



NEWS

# Euroconference

**Edizione di lunedì 5 Febbraio 2024**

## **CASI OPERATIVI**

**La cessione di quote nella società di persone ha effetto dal medesimo periodo d'imposta**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

## **GUIDA AGLI ADEMPIMENTI**

**Comunicazione bonus acqua potabile 2023**  
di Alessandro Bonuzzi

## **IVA**

**Agevolazione prima casa estesa ad ogni pertinenza**  
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

## **LA LENTE SULLA RIFORMA**

**Maggiori tutele per il contribuente sull'obbligo di motivazione degli atti**  
di Angelo Ginex

## **OPERAZIONI STRAORDINARIE**

**"Scissione ascensore" a favore della società madre e annullamento della partecipazione**  
di Ennio Vial

**CASI OPERATIVI**

---

## ***La cessione di quote nella società di persone ha effetto dal medesimo periodo d'imposta***

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



La ditta Alfa Sas è partecipata nella seguente misura:

- Arturo Carnosi è titolare di una quota di partecipazione al capitale e agli utili pari al 70%;
- Andrea Lupotti è titolare di una quota di partecipazione al capitale e agli utili pari al 30%.

Andrea Lupotti ha ceduto in data 20 dicembre 2023 la propria quota di partecipazione ad Arturo Carnosi limitatamente al 25%, mentre il rimanente 5% è stato ceduto a Paola Rosselli.

La nuova compagine societaria risulta pertanto come di seguito composta:

- Arturo Carnosi è titolare di una quota di partecipazione al capitale e agli utili pari al 95%;
- Paola Rosselli è titolare di una quota di partecipazione al capitale e agli utili pari al 5%.

I redditi prodotti da Alfa Sas nel 2023 come devono essere imputati?

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



# **FiscoPratico**

## ***Comunicazione bonus acqua potabile 2023***

di **Alessandro Bonuzzi**

Seminario di specializzazione

### **Controlli fiscali in tema di Superbonus, detrazioni nell'edilizia e crediti d'imposta**

Scopri di più

La **comunicazione** necessaria a beneficiare del **bonus acqua potabile** per le **spese sostenute** nel **2023** deve essere trasmessa all'Agenzia delle entrate **dall'1.2.2024 al 28.2.2024**.

L'agevolazione, poi prorogata dalla Legge di Bilancio 2022 ([articolo 1, comma 713, L. 234/2021](#)) per l'anno 2023 con un **limite di spesa di 1.500.000 euro**, era stata introdotta per gli anni 2021 e 2022 dalla Legge di Bilancio 2021 con la finalità di **razionalizzare l'uso dell'acqua** e **ridurre il consumo di plastica** per le acque destinate all'uso potabile. In particolare, il beneficio consiste nel riconoscimento di un **credito d'imposta** – cd. bonus acqua potabile – nella misura del **50% delle spese sostenute** per l'acquisto e l'installazione di sistemi di filtraggio, mineralizzazione, raffreddamento e addizione di anidride carbonica E290 per il **miglioramento qualitativo** delle acque destinate al consumo umano proveniente da acquedotti.

I **destinatari** del bonus acqua potabile sono le **persone fisiche privati consumatori**, nonché le **imprese e i professionisti**, compresi gli enti commerciali e non commerciali, che hanno sostenuto le spese su un **immobile** detenuto sulla base di un **titolo idoneo** (in forza di un diritto reale, in locazione, in comodato oppure ovviamente in proprietà).

Il credito d'imposta spetta nella misura del 50% delle spese sostenute fino a un **massimo di 1.000 euro per unità immobiliare**, con riferimento alle **persone fisiche**, oppure di **5.000 euro per ogni immobile destinato all'attività commerciale, professionale o istituzionale**, per quanto riguarda i **soggetti diversi dalle persone fisiche**.

Il **momento di sostenimento** della spesa deve essere individuato sulla base del:

- **criterio di cassa**, per le persone fisiche, professionisti, enti non commerciali e imprese in contabilità semplificata, con obbligo di effettuare il pagamento con **mezzi atti a consentirne la tracciabilità**. Con riferimento alle imprese in contabilità semplificata, peraltro, in caso di opzione per il metodo della registrazione, **viene ad assumere rilevanza la data di registrazione** del documento contabile;
- **criterio di competenza**, per le imprese e gli enti non commerciali in **contabilità**

**ordinaria.**

Il bonus acqua potabile può essere utilizzato:

- dalle persone fisiche privati consumatori, nella **dichiarazione dei redditi** del periodo di sostenimento delle spese agevolabili e nelle dichiarazioni dei redditi degli anni successivi oppure in **compensazione nel modello F24**;
- dalle **imprese, dai professionisti e dagli enti commerciali** e non, in **compensazione nel modello F24**.

Ai fini dell'utilizzo in compensazione mediante F24, il codice tributo di riferimento è **"6975"** ([risoluzione n. 17/E/2022](#)).

I beneficiari del credito d'imposta devono **comunicare** all'Agenzia delle entrate **l'ammontare delle spese agevolabili** sostenute nel periodo di riferimento. Per le **spese sostenute nel 2023**, tale comunicazione va **fatta in via telematica presentando**, direttamente o tramite un intermediario abilitato, l'apposito **modello approvato con il provvedimento n. 153000/2021** mediante il servizio *web* disponibile nell'area del sito internet dell'Agenzia delle entrate (Entratel o Fisconline) nel **periodo compreso tra la data del 1.2.2024 e il 28.2.2024**.

L'Agenzia delle entrate **determinerà** la percentuale del credito utilizzabile entro il **31 marzo 2024**, avendo riguardo al predetto **limite di spesa di 1.500.000 euro**.

Il modello di comunicazione si compone del **frontespizio** e dai **quadri A e B**. Nel **quadro A** vanno indicate le spese agevolabili e il credito d'imposta.

**QUADRO A**  
**Spese agevolabili**

Mod. n.

Totale spesa		Spesa sostenuta		Destinazione	Credito d'imposta
1	2	3	4		
	,00	,00			,00
<b>A1</b>					
Codice comune	Sez. urb./ comune catast.	Foglio	Particella	Subalterno	
5	6	7	8	9	

Il **quadro B** deve essere compilato, invece, solo laddove il credito d'imposta sia **superiore a 150.000 euro**, con obbligo di **indicare i codici fiscali dei soggetti sottoposti alla verifica antimafia** o, in alternativa, la dichiarazione di non esercitare un'attività imprenditoriale o di iscrizione negli elenchi degli operatori non soggetti a tentativo di infiltrazione mafiosa.



## ***Agevolazione prima casa estesa ad ogni pertinenza***

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

### **Iva immobili: analisi e casi pratici**

Scopri di più

Le **imposte agevolate per l'acquisto della "prima casa"** (Iva 4% o imposta di registro del 2%) si applicano anche per l'acquisto di **pertinenze diverse** da quelle accatastate nelle categorie C/2, C/6 e C/7, a condizione che **sia presente il vincolo pertinenziale**, come previsto dalle norme civilistiche. È quanto confermato dalla Corte di Cassazione (sentenza n. 2351/2024), secondo cui le **norme in materia di acquisto "prima casa"** (Nota II-bis all'articolo 1 della [Tariffa](#), parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986), laddove affermano che **le unità immobiliari classificate** o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7 sono **ricomprese tra le pertinenze**, limitatamente ad una per ciascuna categoria, non comportano alcuna **compressione della nozione fiscale** di pertinenza rispetto a quella civilistica, ma si limitano ad **evidenziare con chiarezza** che, nel caso di compresenza di più unità immobiliari appartenenti alle categorie C/2, C/6 e C/7, una sola di esse **potrà fruire del beneficio**.

Secondo quanto stabilito dal comma 3 della citata Nota II-bis, le agevolazioni prima casa relative all'imposta di registro (ovvero all'Iva se l'atto è soggetto a tale imposta) si **estendono all'acquisto, "anche se con atto separato, delle pertinenze dell'immobile (...)"**. La norma dispone poi che **"sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato"**.

Tale disposizione, secondo la giurisprudenza di legittimità (si vedano anche le precedenti sentenze n. 22561/2021 e n. 6316/2022), **non intende limitare l'applicazione delle imposte ridotte** solamente all'acquisto delle citate pertinenze, ma si limita ad evidenziare che, in presenza di pertinenze iscritte nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, **è possibile estendere l'agevolazione solo ad una per ciascuna categoria**. L'elencazione contenuta nella norma **non deve, quindi, considerarsi esaustiva**, poiché il carattere pertinenziale di un bene, rispetto a un altro, **dipende dalla caratteristica**, come richiesto dall'[articolo 817, cod. civ.](#), che la pertinenza sia destinata a **"servizio od ornamento" del bene principale**. Pertanto, il vincolo pertinenziale sussiste in **presenza di due requisiti**:

- il primo di **carattere oggettivo**, nel senso che il bene stesso è prestato al servizio di un altro;

- il secondo di **carattere soggettivo**, vale a dire la volontà del titolare dei beni in questione di asservire l'uno all'altro.

Nella sostanza, ciò sta a significare che, le agevolazioni per l'acquisto dell'abitazione principale possono essere estese anche alle **pertinenze classificare in categorie catastali differenti** come, ad esempio, il **lastrico solare** (categoria F/5) o **l'area urbana** (F/1) iscritta al **catasto terreni** che presentino i descritti requisiti per poter essere considerate pertinenze **secondo le regole civilistiche**.

In relazione al requisito oggettivo previsto dall'[articolo 817 cod. civ.](#), ossia la sussistenza del "servizio" a **favore del bene principale**, le norme non prevedono dei requisiti in relazione alla **distanza massima** che la pertinenza può avere rispetto **al bene da cui dipende**. Sul punto, si segnala che l'Agenzia delle entrate, con la [risposta ad interpello n. 33/2022](#) ha avuto modo di precisare che **l'autorimessa distante 1,3 km** rispetto all'abitazione **non può considerarsi pertinenziale**, in quanto troppo distante. La conclusione lascia perplessi, poiché il **vincolo di dipendenza non può presentare regole di carattere generale**, ma può essere valutato in modo differente in **funzione del caso specifico**. Ad esempio, in una grande città **la distanza del garage rispetto all'abitazione può essere normalmente più ampia** rispetto ad un piccolo centro, ragion per cui la valutazione del vincolo oggettivo della pertinenza **deve essere eseguita caso per caso**.

**LA LENTE SULLA RIFORMA**

## ***Maggiori tutele per il contribuente sull'obbligo di motivazione degli atti***

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

### **Novità introdotte dalla riforma fiscale allo statuto del contribuente**

Scopri di più

La recente **riforma** dello **Statuto dei diritti del contribuente** (L. 212/2000), operata dal **D.Lgs. 219/2023**, attuativo della delega fiscale (L. 111/2023) e pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 2 del 3.1.2024, ha introdotto, con decorrenza dallo scorso 18.1.2024, rilevanti **modifiche**, anche in tema di **chiarezza e motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria**.

Nello specifico, mediante la **reformulazione** dell'[articolo 7, L. 212/2000](#), il Legislatore delegato è intervenuto sulla disciplina concernente la **motivazione** dei provvedimenti amministrativi, al fine di **armonizzare** il testo normativo con gli approdi più recenti della **giurisprudenza interna, eurounitaria e internazionale**, nonché di **eliminare** alcune **aporie** indotte dal testo precedente.

La riforma ha operato, altresì, il **coordinamento** della disposizione citata con alcune **novità normative**, al fine di ottenere un **risultato sistematicamente coerente e adeguatamente bilanciato** tra l'esigenza di **efficienza dell'attività amministrativa**, da un lato, e il **diritto di azione e difesa in giudizio** dei contribuenti, dall'altro, tenendo conto, peraltro, dell'esigenza di **incentivare la definizione precontenziosa** delle controversie.

A tal fine, al **comma 1, dell'articolo 7, L. 212/2000**, è previsto che gli **atti dell'Amministrazione finanziaria, autonomamente impugnabili** dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, siano **motivati, a pena di annullabilità**, indicando specificamente **i presupposti, i mezzi di prova** e le **ragioni giuridiche** su cui si fonda la decisione. Inoltre, se nella **motivazione** si fa **riferimento ad un altro atto che non sia già stato portato a conoscenza dell'interessato**, lo stesso è **allegato all'atto che lo richiama**, salvo che quest'ultimo non ne riproduca il **contenuto essenziale** e la **motivazione** indichi espressamente le **ragioni** per le quali i **dati** e gli **elementi** contenuti nell'atto richiamato si ritengono **sussistenti e fondati**.

Quindi, appare evidente come la novella, da un lato, integri i **mezzi di prova** quale **elemento cardine del fondamento dell'atto** e, dall'altro, agevoli la **motivazione per relationem**, eliminando la **non proporzionata necessità di allegare in ogni caso**, anche quando noto, **l'atto richiamato**, in un'ottica di **efficienza dell'azione amministrativa**. A ciò si aggiunga, però, che la **riforma** ha specificato la necessità di un'**espressa spiegazione** nella parte motiva dell'atto delle



**ragioni** per le quali l'**organo (o l'ente)** che emana il provvedimento **ritiene accertati i fatti di cui all'atto richiamato** o ne condivide le **valutazioni**, in armonia con la **giurisprudenza** della Corte di cassazione (sentenza n. 5913/2010; sentenza n. 10680/2009; sentenza n. 8690/2002).

La **novella**, poi, ha introdotto nell'[articolo 7, L. 212/2000](#), anche altre importanti previsioni, sempre in un'ottica di **tutela del contribuente**, mediante l'inserimento dei **commi 1-bis, 1-ter e 1-quater**.

In particolare, il **comma 1-bis** ha previsto che **i fatti e i mezzi di prova** a fondamento dell'atto **non** possano essere **successivamente modificati, integrati o sostituiti**, se non attraverso l'adozione di un **ulteriore atto**, ove ne ricorrano i **presupposti** e **non** siano maturate **decadenze**. Così facendo la norma ha inteso **vietare** la c.d. *mutatio libelli*, e cioè che il **fondamento dell'atto e della pretesa** venga "**stravolto**" rispetto al fondamento indicato in **motivazione**.

Invece, i **commi 1-ter e 1-quater**, hanno disciplinato il **rapporto** tra **atti della riscossione e atti impositivi** con specifico riferimento al profilo della **motivazione**. È stabilito che gli **atti della riscossione** che costituiscono il **primo atto** con il quale è comunicata una **pretesa** per tributi, interessi, sanzioni o accessori, **indichino, per gli interessi, la tipologia, la norma tributaria di riferimento, il criterio di determinazione, l'imposta** in relazione alla quale sono stati calcolati, la **data di decorrenza** e i **tassi applicati** in ragione del lasso di tempo preso in considerazione per la relativa quantificazione.

Dunque la novella ha recepito il **principio di diritto** affermato dalle **Sezioni Unite** della Corte di Cassazione secondo cui: "*quando la **cartella esattoriale** non segua uno specifico atto impositivo già notificato al contribuente, ma costituisca il **primo ed unico atto** con il quale l'ente impositore esercita la **pretesa tributaria** (...), essa deve (...) contenere gli **elementi indispensabili** per consentire al contribuente di effettuare il necessario **controllo sulla correttezza dell'imposizione**" (sentenza n. 11722/2010).*

Quanto indicato, come espressamente previsto, trova **applicazione anche agli atti della riscossione** emessi nei confronti dei **coobbligati solidali, paritetici e dipendenti**, fermo **l'obbligo di autonoma notificazione** della cartella di **pagamento nei loro confronti**. La finalità della norma, quindi, è quella di **estendere le garanzie** della motivazione, a maggior ragione, agli atti della riscossione emessi nei confronti dei soggetti così come sopra qualificati, dal momento che questi, pur **non avendo realizzato il presupposto** del tributo, vengono **coinvolti, a vario titolo**, nella **responsabilità** per fatto dell'obbligato principale.

Da ultimo, la novella ha abrogato il **comma 3, dell'articolo 7**, il quale prevedeva che sul **titolo esecutivo** va riportato il **riferimento all'eventuale precedente atto di accertamento** ovvero, **in mancanza, la motivazione della pretesa tributaria**. L'abrogazione si è resa necessaria poiché la norma è stata superata dalla **più organica e completa disciplina** introdotta in punto di obbligo di **motivazione**.

**OPERAZIONI STRAORDINARIE**

## ***“Scissione ascensore” a favore della società madre e annullamento della partecipazione***

di **Ennio Vial**

OneDay Master

### **Scissione ordinaria**

Scopri di più

Ben di frequente accade di implementare una **scissione di una società figlia a favore della società madre**. Si tratta di una operazione che potremmo definire come una “**scissione ascensore**”, in quanto la stessa determina il passaggio di un compendio patrimoniale dalla **società figlia alla controllante**. Per comodità di ragionamento ipotizziamo che ci sia una **partecipazione detenuta nella misura del 100%**. Ipotizziamo, inoltre, che il compendio da trasferire sia, ad esempio, **costituito da immobili**. Si tratta, infine, di una **scissione parziale**, in quanto la partecipata assegna una parte (e non tutto) il **patrimonio**.

Occorre preliminarmente osservare che, ogni volta che si approccia una scissione societaria in favore di una **beneficiaria già esistente** (in questo caso la società madre), detta operazione **assume anche natura di fusione**, in quanto il patrimonio trasferito dalla scissa alla società madre si integra con quello di quest'ultima. Possiamo quindi affermare che questo **tipo di scissione** assume alcuni connotati della operazione di **fusione societaria**.

Nel caso di fusione per **incorporazione della società figlia nella società madre**, la società controllante deve **annullare la propria partecipazione** detenuta nella società incorporata e **confrontarla con il patrimonio contabile** che da questa ultima le perviene. A seguito dell'operazione può emergere un **avanzo o un disavanzo da annullamento**. Secondo l'impostazione rinvenibile nel principio contabile OIC4 e nella prassi dell'Amministrazione finanziaria, questo approccio viene utilizzato anche in caso di **scissione della società figlia a favore della società madre**. Possiamo dire che tale impostazione discende dalla natura di semi fusione della **operazione in discorso**. La scissione della figlia a favore della controllante è da un punto di vista logico assimilabile ad una (irrealizzabile sul piano giuridico) **incorporazione parziale della società figlia nella società madre**.

In caso di scissione, ad ogni buon conto, la partecipazione iscritta nel **bilancio della controllante** non può essere stralciata del tutto in quanto la **società figlia** (la scissa) **sopravvive all'operazione**. Si pone, quindi, il problema di ripartire il valore di iscrizione di detta partecipazione detenuta dalla controllante tra la quota parte relativa alla componente della scissa che viene conservata dalla società figlia, da quella **riferita alla quota di patrimonio**

assegnato alla controllante beneficiaria. Quest'ultima componente verrà stralciata con emersione di un **avanzo o disavanzo da annullamento**.

Si pone a questo punto, il problema di individuare il **criterio con cui ripartire il valore della partecipazione** nella società controllata iscritto nel bilancio della controllante. Il principio OIC4 raccomanda di utilizzare un criterio basato sui **valori di mercato**, giudicando meno idonea una **divisione in base ai valori contabili**. A questo punto, il valore contabile della quota parte di partecipazione nella società figlia relativa al compendio immobiliare assegnato verrà confrontato con **il valore contabile del patrimonio** in arrivo:

- se il valore contabile della partecipazione annullata è **superiore alla quota** di patrimonio netto contabile **assegnato dalla scissa**, la differenza costituisce disavanzo da annullamento;
- se la differenza è negativa, essa costituisce **avanzo da annullamento**.

È appena il caso di rilevare che le suddette differenze di annullamento **non si determinano nell'ipotesi**, invero improbabile, in cui il **valore contabile della partecipazione annullata corrisponda al valore contabile del patrimonio assegnato**.