconto in fattura/cessione del credito.

I lavori sono stati regolarmente denunciati presso i competenti uffici Comunali attraverso il deposito di pratica CILA superbonus, presentata a nome del condominio e deposito del progetto esecutivo delle strutture che riguardava la sostituzione della ossatura portante della copertura e del solaio sottostante.

Il tecnico progettista e direttore lavori strutturale depositava il progetto completo di elaborati esecutivi e allegava il MOD B asseverando un importo lavori di 215.000 euro.

Successivamente i lavori sono proceduti introducendo variazioni sia *“qualitative che quantitative”* al progetto originario che hanno comportato un macroscopico aumento dell'importo lavori ma senza aver prodotto alcun documento tecnico presso gli uffici competenti.

In particolare, senza entrare nello specifico, visto l'ammaloramento dei solai sottostanti il tetto e quello sottotetto, si è proceduto al consolidamento/rifacimento degli stessi con relative attività connesse, pervenendo ad una quantificazione di costi nell'ordine di circa 1.000.000 di euro, rispetto ai 215.000 euro indicati nell'allegato B presentato inizialmente.

La direzione lavori ha proceduto alla trasmissione all'Asl di competenza dell'aggiornamento della notifica preliminare (sismabonus+ecobonus) con indicazione dei seguenti importi:



- 25 ottobre 2022: 380.000,00 euro;
- 20 gennaio 2023: 970.000,00 euro;
- 8 novembre 2023: 970.000,00 euro;
- 8 novembre 2023: 1.450.000,00 euro.

La normativa vigente in materia edilizia (Testo unico dell'edilizia) suddivide le varianti in 2 tipologie fondamentali:

1. le varianti in senso proprio, (varianti minori) ovvero le modificazioni qualitative o quantitative di non rilevante consistenza rispetto al progetto approvato, tali da non comportare un sostanziale e radicale mutamento del nuovo elaborato rispetto a quello oggetto di approvazione;
2. le varianti che costituiscono variazioni essenziali, ovvero quelle caratterizzate da incompatibilità qualitativa e quantitativa con il progetto edificatorio originario rispetto ai parametri indicati dall'articolo 32, D.P.R. 380/2001, che sono soggette all'avvio di un nuovo procedimento edilizio per il quale varranno le disposizioni vigenti al momento di realizzazione della variante

Dall'analisi della situazione in essere alla luce del panorama legislativo esistente in materia strutturale (NTC delle costruzioni 2018, Delibera E.R. 2272/16) e in materia urbanistica dall'articolo 32, D.P.R. 380/2001, e in base a quanto comunicato dal tecnico progettista anche dopo confronto informale con gli organi comunali, si può ritenere che le varianti che hanno interessato l'edificio potrebbero ricadere all'interno di variazioni non essenziali, per le quali è ammessa una presentazione dell'intera documentazione, da allegarsi alla fine dei lavori del cantiere con conseguente conservazione del titolo abilitativo originario.

È intenzione del condominio procedere all'invio della variante non essenziale in questi giorni con aggiornamento dell'allegato B, riportante gli importi degli effettivi lavori sostenuti per circa 1.000.000 di euro.

Procedendo in tal senso ci si troverebbe a giustificare il macroscopico aumento dell'importo lavori solo a consuntivo finale (o con una variante presentata meno a meno di un mese dalla fine lavori e con attività chiaramente già svolte in precedenza) e non secondo una corretta *"temporalità"* degli eventi modificanti il progetto originario; in altri termini, la/le varianti potevano essere presentate in maniera anticipata rispetto all'esecuzione dei lavori che hanno comportato il notevole incremento dei costi (e dei corrispondenti bonus fiscali) ma trattandosi di varianti non essenziali, così come previsto da normativa edilizia, si sta procedendo solo in fase di conclusione dei lavori a presentare la variante non essenziale (sostanziale).

I dubbi sono i seguenti:

- l'Agenzia delle entrate, assodato che il Comune qualifichi come non essenziale/sostanziale la variante presentata e quindi senza modifica del titolo abilitativo originario dei lavori effettuati, presentato prima del 25 novembre 2022,



anche alla luce anche della norma di interpretazione autentica contenuta nell'articolo 2-bis, D.L. 11/2023, può sindacare il rilevante incremento dei costi rispetto a quanto indicato nell'allegato B in sede di apertura della CILAS originaria, ancorché si sia in presenza di asseverazione dei costi da parte del tecnico, contabilità di cantiere/ordini di servizio tenuti correttamente (seppur non con data certa), procedendo al disconoscimento del credito così come quantificato (110% e possibilità di cessione/sconto)?

- nel caso in cui la variante da presentare sia riconosciuta dal Comune come essenziale ma con mantenimento del titolo abilitativo originario, il condominio sarebbe soggetto ad una sola sanzione prevista dalla normativa edilizia, relativa alla mancata comunicazione preventiva di varianti sostanziali rispetto allo svolgimento dei lavori e sarebbe salvo il *bonus* fiscale così come previsto oppure si potrebbero avere ripercussioni anche sui *bonus* fiscali?

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



FiscoPratico



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Contribuenti forfettari Start Up: condizioni di accesso e adempimenti consequenti

di Mauro Muraca

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche

[Scopri di più](#)

Normativa di riferimento

Articolo 1, comma 54-89, L. 190/2014;
Articolo 32, 53, 55, 67 D.P.R. 917/1986;
Articolo 23, comma 1, lettera d), D.P.R. 917/1986;
Articolo 11, comma 1, lettera a), D.Lgs. 471/1997;

Documenti di Prassi

Circolare n.1/E/2001;
Circolare n. 17/E/2012;
Circolare n. 59/E/2001;
Risoluzione n.140/E/2006;
Circolare n. 8/E/2001;
Risposta interpello 197/E/2022;
Circolare n. 10/E/2016
Risposta a interpello DRE Lombardia n. 904-1040/2022



L'agevolazione destinata ai contribuenti forfetari “start up”

Il regime forfetario, introdotto a partire dall'1.1.2015, può essere adottato da soggetti che:

- **svolgono attività d'impresa**, arti o professioni e che soddisfano determinati requisiti;
- **sono già in esercizio**, ovvero che **avviano una nuova attività d'impresa**, arti o professioni (c.d. “forfetari Start up”).

Se risultano verificate **determinate condizioni** (di cui si dirà infra), per i soggetti che intraprendono una nuova attività di impresa o arti o professioni, aderendo al richiamato regime forfetario, è prevista una **particolare agevolazione fiscale**, che è stata oggetto di rimodulazione **a far data 1.1.2016**.

Agevolazione “forfetario start up” sino al 31.12.2015

Con l'obiettivo di promuovere la creazione di nuove iniziative economiche, l'articolo 1, comma 65, L. 190/2014, **aveva originariamente previsto una tassazione agevolata** per il reddito generato dai contribuenti che avevano avviato la loro attività nel 2015, riconoscendo a costoro la possibilità di beneficiare, **per i primi 3 anni di attività**, di una **riduzione di un terzo del reddito imponibile**.

Agevolazione “forfetario start up” dall'1.1.2016

Per effetto delle modifiche introdotte dalla Legge di Stabilità 2016, la richiamata disposizione di favore è stata abolita e **sostituita con un diverso beneficio fiscale**, consistente nell'applicazione di **un'aliquota d'imposta sostitutiva al 5%** (in luogo dell'aliquota ordinaria del 15%) **sull'intero reddito determinato forfetariamente**, limitatamente ai **primi 5 anni di attività**.

Requisiti di accesso all'agevolazione “forfetario start up”

Per poter beneficiare di tale agevolazione, devono verificarsi **le seguenti condizioni**:

- il contribuente **non deve aver svolto un'altra attività** artistica, professionale o d'impresa **nei 3 anni antecedenti l'inizio dell'attività**, nemmeno in forma associata o familiare;
- l'attività in corso **non deve rappresentare una semplice continuazione di un'attività precedentemente** esercitata come lavoro dipendente o autonomo, a meno che questa



precedente attività consista **nel periodo di pratica obbligatoria** per l'esercizio di arti o professioni;

- nel caso in cui si **proseguia un'attività svolta in precedenza da un altro soggetto**, il totale dei ricavi e compensi realizzati nell'anno fiscale precedente **non deve superare i limiti reddituali stabiliti** per quella specifica attività in base alla classificazione ATECO.

Questi requisiti sono indispensabili solo nel caso in cui si **desideri usufruire dell'imposta sostitutiva ridotta al 5% nei primi 5 anni di attività e non costituiscono un impedimento** per accedere al regime forfetario.



Nota bene

In altre parole, anche un soggetto che intraprende un'attività di impresa o di arti o professioni, senza soddisfare i predetti presupposti, **può comunque optare per il regime forfetario**, anche se non beneficerà della riduzione dell'imposta sostitutiva al 5%, a condizione, però, **che non siano presenti le generali circostanze ostative all'applicazione dello speciale regime di favore**, elencate nell'[articolo 1, comma 57, L. 190/2014](#).

Cause ostative al regime forfetario ordinario e start up

Non possono usufruire del regime forfetario (sia ordinario che start up), **i soggetti**:

- che **utilizzano regimi speciali** per l'imposta sul valore aggiunto o regimi forfetari per la determinazione del reddito;
- **non residenti**, tranne quelli residenti in uno degli Stati membri dell'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo, che assicura un adeguato scambio di informazioni e produce nel territorio italiano redditi costituenti almeno il 75% del reddito complessivo;
- che si dedicano **principalmente alla vendita di edifici, terreni edificabili**, o nuovi mezzi di trasporto;
- che **partecipano a società di persone, associazioni o imprese familiari**, o che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali svolgono attività economiche simili a quelle degli imprenditori;
- la cui attività è **principalmente rivolta a datori di lavoro con cui hanno o hanno avuto rapporti di lavoro nei due periodi d'imposta precedenti**, escludendo coloro che avviano una nuova attività dopo aver completato il periodo di pratica obbligatoria per



- l'esercizio di arti o professioni;
- che, nell'anno precedente, hanno **percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati eccedenti 30.000 euro**, a meno che il rapporto di lavoro sia terminato.

Chiarimenti dell'agenzia delle entrate sul regime “forfetario start up”

Per accettare se i requisiti necessari per l'applicazione dell'imposta sostitutiva al 5% sono soddisfatti, poiché tali requisiti sono simili a quelli precedentemente previsti per il regime abrogato di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e le nuove iniziative produttive, si considerano **ancora validi gli approfondimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate**. Di seguito sono riassunti i principali chiarimenti.

1. Attività d'impresa o di lavoro autonomo nei tre anni precedenti

Nel previgente regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e le nuove iniziative produttive, l'Agenzia delle entrate ha esposto alcune considerazioni riguardo all'identificazione delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte **nei tre anni precedenti**, specificando che:

- è rilevante **l'effettiva conduzione dell'attività imprenditoriale**, artistica o professionale nel triennio antecedente, indipendentemente dalla semplice apertura della partita Iva (circolare n.1/E/2001);
- il **computo del triennio** antecedente si basa **sul calendario comune**, a partire dalla data effettiva di svolgimento dell'attività precedente, non sul periodo d'imposta ([circolare n. 17/E/2012](#));
- il **possesso di una quota societaria in società di persone** o in società di capitali **preclude l'accesso al regime**, solo **se vi è stata effettiva attività gestionale** all'interno della società dopo il conferimento di capitale ([circolare n. 59/E/2001](#) e [circolare n. 17/E/2012](#));
- la partecipazione a una società inattiva **non comporta la necessità di verificare il soddisfacimento del suddetto requisito**, poiché manca un'effettiva attività gestionale da parte dei soci ([circolare n. 17/E/2012](#));
- non vi è preclusione all'accesso all'agevolazione, qualora **il soggetto abbia ricevuto somme a titolo di partecipazione agli utili nel triennio precedente**, riconducibili ad apporti di lavoro, poiché tale reddito non rientra nella qualificazione di reddito derivante dall'esercizio di un'attività artistica o professionale, come definito dall'[articolo 53, comma 1, Tuir](#) ([circolare n. 17/E/2012](#));
- **le prestazioni occasionali sono irrilevanti perché**, rappresentando redditi diversi ai sensi dell'[articolo 67, Tuir](#), **non sono produttivi di reddito di lavoro autonomo o d'impresa** come previsto dagli [articoli 55 e 53, Tuir](#) ([circolare n. 17/E/2012](#));
- l'aver svolto **un'attività produttiva di reddito agrario** nel triennio precedente, entro i limiti dell'[articolo 32 Tuir](#), **è considerato ininfluente** ([risoluzione n.140/E/2006](#)).



2. Mera prosecuzione di una precedente attività di lavoro autonomo o dipendente

In relazione ai regimi agevolati abrogati, l’Agenzia delle entrate ha specificato che **il concetto di “mera prosecuzione”**:

- si verifica quando la **nuova attività e quella precedente condividono lo stesso contenuto economico** e si basano **sulla stessa organizzazione di mezzi** necessari per la loro esecuzione, come la **localizzazione, gli strumenti utilizzati e la clientela servita** (circolare n. 8/E/2001, [circolare n. 59/E/2001](#) e [circolare n. 17/E/2012](#)).



Nota bene

Il privilegio dell’aliquota ridotta al 5% è negato al dipendente che, in qualità di falegname, decide di avviare un’impresa mirando allo stesso mercato di riferimento. Questo si verifica quando l’ex datore di lavoro o i clienti di quest’ultimo costituiscono **la maggioranza della clientela dell’individuo** ([circolare n. 17/E/2012](#)).

- può essere considerato valido se la nuova attività e quella precedente **operano nello stesso campo professionale** e si rivolgono allo stesso mercato di riferimento, a condizione che non richiedano competenze non omogenee ([circolare n. 17/E/2012](#));
- **non è rilevante l’attività svolta durante il periodo di pratica obbligatoria** ai fini dell’esercizio di arti o professioni, né per altre attività in settori produttivi specifici, come l’artigianato ([circolare n. 17/E/2012](#)).



Nota bene

Secondo quanto specificato dalle norme amministrative, il periodo di formazione legale è considerato concluso con il **superamento dell’esame di abilitazione professionale e l’iscrizione nell’apposito albo professionale**.

- bisogna sempre verificare se l’attività lavorativa precedente **è stata esercitata attraverso un contratto a tempo** (sia indeterminato che determinato) o tramite collaborazioni con una durata complessiva superiore alla metà del triennio precedente l’inizio dell’attività;



- **non sono rilevanti le prestazioni occasionali** che generano redditi differenti, come definito dall'[articolo 67, Tuir](#);
- non si applica **per il collaboratore nell'impresa familiare** e neanche per il dipendente che, in seguito al pensionamento, **continua la stessa attività in forma di lavoro autonomo**.

3. Prosecuzione dell'attività di altri soggetti

Per quanto riguarda la situazione in cui un individuo **subentra nell'attività di altri soggetti**, in passato l'Agenzia delle entrate ha precisato che:

- le attività di lavoro autonomo non rientrano in questa situazione a **causa della loro natura personale e intrasmissibile** (circolare n. 8/E/2001);
- se il passaggio avviene nel corso dell'anno, è necessario verificare che il cedente (o il *de cuius*) nel periodo d'imposta precedente **non abbia superato il limite di ricavi** e che nell'anno del subentro la somma dei ricavi del cedente e del subentrante **non superi la soglia stabilita dalla legge** ([circolare n. 17/E/2012](#)).



Nota bene

Con la [risposta ad interpello n.197/2022](#), l'Agenzia delle entrate ha chiarito, invece, che:

- per quanto riguarda l'uso dell'aliquota agevolata del 5%, sono considerate **significative anche le attività svolte all'estero** da una persona fisica che, dopo essere rientrata in Italia, inizia un'attività d'impresa o di lavoro autonomo;
- è comunque **possibile aderire al regime agevolato** con l'aliquota "ordinaria" del 15%, **purché siano soddisfatti tutti i requisiti di legge**;
- al fine di evitare l'esclusione di cui all'[articolo 1, comma 57, lettera b\), L. 190/2014](#), è necessario che la persona **trasferisca effettivamente la residenza in Italia** in tempo utile per essere considerata fiscalmente residente nell'anno in corso.

Applicabilità dell'aliquota ridotta per gli anni residui al primo quinquennio

In merito alla possibilità di usufruire dell'aliquota agevolata al 5% per **gli anni rimanenti dopo il completamento del quinquennio** da parte di coloro che passano al regime forfetario nel



2024 (es. un imprenditore individuale che ha avviato l'attività nel 2022 con il regime di contabilità semplificata), in dottrina è stato affermato che dovrebbe, comunque, essere possibile mantenere la tassazione ridotta, in considerazione del fatto che:

- la **verifica dell'applicabilità del regime forfetario** deve essere effettuata ogni anno;
- la **qualifica di forfetario start up è acquisita con una valutazione cristallizzata** al momento dell'avvio dell'attività e, in costanza di attività svolta, da tale data decorrerebbe il termine quinquennale di permanenza in detto status.

A questo proposito, è opportuno segnalare che una **posizione restrittiva** (in merito **all'applicabilità dell'aliquota del 5%** per gli anni residui al compimento del quinquennio) è stata affermata nel contesto della risposta a interpello DRE Lombardia n. 904-1040/2022.



Attenzione!

In tale documento di prassi, l'Agenzia delle entrate **ha negato ad un soggetto** (che non poteva applicare il regime forfetario per il primo di attività in presenza di una causa ostativa), **la tassazione agevolata per i residui quattro anni**, in quanto al momento dell'avvio dell'attività non esistevano i requisiti per accedere al **regime di favore nella misura ordinaria**.

Adempimenti previsti per i contribuenti forfettari start up

Le persone fisiche che iniziano una nuova attività con il regime forfetario **devono compilare il modello AA9/12**, indicando nella sezione dedicata ai “regimi fiscali agevolati” del quadro B, **il codice 2 associato al regime forfetario**.



QUADRO B
SOGGETTO D'IMPOSTA

Dati identificativi

Attività esercitata
e luogo di esercizio
In caso di più attività
indicare l'attività
prevalente

DITTA O NOME COGNOME E NOME

RISERVATO A SOGGETTO NON RESIDENTE

INDIRIZZO COMPLETO (CITTÀ, VIA O PIAZZA, NUMERO CIVICO)

STATO ESTERO

NUMERO IDENTIFICAZIONE IVA/STATO ESTERO

CODICE ATTIVITÀ

DESCRIZIONE ATTIVITÀ

VOLUME D'AFFARI PRESUNTO

ACQUISTI INTRACOMUNITARI DI BENI DI CUI ALL'ART. 60-BIS

INDIRIZZO COMPLETO (MA O PIAZZA, NUMERO CIVICO, SCALA, INTERNO, PALAZZINA, ECC.)

SORTIRE
CONTABILI

C.A.P.

COMUNE (senza abbreviazione)

PROVINCIA

Regimi fiscali agevolati

Regime fiscale agevolato (vedere istruzioni)

21

Attività di commercio
elettronico

INDIRIZZO DEL SITO WEB

PROPRIO CEDENTE

INTERNET SERVICE PROVIDER

CESSAZIONE

C



Attenzione!!

Non è necessario confermare, in questa sezione, **se siano presenti o meno i requisiti** per usufruire dell'imposta sostitutiva ridotta al 5%.

L'omissione della presentazione del modello AA9/12 (adempimento obbligatorio per coloro che avviano una nuova attività), è soggetta alla sanzione amministrativa, di cui all'[articolo 11](#),



comma 1, lettera a), D.Lgs. 471/1997, che:

- **varia da un minimo di 250 euro a un massimo di 2.000 euro.**
- si applica per **l'omissione di qualsiasi comunicazione richiesta dalla legge tributaria**, anche se non richiesta dagli uffici o dalla Guardia di Finanza, o per l'invio di tali comunicazioni con dati incompleti o non veritieri.



Nota bene

L'omessa indicazione dell'utilizzo del regime forfetario nel modello AA9/12, ancorché sanzionabile, **non preclude**, comunque, l'applicazione dello speciale regime forfetario, atteso che **risulta determinante**, a norma dell'articolo 1, comma 1, D.P.R. 442/1997, il **comportamento concludente effettivamente adottato dal contribuente**, il quale deve **tenere un comportamento "fiscale" coerente con le prescrizioni del regime**: non addebitare l'Iva sulle **fatture emesse** e non detrarre **l'imposta esposta sulle fatture di acquisto**.

È necessario, inoltre, confermare l'adempimento dei requisiti per usufruire dell'aliquota agevolata del 5% tramite la compilazione della casella 3 (*nuova attività art. 1, comma 65*) del rigo LM21 nel modello REDDITI, nella sezione II denominata **“Regime forfetario – Determinazione del reddito”**.



SEZIONE II Regime forfetario Determinazione del reddito	LM21	Sussistenza requisiti accesso regime (art.1, comma 54)			Assenza cause ostitive applicazione regime (art.1, comma 57)		Nuova attività (art.1, comma 65)		3 Reddito per attività
		Codice attività	Coefficiente redditività	Componenti positivi	Diritto Autore Correlati				
Impresa	LM22	1	2	% 3	,00	4	,00	5	,00
Autonomo	LM23	1	2	% 3	,00	4	,00	5	,00
Impresa familiare	LM24	1	2	% 3	,00	4	,00	5	,00
	LM25	1	2	% 3	,00	4	,00	5	,00
	LM26	1	2	% 3	,00	4	,00	5	,00
	LM27	1	2	% 3	,00	4	,00	5	,00
	LM34 Reddito lordo	Artigiani e commercianti			Gestione separata autonomi (art. 2 c. 26 L. 335/95)		3		
	LM35 Contributi previdenziali e assistenziali				1	,00	2		
	LM36 Reddito netto								
	LM37 Perdite pregresse	Artigiani e commercianti			Gestione separata autonomi (art. 2 c. 26 L. 335/95)				
		Misura limitata 80%			2	,00			
		(di cui 3 ,00)			4	,00	5		,00
	LM38 Reddito al netto delle perdite soggetto ad imposta sostitutiva								
	LM39 Imposta sostitutiva								

È fondamentale notare che, nel caso in cui **non siano soddisfatte le condizioni per ottenere la riduzione dell'aliquota al 5%**, le sanzioni minime e massime previste dal DLgs. 471/1997 sono **aumentate del 10%**, se il reddito accertato risulta superiore del 10% rispetto a quello dichiarato.



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

In vigore nuove disposizioni in materia di residenza fiscale delle società

di Marco Bargagli

Seminario di specializzazione

Nuova fiscalità internazionale alla luce della riforma fiscale

Novità in tema di fiscalità internazionale previste dalla legge di bilancio 2024 e dal decreto attuativo di riforma fiscale

Scopri di più

L'ordinamento giuridico nazionale contempla le seguenti **disposizioni in materia di residenza fiscale delle società e degli enti** (comprese le associazioni):

- per le **società di persone e le associazioni**, l'[articolo 5, comma 3, lett. 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, 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”*.

Prima della recente riforma, in forza delle disposizioni contenute **nell'[articolo 73, comma 3, Tuir](#)**, per l'individuazione della **residenza fiscale** del soggetto passivo in Italia **rilevavano i seguenti criteri, alternativi tra di loro:**

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

Giova ricordare che, con la **pubblicazione** nella Gazzetta Ufficiale n. 301 del 28.12.2023, **del D.Lgs. 209/2023**, la **riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale** è entrata definitivamente in vigore.

In particolare, la **nuova formulazione dell'[articolo 73, Tuir](#)**, **in vigore dallo scorso 29.12.2023**, prevede 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 nel territorio dello Stato la sede legale o la sede di direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale. Per sede di direzione effettiva si intende la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso”*.



Nello specifico, per espressa disposizione normativa, per **gestione ordinaria** si intende il **continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso**, avendo anche riguardo al radicamento dell'attività in un determinato territorio. Inoltre, il legislatore ha previsto che si considerano residenti nel territorio dello Stato **gli organismi di investimento collettivo del risparmio, se istituiti in Italia e, salvo prova contraria:**

- i trust e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Stati o territori a **fiscalità privilegiata**, in cui **almeno uno dei disponenti e almeno uno dei beneficiari del trust sono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato**;
- i trust istituiti in uno **Stato 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**.

Viene anche modificata la **presunzione legale relativa in tema di esterovestizione**, già prevista [dall'articolo 73, comma 5-bis, Tuir](#), come di seguito schematizzato:

VECHIA VERSIONE

NUOVA VERSIONE



LA LENTE SULLA RIFORMA

Il “nuovo” adempimento collaborativo

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

Il punto sulla Riforma fiscale alla luce dei decreti attuativi

Scopri di più

Sono entrate in vigore ieri, 18 gennaio 2024, le modifiche che il D.Lgs. 221/2023 ha apportato al D.Lgs. 128/2015 in materia **di adempimento collaborativo**. Viene così data attuazione all'[articolo 17, comma 1, lett. g\), L. 111/2023](#) (Legge Delega per la riforma fiscale), recante i **principi e criteri direttivi** per il potenziamento del regime di adempimento collaborativo.

Le principali direttive del Decreto delegato **sono le seguenti**:

- modifiche alla **disciplina dell'adempimento collaborativo** già previsto prima della riforma, con particolare riguardo ai requisiti dimensionali per l'accesso, agli effetti ed alla procedura da seguire;
- inserimento del nuovo regime opzionale di adozione del sistema di **controllo del rischio fiscale** per i soggetti che non possiedono i requisiti per aderire al regime di adempimento collaborativo.

In questo primo intervento, ci si occupa dei requisiti e dei doveri del contribuente che intende aderire al **regime di adempimento collaborativo**, rinviando ad altri successivi contributi gli **effetti “premiali”** previsti in tema di sanzioni. Va subito detto che l'accesso al regime in questione è riservato ai contribuenti che conseguono **un volume d'affari o di ricavi**:

- **non inferiore ad euro 750 milioni**, a decorrere dal 2024;
- **non inferiore ad euro 500 milioni**, a decorrere dal 2026;
- **non inferiore ad euro 100 milioni**, a decorrere dal 2028.

Come già nell'assetto normativo esistente prima delle modifiche apportate dal D.Lgs. 221/2023, l'[articolo 3, D.Lgs. 128/2015](#), precisa che *“la finalità dell'adempimento collaborativo è di promuovere l'adozione di forma di comunicazione e di cooperazione rafforzate basate sul reciproco affidamento tra Amministrazione finanziaria e contribuenti, nonché di favorire nel comune interesse la prevenzione e la risoluzione delle controversie in materia fiscale, è istituito il regime di adempimento collaborativo fra l'Agenzia delle entrate e i contribuenti dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità”*



dell'ordinamento tributario".

In merito ai requisiti di accesso, l'[articolo 4, D.Lgs. 128/2015](#), è stato modificato, confermando che l'impresa (che aderisce al regime) deve essere dotata di un efficace **sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali**, aggiungendo che per questi ultimi è necessario "mappare" anche quelli derivanti dai principi contabili applicati dal contribuente. Inoltre, il sistema deve assicurare, oltre a quanto già previsto in precedenza, anche una **mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali**.

È del tutto evidente che, **il sistema integrato per la rilevazione e gestione dei rischi fiscali**, di cui l'impresa deve essere dotata, si inseriscono, oggi, nel **più ampio contesto relativo agli adeguati assetti organizzativi**, amministrativi e contabili **voluti dal Codice della crisi d'impresa** e inserito **all'interno dell'[articolo 2086 cod. civ.](#)**

Altra novità rilevante è l'inserimento del nuovo comma 1-bis, all'[articolo 4, D.Lgs. 128/2015](#), in base al quale il **sistema di rilevazione dei rischi** (di cui in precedenza) dovrà tener conto di **due elementi**:

- dovrà essere predisposto in modo coerente con **le linee guida** che saranno indicate da un apposito provvedimento dell'Agenzia delle entrate;
- dovrà essere certificato, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, da parte di **professionisti indipendenti**, già in possesso di una specifica professionalità iscritti all'albo degli avvocati o dei **dottori commercialisti ed esperti contabili**.

L'impresa che intenda aderire al regime di adempimento collaborativo deve rispettare dei **precisi doveri** indicati nell'[articolo 5, comma 2, D.Lgs. 128/2015](#). Oltre a dover istituire e mantenere il sistema di rilevazione, **gestione, misurazione e controllo del rischio fiscale**, deve "adottare un comportamento collaborativo e trasparente, mediante comunicazione tempestiva ed esauriente all'Agenzia delle entrate dei rischi di natura fiscale e, in particolare, delle operazioni che possono rientrare nella pianificazione fiscale aggressiva" (lett. b).

Inoltre, è richiesto che **l'impresa**:

- **risponda alle richieste** dell'Agenzia delle entrate **nel più breve tempo possibile** e;
- promuova una **cultura aziendale improntata a principi di onestà**, correttezza e rispetto della normativa tributaria.



BILANCIO

Forma giuridica in agricoltura e ricadute fiscali

di Luigi Scappini

Master di specializzazione

Impresa agricola: disciplina civilistica e fiscale

Scopri di più

Al **comparto agricolo**, da un punto di vista fiscale (ma non solo), è riservato un particolare **regime** che spesso viene **classificato** quale regime **agevolato**, ma che molte **volte**, nella realtà, si sostanzia in una **semplificazione** rispetto al sistema ordinario previsto per la generalità dei contribuenti. In tal senso, deve essere letto, ad esempio, il **regime speciale Iva**, contenuto negli [articoli 34 e 34-bis, D.P.R. 633/1972](#).

Al contrario, è indubbio come la **c.d. piccola proprietà contadina**, prevista dall'[articolo 2, comma 4-bis, D.L. 194/2009](#), rappresenti un **regime agevolativo**, in ragione dell'abbattimento delle imposte indirette previsto per la compravendita di terreni da parte di coltivatori diretti e lap (imprenditori agricoli professionali).

Tuttavia, **non tutti i regimi "speciali"** previsti per gli operatori del comparto primario **si applicano automaticamente** in quanto, in determinate fattispecie, **non** risulta più **sufficiente** essere **imprenditori agricoli** ex [articolo 2135, cod. civ.](#), essendo necessario possedere **ulteriori requisiti**, sia in termini di forma giuridica adottata, sia di ulteriori qualifiche richieste.

Del resto, **molte regole** specifiche previste per il comparto agricolo **ruotano** intorno a una figura centrale rappresentata dal **coltivatore diretto**, ovverosia da colui che si dedica fattivamente, utilizzando la propria forza lavoro e quella della sua famiglia, nelle attività contemplate dall'[articolo 2135, cod. civ.](#).

Ecco che allora risulta **fondamentale**, in sede di prospettazione di una **nuova iniziativa** imprenditoriale nel settore agricolo, **valutare** attentamente quale sia la **forma migliore** da utilizzare in ragione delle ricadute di natura fiscale.

Partendo dal comparto delle **imposte dirette**, è necessario suddividere i **soggetti** tra quelli che **per natura** dichiarano, nel rispetto dei requisiti richiesti dalla norma, un **reddito agrario**, ai sensi dell'[articolo 32, Tuir](#), e quelli che, al contrario, per definizione producono sempre un **reddito di impresa**.

Nel primo gruppo rientrano le **ditte individuali** (comprese delle imprese di famiglia), le



società semplici e gli **enti non commerciali**; soggetti che, come anticipato, al rispetto dei requisiti richiesti, per definizione dichiarano un reddito fondiario **non potendo**, tra l'altro **optare per altre forme impositive**.

Nel secondo gruppo, è necessario procedere a un'ulteriore suddivisione tra coloro che, pur dichiarando un reddito di impresa, nel caso in cui abbiano i requisiti di **società agricola**, di cui all'[articolo 2, D.Lgs. 99/2004](#), possono, per effetto di quanto previsto dal comma 1093, della Legge finanziaria per il 2007, optare per la **determinazione del reddito**, che rimane di impresa, secondo le **regole catastali** dell'[articolo 32, Tuir](#) (Sas, Snc, Srl e cooperative) e coloro che, al contrario, **non hanno tale facoltà** (Spa e Sapa), a prescindere dalla qualifica di società agricole.

Discorso diverso ai fini **Iva**; infatti, in questo caso, per applicare il regime previsto dagli [articoli 34 e 34-bis, D.P.R. 633/1972](#) (che si ricorda sono i regimi ordinari), è **sufficiente** rispettare i **parametri** richiesti dall'[articolo 2135, cod. civ.](#), a nulla rilevando la forma giuridica adottata. In realtà, poiché secondo la Direttiva 2006/112/CE “è necessario lasciare agli Stati membri la possibilità di continuare ad applicare i loro regimi speciali per le piccole imprese, in conformità delle disposizioni comuni e al fine di una maggiore armonizzazione” (Considerando 49) viene, di fatto, introdotto un **parametro dimensionale** che, tuttavia, in Italia non è stato recepito.

Quando l'analisi si sposta sull'**imposizione indiretta** connessa agli acquisti di terreni ed eventuali immobili pertinenziali, l'**asticella** posta dal Legislatore **si alza**, in quanto non è più sufficiente essere imprenditori agricoli ed eventualmente, nell'ipotesi di esercizio in forma societaria, essere società agricole, ma è **necessario** essere **qualificati o equiparati ai coltivatori diretti (o agli lap)**.

Ecco che allora, analizzando le forme societarie (ed a seconda di quella prescelta), il requisito richiede la partecipazione **di coltivatori diretti (o lap) nella compagine societaria**, a differenti livelli. In particolare, nel caso:

- di **società di persone**, è necessario che almeno un **coltivatore diretto** (o uno lap) **sia socio**;
- di **Srl**, è sufficiente che almeno un **coltivatore diretto** (o uno lap) **sia amministratore**;
- delle **cooperative**, è richiesto che almeno un coltivatore diretto (o uno lap) sia **socio ed anche amministratore**.

Alla luce di queste brevi considerazioni, è evidente che **la scelta della forma giuridica**, con cui svolgere l'attività agricola, riveste un'importanza rilevante, in quanto **ne derivano delle ripercussioni immediate**, sia per quanto riguarda i **profili fiscali sia per quelli civilistici** (ad esempio in termini di prelazione agraria).