



NEWS Euroconference

Edizione di venerdì 2 Febbraio 2024

CASI OPERATIVI

Fruibilità del c.d. superbonus in presenza di fabbricato dichiarato inagibile
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Forfettari: adempimenti per la richiesta e rinuncia agevolazione contributiva
di Mauro Muraca

IVA

Vaccino antinfluenzale in farmacia
di Alessandro Bonuzzi

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La minusvalenza non spaventa più il realizzo controllato del conferimento
di Ennio Vial

LA LENTE SULLA RIFORMA

Concordato preventivo con partenza ritardata nel 2024
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari



CASI OPERATIVI

Fruibilità del c.d. superbonus in presenza di fabbricato dichiarato inagibile

di Euroconference Centro Studi Tributari



Una società semplice agricola detiene una immobile rurale a destinazione abitativa che è stato dichiarato inagibile nel 2012 a seguito degli eventi sismici che hanno colpito l'Emilia Romagna a maggio 2012. Gli interventi previsti su tale immobile riguardavano la demolizione e ricostruzione dello stesso con spese previste per circa 700.000 euro di cui 500.000 euro oggetto di contributo per la ricostruzione e il restante (200.000 euro) a carico del contribuente (spese su cui si vorrebbe usufruire del c.d. *superbonus* sisma). L'immobile era a disposizione della società semplice ma non vi era un contratto di comodato tra la stessa e il socio.

L'immobile è stato dichiarato inagibile da parte dei tecnici del Comune in data 6 giugno 2012 sino ad ultimazione dei lavori di ricostruzione e la pratica di ottenimento del contributo è andata a buon fine (i lavori termineranno entro il 2024).

Poiché non è possibile redigere e registrare un contratto di comodato avente a oggetto un immobile dichiarato inagibile, si perderebbe l'agevolazione c.d. *superbonus*? O avrebbe dovuto essere in essere già un contratto di comodato registrato prima dell'evento sismico e della constata inagibilità?

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



FiscoPratico



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Forfettari: adempimenti per la richiesta e rinuncia agevolazione contributiva

di Mauro Muraca

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche

[Scopri di più](#)



Normativa di riferimento

L. 190/2014;

Legge di Bilancio 2016;

Articolo 2, comma 29, L. 335/95;

Articolo 3-bis, D.L. 384/1992

Articolo 1, comma 2 e 3, L. 233/1990;

Articolo 59, L. 449/97;

Articolo 10, D.P.R. 917/1986.

Documenti di Prassi

Circolare Inps 27/2018;

Circolare 10/E/2016;

Circolare Inps n. 35/2016

Giurisprudenza

Premessa

I **soli imprenditori individuali** che applicano il **regime forfetario**, di cui alla L. 190/2014, possono beneficiare di una particolare **agevolazione contributiva**, che consiste nell'applicazione di una **riduzione del 35%** alla contribuzione ordinariamente dovuta alle Gestioni artigiani e commercianti Inps, sia sulla contribuzione dovuta **sul reddito minimo** sia per quella dovuta sulla parte di **reddito che eccede il minimale**.



Attenzione!!

Non possono accedere al regime contributivo agevolato, i contribuenti che aderiscono al regime forfettario che:

- svolgono **attività professionali** non soggette all'iscrizione obbligatoria alla Camera di Commercio e né alla cassa professionale, ovvero;
 - che hanno l'obbligo di **iscrizione alla gestione separata Inps** (es. professionisti senza cassa).
-

Agevolazione previdenziale in vigore sino al 31.12.2015

Prima delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2016, vale a dire **fino al 31.12.2015**, l'agevolazione contributiva a favore dei contribuenti aderenti al regime forfettario, consentiva di calcolare i contributi dovuti dagli **imprenditori autonomi** – esclusi coloro iscritti alla Gestione Separata Inps (vale a dire i professionisti iscritti a una cassa professionale) – nei **seguenti modi**:

- applicando le **aliquote contributive** previste per le Gestioni degli artigiani e commercianti al reddito dichiarato;
- senza tenere conto del **livello minimo imponibile** stabilito per il versamento dei contributi dall'[**articolo 1, comma 3, L. 233/1990**](#).

Ambito applicativo dell'agevolazione contributiva dall' 1.1.2016

L'agevolazione contributiva per i soggetti che applicano il regime forfettario è stata **oggetto di una significativa modifica**, ad opera della Legge di Bilancio 2016, con **decorrenza 1.1.2016**.

Rispetto alla versione precedente, l'agevolazione previdenziale consente di **applicare una riduzione del 35%** alla contribuzione ordinaria dovuta alle Gestioni artigiani e commercianti dell'Inps. In dettaglio, **questa riduzione si applica**:

- alla quota di contributi dovuta sul **reddito minimo**;
- alla quota eventualmente dovuta sul **reddito che supera il minimo**.



Nota bene



Con riferimento alla posizione previdenziale di eventuali **coadiuvanti o coadiutori** del titolare dell'impresa che aderisce al regime forfetario (anch'essi compresi nel regime previdenziale agevolato a cui ha aderito il titolare dell'impresa), trova applicazione la disposizione contemplata all'[**articolo 3-bis, D.L. 384/1992**](#), a mente del quale **la base imponibile** (su cui il titolare dovrà determinerà la contribuzione dovuta) è determinata dalla **quota di reddito determinato forfetariamente** ed attribuita al collaboratore **sino ad un massimo del 49%** ([**circolare Inps n. 35/2016**](#)).

Termini di versamento dei contributi previdenziali

I contributi previdenziali calcolati in conformità con l'agevolazione menzionata devono essere versati nel **rispetto delle seguenti tempistiche**:

- la parte relativa al **contributo minimo** viene versata, mediante il modello F24, nel corso dell'anno seguendo le **scadenze trimestrali** che, per il 2024, risultano essere le seguenti:
 - 5.2024 (I° rata);
 - 8.2024 (II° rata);
 - 11.2024 (III° rata);
 - 2.2025 (IV° rata).
- la quota eventualmente da determinare sul reddito che supera il minimale deve essere saldata, entro gli stessi termini (e le medesime modalità) stabilite per i **pagamenti basati sul modello Reditti**.

Inapplicabilità delle altre riduzioni contributive

In caso di adesione al regime contributivo agevolato, **non competono le riduzioni** "ordinarie" previste per:

- coloro che **sono già pensionati presso una Gestione Inps** e hanno più di 65 anni, ai quali sarebbe applicata la **riduzione del 50% dei contributi**, secondo quanto stabilito dall'[**articolo 59, L. 449/1997**](#), sia per gli imprenditori che per i familiari collaboratori;
- i **coadiuvanti e coadiutori di età inferiore a 21 anni**, ai quali spetterebbe la riduzione del 3% dell'aliquota contributiva, come prescritto dall'[**articolo 1, comma 2, L. 233/1990**](#), **fatti salvi gli aumenti progressivi** fino al raggiungimento dell'aliquota del 24% ([**articolo 24, comma 22, D.L. 201/2011**](#)).



Modalità di accredito dei contributi previdenziali

Per quanto riguarda l'accredito dei contributi previdenziali, si applica la disposizione dell'[**articolo 2, comma 29, L. 335/1995**](#) (che fa riferimento alla Gestione Separata Inps), secondo cui:

- i soggetti che hanno versato un **contributo non inferiore a quello calcolato sul minima di reddito**, previsto per le Gestioni Inps degli artigiani e dei commercianti, hanno diritto **all'accreditamento di tutti i contributi mensili**, relativi a ciascun anno solare;
- in caso di contribuzione annua inferiore al predetto importo, i mesi di contribuzione da accreditare sono **ridotti in proporzione alla somma versata**, con attribuzione a decorrere dall'inizio dell'anno solare.

La citata disposizione presuppone sostanzialmente che, nel caso in cui **l'importo dei contributi versato dall'imprenditore in regime forfetario risulta complessivamente inferiore** (considerando i contributi minimali e quelli versati sul reddito eccedente) **all'importo ordinario della contribuzione** dovuta sul minima di reddito, verrà accreditato un **numero di mesi proporzionale a quanto versato**.



Attenzione!

L'adesione alla riduzione contributiva prevista per i contribuenti forfetari deve essere attentamente ponderata, in considerazione degli effetti sfavorevoli che potrebbero conseguire, in caso di versamenti inferiore al minima contributivo, ai fini della **maturazione dei requisiti** e dell'entità del **futuro trattamento pensionistico**.

Adempimenti contributivi per accedere all'agevolazione contributiva

L'agevolazione contributiva è facoltativa e si può accedere solo attraverso una **specifica richiesta da inviare all'Inps**, seguendo le procedure stabilite dall'istituto stesso ([**circolare Inps n. 29/2018**](#)).



Nota bene



In mancanza di nuove istruzioni da parte dell'ente previdenziale, si presume che le modalità stabilite siano **ancora valide per l'anno in corso** (2024).

In base alle spiegazioni fornite dall'Inps, si deduce che:

- coloro che hanno **beneficiato del regime agevolato nel 2023** e mantengono anche per l'anno in corso (2024) i requisiti di accesso all'agevolazione, possono continuare a beneficiare dell'agevolazione contributiva **anche nel 2024 senza dover comunicare nulla all'Inps**, a meno che, nel frattempo, non abbiano rinunciato espressamente al regime agevolato;
- per coloro che hanno **avviato una nuova attività nel 2023** e desiderano beneficiare nel 2024 del regime contributivo agevolato, è necessario comunicare l'adesione entro la scadenza del prossimo 28.2.2024.



Nota bene

Il termine del 28 febbraio deve rispettato anche nei casi in cui lo stesso **cada di sabato o di giorno festivo**, in considerazione del fatto che **non è applicabile** a questa ipotesi **il differimento automatico** al **primo giorno lavorativo** successivo.

Dal lato operativo, i soggetti in regime “forfetario”:

- già esercenti attività d'impresa **alla data del 31.12.2023** e che intendono aderire, per la prima volta, all'agevolazione contributiva in rassegna, hanno **l'onere di compilare il modello telematico** appositamente predisposto all'interno del Cassetto previdenziale per Artigiani e Commercianti sul sito Internet dell'Inps;
- che, pur esercitando attività d'impresa, **non risultino ancora titolari di una posizione attiva** presso le Gestioni autonome dell'Inps, potranno aderire al regime previdenziale agevolato, consegnando alla sede Inps competente **l'apposito modello cartaceo** allegato alla [circolare Inps n. 29 del 10.2.2015](#).



IVA

Vaccino antinfluenzale in farmacia

di Alessandro Bonuzzi

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche

[Scopri di più](#)

Le **farmacie** italiane si stanno confermando un **presidio sanitario** fondamentale nell'ambito dell'intero territorio nazionale, a cui la popolazione fa sempre più riferimento, anche alla luce della **vasta gamma di servizi offerta**.

Il **vaccino antinfluenzale** rappresenta senz'altro uno dei farmaci più richiesti, non solo dai cittadini per i quali la vaccinazione è raccomandata per età o per lo specifico *status* di salute, ma anche dai **soggetti più giovani** o comunque in buona salute.

Proprio in relazione alla vaccinazione antinfluenzale, possono verificarsi **diverse fattispecie**, a seconda della persona che si rivolge alla farmacia. In particolare, può accadere che il cliente:

1. sia un **soggetto “avente diritto” o “eleggibile”**, ossia una persona alla quale il vaccino spetta gratuitamente con copertura della spesa a carico del Sistema Sanitario Nazionale (SSN), che si reca in farmacia per procurarsi il **vaccino** che, generalmente, si farà poi inoculare dal proprio medico di base;
2. sia un **soggetto “avente diritto”** che si reca in farmacia per **farsi somministrare il vaccino**, sempre con **spesa a carico del SSN**;
3. sia un soggetto **non eleggibile**, quindi, pagante, che si reca in farmacia per **acquistare il vaccino**;
4. sia un soggetto **non eleggibile**, quindi, pagante, che si reca in farmacia per **farsi somministrare il vaccino**.

È evidente che sotto il profilo fiscale, che qui interessa, i casi interessanti da esaminare sono rappresentati dalla **terza** e dalla **quarta ipotesi**, che vedono come soggetto interessato una persona **incisa** dall'acquisto del bene o del servizio, verso cui, quindi, la farmacia deve emettere un **documento commerciale** oppure una fattura, **laddove espressamente richiesta**.

Ebbene, nella terza fattispecie – utente “non eleggibile” che si rivolge alla farmacia per acquistare il vaccino, prescritto dal proprio medico di medicina generale che provvederà successivamente alla somministrazione dello stesso – la farmacia **cede il farmaco**, dietro presentazione di ricetta medica, assoggettando la cessione **all'aliquota Iva normalmente**



applicabile pari al 10%, con emissione del relativo documento commerciale (o fattura).

La spesa sostenuta dal cittadino acquirente, anche se pagata per **contanti**, può essere **detratta** dall'Irpef in sede di dichiarazione dei redditi, a condizione che il documento commerciale rechi le indicazioni della natura, qualità, quantità del bene ceduto, nonché del **codice fiscale** del destinatario.

Qualora, invece, l'utente non “avente diritto” decida di rivolgersi alla farmacia per **farsi somministrare il vaccino antinfluenzale** in regime di libera prestazione, sostenendo la relativa spesa, viene a configurarsi un **servizio sanitario, unitariamente inteso**, in quanto la cessione del vaccino costituisce un **accessorio** della prestazione principale, rappresentata dalla somministrazione ad opera del farmacista abilitato all'esecuzione, ai sensi dell'[**articolo 12, D.P.R. 633/1972**](#). Infatti, affinché “*si delinei un vincolo di accessorietà tra due operazioni, è necessario che le stesse convergano verso la realizzazione di un unico obiettivo*” – ossia nello specifico la vaccinazione antinfluenzale – “*rispondendo all'esigenza di offrire al cliente, secondo le proprie specifiche esigenze, il miglior risultato possibile*” (risposta a interpello n. 759/2021).

Siccome si tratta di una **prestazione di diagnosi, cura e riabilitazione resa a una persona fisica** da parte di un **professionista sanitario** nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie soggette a vigilanza, ricorrono tutti i presupposti, soggettivi e oggettivo, per inquadrare il servizio tra quelli **esenti da Iva**, ai sensi e per gli effetti dell'[**articolo 10, numero 18\), D.P.R. 633/1972**](#).

Da notare che il servizio di vaccinazione antinfluenzale si deve annoverare tra le operazioni esenti che, al superamento di certi volumi di fatturato, fanno scattare il **meccanismo del pro rata**, secondo quanto previsto dall'[**articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972**](#), nonché dal successivo [**articolo 19-bis, D.P.R. 633/1972**](#).

Anche il corrispettivo della prestazione di servizio può essere certificato mediante **documento commerciale “parlante”**, vale a dire contenente la specificazione della natura, qualità e quantità dei servizi prestati e il **codice fiscale** del destinatario (in tal senso la [**risoluzione n. 60/E/2017**](#)).



OPERAZIONI STRAORDINARIE

La minusvalenza non spaventa più il realizzo controllato del conferimento

di Ennio Vial

OneDay Master

Fiscalità della holding

Scopri di più

Sono passati ormai alcuni mesi da quando l'Agenzia delle entrate, con la [risoluzione n. 56/E/2023](#), ha **sdoganato il conferimento a realizzo controllato**, anche nel caso in cui da tale operazione **emerga una minusvalenza**. Ciò può accadere, ovviamente, quando l'incremento del patrimonio netto nella società conferitaria – che necessariamente **non può che coincidere con il valore di iscrizione** della partecipazione all'attivo – risulta di ammontare **inferiore al costo fiscalmente riconosciuto** della partecipazione in capo al socio.

Supponiamo, ad esempio, che il socio abbia un **costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione di 100**, calibrando l'incremento del netto della conferitaria a 100, si evita **l'emersione della plusvalenza**. Ebbene, potrebbe accadere che il conteggio, tutt'altro che agevole in diversi casi, sia impreciso e che, a distanza di tempo, magari a seguito di verifica da parte dell'ufficio, il **costo effettivo ammonti a 101**. In questo caso, emerge una minusvalenza di 1 che la precedente prassi dell'Agenzia delle entrate riteneva indeducibile ([risoluzione n. 38/E/2012](#)).

In tal senso, si pone anche la più recente [risoluzione n. 56/E/2023](#).

La questione, tuttavia, era complicata dal fatto che il [principio di diritto n. 10/2020](#) aveva avuto modo di asserire che, in questi casi, il **regime del realizzo controllato verrebbe meno** per ricadere in modo inesorabile nell'alveo della **regola generale dell'articolo 9, Tuir**. In luogo dell'incremento del netto, pertanto, la plusvalenza verrebbe determinata **confrontando il costo fiscale con il valore normale**.

Per evitare questo rischio, i contribuenti più accorti erano soliti prevedere quello che io chiamo “il *cuscinetto di sicurezza*”, ossia un **delta positivo tra l'incremento del netto ed il costo fiscale**. L'eventuale emersione di un costo fiscale più alto avrebbe, quindi, determinato **una minore plusvalenza**, salvaguardando, tuttavia, l'applicazione del **regime del realizzo controllato**.

Alla luce della nuova interpretazione contenuta nella citata [risoluzione n. 56/E/2023](#), tuttavia,



il “cuscinetto di sicurezza” diventa **forse una cautela superflua** e sarà, quindi, possibile attestare l’incremento del netto sul costo fiscale, anche se questo **non dovesse essere determinato in modo così preciso**.

L’eventuale emersione di una minusvalenza non presenterebbe più gli effetti nefasti descritti in precedenza e ciò, come abbiamo visto, rasserenere gli operatori. L’emersione della minusvalenza, tuttavia, è una **casistica da evitare**, in quanto è tutt’altro che certo il fatto che la sua indeducibilità si trasfonda in un **valore fiscale della partecipazione più alto di quello di iscrizione**.

Infatti, tornando al nostro esempio, se iscrivo la partecipazione a 100, in presenza di un costo fiscale in capo al socio pari a 101, è oltremodo **incerto ritenere che il costo fiscale della partecipazione**, in capo alla società conferitaria, **sia di 101 con un disallineamento di 1**, solo perché la minusvalenza è indeducibile.

Anzi, personalmente sono convinto del contrario. Non dobbiamo trascurare che il conferimento, di cui all’[articolo 177, comma 2 o comma 2 bis, Tuir](#), ancorché a realizzo controllato o (per usare le parole dell’Agenzia delle entrate contenute nella [risposta n. 170/2020](#)) a **neutralità indotta, non è un regime di neutralità fiscale**.

L’indeducibilità della minusvalenza discende dal fatto che la stessa non nasce dal confronto con un prezzo di cessione o da un valore normale, bensì **da un valore pilotato** – seppur legittimamente – dal contribuente.

Ammettere la deducibilità di una simile minusvalenza aprirebbe le porte a riconoscere la possibilità di **precostituirsi delle minusvalenze da inserire nel quadro RT** in cambio di una compromissione del costo fiscale delle partecipazioni che risulterebbe (in capo alle conferitarie) **inferiore a quello in capo al conferente persona fisica**.

Questa compromissione del costo fiscale, inoltre, **non risulterebbe nemmeno foriera di significativi aggravi fiscali**, atteso che, in molti casi, le partecipazioni possono beneficiare del regime pex, di cui all’[articolo 87, Tuir](#), per cui la maggior plusvalenza **risulterebbe soggetta a tassazione solo sul 5% del suo ammontare**.



LA LENTE SULLA RIFORMA

Concordato preventivo con partenza ritardata nel 2024

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Seminario di specializzazione

Riforma fiscale: accertamento e nuovo concordato biennale

[Scopri di più](#)

In attesa della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D. Lgs. approvato dal Governo nei giorni scorsi, si cominciano a comprendere pro e contro del **concordato preventivo biennale**. Sarà certamente uno dei temi **su cui i professionisti** saranno maggiormente **impegnati nel corso del 2024** nell'assistere i propri clienti nella valutazione di convenienza per l'accettazione della proposta formulata dall'Agenzia **per il biennio 2024-2025**.

Sono interessati al concordato preventivo biennale **tutti i contribuenti soggetti agli Isa** (indipendentemente dal voto), nonché **i forfettari ed i minimi**. Restano, invece, esclusi, tutti coloro che **presentano una causa di esclusione dagli Isa** (primo anno di attività, periodo di non normale svolgimento dell'attività, ricavi o compensi superiori alle soglie previste per gli Isa, ecc.).

Sul piatto della bilancia devono essere messi **due elementi**:

- il costo dovuto a titolo di **imposte sul reddito imponibile** concordato e;
- i vantaggi sulla **copertura da accertamento**.

Per quanto riguarda il primo aspetto, pare di capire che i contribuenti saranno suddivisi in due fasce:

- soggetti con livelli di affidabilità fiscale **ISA almeno pari a 8** e;
- soggetti con un **livello di affidabilità fiscale ISA più basso**.

Mentre per i primi è probabile che la proposta **sarà formulata chiedendo al contribuente** di mantenere lo **stesso livello di affidabilità fiscale già ottenuto**, per quelli meno "affidabili" il Fisco tenderà a chiedere un **livello di affidabilità fiscale più elevato**, con conseguente innalzamento del costo **in termini di maggior reddito imponibile concordato**. È del tutto evidente che, per questo secondo gruppo di contribuenti, **la convenienza è minore**, in quanto è presumibile che i redditi effettivi dei **periodi concordati** potranno essere **sensibilmente più bassi**.



Sul fronte dei vantaggi, l'aspetto più appetibile riguarda sicuramente l'esclusione degli accertamenti, di cui all'[articolo 39, D.P.R. 600/1973](#): si tratta degli **accertamenti analitici, analitico-induttivi e induttivi “puri”**.

Tenendo conto che l'inibizione degli accertamenti analitico-induttivi è già prevista per i contribuenti che garantiscono un **livello di affidabilità fiscale almeno pari a 8,5** (9 nella media del biennio), e che **l'induttivo puro non dovrebbe essere percorribile** per questi contribuenti, si tratta di benefici relativi e che, peraltro, **non possono applicarsi anche al comparto Iva**. Si avrebbe, quindi, una **copertura “a metà” che lascia scoperta l’Iva** e copre solamente il **versante imposte dirette** (Ires/Irpef e Irap). Certamente per i contribuenti con **piani di sviluppo importanti** deve essere messo sul piatto della bilancia anche il vantaggio di **non dover pagare le imposte sul maggior reddito** effettivo **rispetto a quello concordato**. Tuttavia, tenendo conto degli scenari internazionali, le imprese con **prospettive di crescita importanti sono** (purtroppo) **una minoranza**.

Per quanto riguarda le tempistiche, è previsto che entro il prossimo 15.6.2024, l’Agenzia delle entrate metterà on line il software **con cui i contribuenti dovranno caricare i dati** che il Fisco utilizzerà per formulare la proposta di **concordato per il biennio 2024-2025**. Entro il successivo 31.7.2024 (in luogo del 30.6.2024) i contribuenti interessati dal **concordato biennale** dovranno pagare, senza maggiorazione, le imposte a **saldo per l’anno 2023 ed il primo acconto**. La proposta dovrà essere accettata (o meno) entro il 15.10.2024, termine entro il quale deve essere presentata anche la **dichiarazione dei redditi e dell’Irap**. Su tale ultimo aspetto, il decreto delegato modifica per il 2024 quanto previsto dal [D.Lgs. n. 1/2024](#) che aveva fissato al 30 settembre il **nuovo termine per la presentazione delle dichiarazioni** per l’anno di imposta 2023.

Da ultimo, va osservato che per i contribuenti in regime forfettario il concordato preventivo per l’anno 2024 sarà **soltanto annuale** e introdotto **in via sperimentale**.