



Edizione di mercoledì 6 Marzo 2024

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La rivalutazione delle partecipazioni estere

di **Ennio Vial**

CASI OPERATIVI

Dichiarazione Iva in caso di fusione per incorporazione

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Il passaggio al forfettario e le indicazioni in dichiarazione Iva

di **Laura Mazzola**

ACCERTAMENTO

Eccezioni di annullabilità e nullità degli atti dell'Amministrazione finanziaria

di **Angelo Ginex**

LA LENTE SULLA RIFORMA

L'incipit del divieto del bis in idem fa salve le specifiche disposizioni che prevedano diversamente

di **Gianfranco Antico**

IMPOSTE SUL REDDITO

L'entità "fiscale" del trattamento di fine mandato

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

La rivalutazione delle partecipazioni estere

di **Ennio Vial**

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



Come noto, l'articolo 1, comma 52, L. 213/2023 (Legge di Bilancio 2024) ha offerto l'ennesima possibilità ai contribuenti di rivalutare i terreni e le partecipazioni detenute al di fuori del regime di impresa al fine di sterilizzare eventuali plusvalenze latenti. L'obiettivo perseguito è noto: innalzando il valore fiscalmente riconosciuto di tali beni, infatti, in caso di vendita a terzi il costo storico da utilizzare per la determinazione delle plusvalenze di cui all'articolo 67, Tuir è esattamente quello risultante dalla rivalutazione utilizzata. In questa sede si affronta il caso della rivalutazione delle partecipazioni detenute all'estero da parte di soggetti italiani e delle partecipazioni in società italiane detenute da soggetti esteri.

Introduzione

L'articolo 1, comma 52, L. 213/2023, (*"Legge di bilancio 2024"*) ha riproposto la possibilità di una rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni e dei terreni, previste dagli articoli 5 e 7, L. 448/2001.

In buona sostanza, il Legislatore accorda ai contribuenti la possibilità di anticipare la tassazione sui redditi derivanti dal possesso di talune attività di natura finanziaria e immobiliare (terreni edificabili e con destinazione agricola) che danno luogo a redditi di capitale e a redditi diversi di cui agli articoli 44 e 67, comma 1, Tuir (partecipazioni qualificate) o nella successiva lettera *c-bis* (partecipazioni non qualificate).

Il valore *"rivalutato"* potrà essere contrapposto al corrispettivo della cessione a titolo oneroso dei suddetti terreni e partecipazioni in luogo dell'originario costo o valore di acquisto.

Trattandosi di una mera riproposizione di una norma già operante in passato, non possono che ritenersi validi tutti i precedenti chiarimenti di prassi forniti dall'Agenzia delle entrate, da ultimo la circolare n. 16/E/2023.

Ci occuperemo in questo intervento della rivalutazione nell'angolo visuale delle quote

societarie, fornendo un inquadramento generale della disciplina e soffermandoci sulla questione della rivalutazione delle quote di partecipazione estere.

La rivalutazione delle quote in generale

L'istituto della rivalutazione viene riproposto ormai con cadenza quasi annuale dal Legislatore.

Abbiamo raccolto nella tabella che segue, salvo qualche errore od omissione, la sintesi delle disposizioni succedutesi nel tempo.

Data di riferimento	Norma	Costo rivalutazione
possessione		
partecipazioni		
1° gennaio 2002	Articoli 5 e 7, L. 448/2001	4% qualificate, 2% non
1° gennaio 2003	Articolo 2, comma 2, D.Lgs. 282/2002, convertito dalla L. 7/2003	qualificate
1° gennaio 2005	Articolo 11- <i>quaterdecies</i> , D.L. 203/2005	
1° gennaio 2008	Articolo 1, comma 91, L. 244/2007	
1° gennaio 2010	Articolo 2, comma 229, L. 191/2009	
1° luglio 2011	Articolo 7, comma 2, lettere da dd) a gg), D.Lgs. 70/2011	
1° gennaio 2013	Articolo 1, comma 473, L. 228/2012	
1° gennaio 2014	Articolo 1, commi 156-157, L. 147/2013	
1° gennaio 2015	Articolo 1, commi 626-627, L. 190/2014	8% qualificate, 4% non qualificate
1° gennaio 2016	Articolo 2, commi 887-888, L. 208/2015	8% sia qualificate sia non qualificate
1° gennaio 2017	Articolo 1, commi 565-566, L. 232/2016	
1° gennaio 2018	Articolo 1, commi 997-998, L. 205/2017	
1° gennaio 2019	Articolo 1, commi 1053-1054, L. 145/2018	11% qualificate, 10% non qualificate
1° gennaio 2020	Articolo 1, commi 693 e 694, L. 160/2019	11%
1° luglio 2020	(Decreto c.d. " <i>Rilancio</i> ", D.Lgs. 34/2020) + L. 77/2020	
1° gennaio 2021	Articolo 1, commi 1122 e 1123, L. 178/2020 + L. 106/2021	
1° gennaio 2022	Articolo 29, D.Lgs. 17/2022 (" <i>Decreto energia</i> ")	14%
1° gennaio 2023	L. 197/2022 (articolo 1, commi da 107 a 109)	16%
1° gennaio 2024	L. 213/2023 (articolo 1, commi da 52 a 53)	16%

Ambito soggettivo

I soggetti che possono beneficiare della disposizione in commento sono:

- le persone fisiche;
- le società semplici e le società e associazioni a esse equiparate ai sensi dell'articolo 5, Tuir;
- gli enti non commerciali, per le attività detenute al di fuori dell'attività di impresa, e i soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia.

Ambito oggettivo

Formano oggetto di rivalutazione i terreni e le partecipazioni posseduti alla data del 1° gennaio 2024 a titolo di proprietà o di altro diritto reale (usufrutto, nuda proprietà, superficie, enfiteusi, uso, servitù) con la precisazione che i beni in regime di comunione possono essere rivalutati anche dal singolo comproprietario limitatamente alla propria quota di spettanza.

Sono rivalutabili i terreni sia agricoli sia edificabili.

Per quanto attiene alle partecipazioni possono essere rivalutate:

- le quote di partecipazione in Srl o in società di persone,
- i titoli azionari, nonché i diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni (diritti d'opzione, *warrant*, obbligazioni convertibili).

Il Legislatore ha esteso la facoltà di rideterminare il costo d'acquisto anche alle partecipazioni negoziate in mercati regolamentati, per le quali, in luogo del costo o valore di acquisto, si assume il valore normale determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 4, lettera a), Tuir calcolato in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nei suddetti mercati con riferimento all'ultimo mese (nel caso di specie, si tratta del mese di dicembre 2023). Risultano, altresì, rivalutabili le partecipazioni in società estere.

Modalità di perfezionamento della disciplina

La rivalutazione si perfeziona con la redazione e il giuramento della perizia e il versamento dell'imposta sostitutiva nella misura del 16% entro il termine del 30 giugno 2024.

Ovviamente, come accaduto in passato, l'imposta sostitutiva può essere rateizzata in 3 rate di uguale importo.

L'ammissibilità della rivalutazione di quote estere

È pacifico che la procedura di rideterminazione del valore delle partecipazioni è applicabile anche alle quote di società residenti all'estero^[1].

A favore di questa tesi, infatti, depone in modo inequivocabile la lettera dell'articolo 5, L. 448/2001 istitutiva della disciplina, la quale prevede che la rideterminazione rileva *“agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 81, [ora articolo 67] comma 1, lettere c) e c bis), del testo unico delle imposte sui redditi”* norma che trova applicazione anche per le società estere.

Peraltro, una diversa conclusione potrebbe configurare una violazione del principio di libertà di stabilimento sancito dal Trattato istitutivo dell'Unione Europea che vieta qualsiasi discriminazione tra le società residenti e quelle non residenti.

Una volta appurato che la disciplina trova applicazione al caso oggetto della nostra analisi, è bene tratteggiarne i contorni.

Le partecipazioni estere

Come visto poc'anzi, possono formare oggetto di rivalutazione anche le partecipazioni estere. Ebbene, ipotizziamo che una persona fisica, fiscalmente residente in Italia, detenga in regime privatistico una partecipazione in una società estera e che intenda dismetterla.

Per quanto attiene al profilo impositivo l'analisi va svolta sia considerando la disciplina domestica, sia avuto riguardo alle previsioni convenzionali, considerando che risulta oramai pacifica la prevalenza delle Convenzioni sulla normativa interna.

In relazione alla normativa nazionale

Come noto, i soggetti fiscalmente residenti in Italia sono assoggettati a tassazione sui redditi ovunque prodotti mentre i soggetti non residenti sono assoggettati a tassazione solo sui redditi prodotti in Italia.

Pertanto, le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società estere detenute da un soggetto fiscalmente residente in Italia sono tassate in Italia, conformemente a quanto previsto dall'articolo 3, Tuir.^[2]

Una volta chiarito che la potestà impositiva spetta all'Italia, in via esclusiva o concorrente a seconda dei casi, il criterio di tassazione è quello individuato all'articolo 67, Tuir.

Pertanto, la plusvalenza scontrerà la tassazione del 26% a prescindere dal fatto che la partecipazione sia qualificata o non qualificata.

La previsione domestica va, ad ogni buon conto, coordinata con quella convenzionale.

Il modello Ocse 2017

La norma di riferimento è rappresentata dall'articolo 13, modello Ocse 2017. Le plusvalenze derivanti dalla vendita di partecipazione, infatti, vengono normate dall'articolo 13, § 5, modello Ocse 2017.

Riportiamo per comodità il testo dell'articolo in commento.

Articolo 13, § 5, modello Ocse 2017

Testo originale

Gains from the alienation of any property, other than that referred to in paragraphs 1, 2, 3 and 4, shall be taxable only in the Contracting State of which the alienator is a resident.

Traduzione non ufficiale

Gli utili derivanti dall'alienazione di qualsiasi bene, diverso da quello di cui ai commi 1, 2, 3 e 4, sono imponibili soltanto nello Stato contraente di cui l'alienante è residente.

Come desumibile dalla tabella sopra riportata, l'articolo 13, § 5, modello Ocse 2017, prevede che le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni siano soggette a tassazione esclusiva nel Paese del venditore e non in quello della società venduta. Viene quindi esclusa la potestà impositiva del Paese in cui è collocata la partecipazione.

Una previsione particolare, tuttavia, è contenuta nell'articolo 13, § 4, modello Ocse 2017, dedicato alle società immobiliari.

Riportiamo per comodità il § 4 del citato articolo 13.

Articolo 13, § 4, modello Ocse 2017

Testo originale

4. Gains derived by a resident of a Contracting State from the alienation of shares or comparable interests, such as interests in a partnership or trust, may be taxed in the other Contracting State if, at any time during the 365 days preceding the alienation, these shares or comparable interests derived more than 50 per cent of their value directly or indirectly from immovable property, as

Traduzione non ufficiale

4. Gli utili che un residente di uno Stato contraente ricava dall'alienazione di azioni o interessi comparabili, quali partecipazioni in una società di persone o in un trust, sono imponibili nell'altro Stato contraente se, in qualsiasi momento durante i 365 giorni precedenti l'alienazione, tali azioni o partecipazioni comparabili derivano più del 50

defined in Article 6, situated in that other State per cento del loro valore, direttamente o indirettamente, da beni immobili, come definiti all'articolo 6, situati in detto altro Stato.

In sostanza, le plusvalenze conseguite da un soggetto estero a seguito dell'alienazione di quote che derivano per oltre il 50% del loro valore da beni immobili situati nell'altro Stato sono tassabili in questo Stato. In mancanza dell'avverbio "*soltanto*", per le partecipazioni relative a società immobiliari opera la tassazione concorrente.

In ogni caso, non possiamo esimerci dall'evidenziare come l'analisi del modello Ocse sia utile per esprimere considerazioni di carattere generale. Diversamente, quando si devono analizzare fattispecie concrete, sarà necessario fare riferimento alla Convenzione concretamente applicabile^[3].

Il problema del credito di imposta

In tema di rivalutazione di partecipate estere segnaliamo come una questione particolarmente delicata attenga alla impossibilità di recuperare le eventuali imposte scontate all'estero.

Il problema discende dal punto 2.2, circolare n. 9/E/2015, dove viene affermato che per beneficiare del credito d'imposta previsto dall'articolo 165, Tuir, è necessario che i redditi prodotti all'estero concorrano alla formazione del reddito complessivo del soggetto residente.

Secondo l'Agenzia delle entrate, l'istituto non è quindi applicabile in presenza di redditi assoggettati a ritenuta a titolo di imposta, a imposta sostitutiva o a imposizione sostitutiva operata dallo stesso contribuente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi ai sensi dell'articolo 18, Tuir ^[4].

L'Italia, inoltre, non concede crediti, qualora Direttive comunitarie o Convenzioni internazionali escludano la potestà impositiva dello Stato estero. In questo caso, pertanto, se dovesse essere pagata l'imposta nello Stato estero, non resterebbe altra via che chiederla a rimborso presso la competente Autorità fiscale.

L'impossibilità di scomputare le eventuali imposte dovute all'estero, ove non sia ammesso il rimborso nel Paese estero, comporta, evidentemente, un considerevole inasprimento della tassazione sulla plusvalenza. In tale contesto, risulta particolarmente apprezzabile l'opportunità di rideterminare il costo della partecipazione, con la conseguente riduzione della plusvalenza da assoggettare a tassazione.

A ogni buon conto, non si può non sottolineare come la questione della doppia imposizione

sembri, *prima facie*, limitata in quanto sostanzialmente circoscritta al caso delle partecipazioni in immobiliari e all'ulteriore caso in cui la Convenzione contro le doppie imposizioni prevede la tassabilità della plusvalenza anche nel Paese della fonte.

Ad analoghe conclusioni si deve giungere altresì nel caso in cui il socio residente abbia rivalutato a pagamento il costo fiscale della partecipazione estera.

L'ipotesi delle partecipazioni detenute in società italiane da soggetti non residenti

L'articolo 3, comma 1, Tuir, stabilisce che i soggetti fiscalmente non residenti in Italia sono tassati nel nostro Paese per i soli redditi qui prodotti (c.d. principio di territorialità).

Si tratta, a questo punto, di individuare se le plusvalenze realizzate da soggetti non residenti a seguito della vendita di partecipazioni in società domestiche si possano considerare redditi prodotti in Italia in quanto annoverati nell'articolo 23, Tuir.

La risposta risulta in linea di massima positiva.

In base all'articolo 23, comma 1, lettera f), Tuir si considerano prodotti nel territorio dello Stato *“le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti [...]”*. In sostanza, la plusvalenza realizzata da un soggetto estero in occasione della cessione di una partecipazione in una società domestica, deve essere assoggettata a tassazione in Italia.

Il Legislatore prevede 2 casi di esclusione relativi alle plusvalenze di cui all'articolo 67, comma 1, lettera c-*bis*) Tuir, (partecipazioni non qualificate), derivanti da cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti negoziate in mercati regolamentati, ovunque detenute (articolo 23, comma 1, lettera f), n.1), Tuir, e le plusvalenze da cessione di partecipazioni non qualificate realizzate da soggetti residenti all'estero, di cui all'articolo 6, comma 1, D.Lgs. 239/1996, ossia residenti in Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni (articolo 5, comma 5, D.Lgs. 461/1997)[\[5\]](#).

Si tratta, in sostanza, del caso tutt'altro che marginale del socio residente in un Paese incluso nel D.M. 4 settembre 1996 che realizza una plusvalenza da cessione di partecipazione non qualificata in una società italiana.

L'esenzione, tuttavia, non è riconosciuta in relazione alle società immobiliari.

L'articolo 1, comma 97, L. 197/2022, infatti, a decorrere dal 1° gennaio 2023 ha inserito il successivo comma 5-*bis* a mente del quale l'ipotesi di esclusione prevista dal comma 5 non trova applicazione *“ai redditi derivanti dalla cessione di partecipazioni in società ed enti, non negoziate in mercati regolamentati, il cui valore, per più della metà, deriva, in qualsiasi momento nel corso dei 365 giorni che precedono la loro cessione, direttamente o indirettamente, da beni*

immobili situati nel territorio dello Stato.”

Dall'analisi condotta emerge, quindi, che il soggetto non residente è assoggettato a tassazione in Italia sulle plusvalenze conseguenti alla cessione di partecipazioni, pur con alcune eccezioni.

La rivalutazione della quota estera e il conferimento

Torniamo al tema della rivalutazione delle partecipazioni detenute all'estero da soggetti residenti per svolgere alcune considerazioni in merito alle casistiche in cui detta rivalutazione può apparire opportuna.

La rivalutazione del costo delle partecipazioni estere può assumere un concreto profilo di interesse non solo in ipotesi di cessione di partecipazioni, ma anche nell'ambito di operazioni di conferimento.

A mente dell'articolo 9, comma 5, Tuir, infatti, i conferimenti sono equiparati alle cessioni. Per effetto della suddetta equiparazione i conferimenti, al pari delle cessioni, risultano suscettibili di produrre plusvalenze.

In ipotesi di conferimento di partecipazioni non quotate la plusvalenza è determinata come differenza tra il valore di mercato del patrimonio societario e il costo fiscalmente riconosciuto.

La rivalutazione del costo delle partecipazioni consente di mitigare la tassazione della plusvalenza.

Ovviamente, la rivalutazione acquista rilevanza, laddove il conferimento ricada nella regola generale poc'anzi delineata e contenuta nell'articolo 9, Tuir.

Volgendo l'attenzione sempre alle partecipazioni estere, l'agevolazione in commento perde di interesse in ipotesi di conferimento intracomunitario. Le norme dedicate ai conferimenti di partecipazioni intracomunitarie sono gli articoli 178 e 179, Tuir.

L'articolo 178, Tuir, delinea l'ambito soggettivo di applicazione degli scambi intracomunitari, richiedendo che la conferitaria riceva dai soci conferenti azioni o quote che consentano l'acquisto o l'integrazione di una partecipazione di controllo nella conferita. Il successivo articolo 179, Tuir, individua il regime fiscale applicabile, per effetto del quale le operazioni di scambio di partecipazioni mediante conferimento, indicate nell'articolo 178, Tuir, non comportano realizzo di plusvalenze o minusvalenze.

Il conferimento ai sensi dell'articolo 178, Tuir avviene, pertanto, secondo una vera e propria neutralità fiscale, rendendo di fatto superflua un'eventuale rivalutazione del costo della

partecipazione.

Allo stesso modo, ma il tema è al di fuori del nostro ambito di analisi, la rivalutazione non assume connotazione essenziale in ipotesi di conferimenti effettuati ai sensi dell'articolo 177, comma 2, Tuir, in quanto si tratta di un regime di neutralità indotta dove la plusvalenza può essere compressa. Tuttavia, la norma appena citata è riservata ai conferimenti domestici.

Sul punto, infatti, si segnala che l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 43/E/2017, ha negato l'applicabilità dell'articolo 177, comma 2, Tuir, al conferimento, operato da una società residente in Italia a beneficio di una società non residente, di una partecipazione di controllo in altra società non residente, ritenendo che: *“valgano le stesse condizioni di ordine soggettivo già individuate dal comma 1 del medesimo articolo, riguardante la permuta di partecipazioni, nonostante il comma 2 non ne faccia menzione. Per motivi di ordine logico sistematico, si ritiene, perciò, che sia la società acquirente/conferitaria sia la società acquisita/scambiata debbano essere soggetti indicati dalla lettera a) nell'articolo 73, Tuir, ossia società di capitali residenti”*.

Appare, quindi, pacifico che la rivalutazione di una società estera in un'altra società estera assume rilievo nei conferimenti effettuati ai sensi dell'articolo 9, Tuir.

Ai fini della nostra analisi, pertanto, l'opportunità riconosciuta dall'articolo 1, comma 52, L. 213/2023, assume rilievo in ipotesi di:

- conferimento di una partecipazione detenuta in una società comunitaria in altra società comunitaria (sono infatti 2 società estere);
- conferimento di una partecipazione detenuta in una società *extra* comunitaria in altra società *extra* UE;
- conferimento di una partecipazione detenuta in una società *extra* comunitaria in società comunitaria;
- conferimento di una partecipazione detenuta in una società *extra* comunitaria in società italiana.

La rivalutazione in ipotesi di successione e donazione

Restando in tema di valutazione della convenienza a operare la rideterminazione del costo di acquisto della partecipazione (mediante il versamento dell'imposta sostitutiva del 16%), ricordiamo che, ai sensi dell'articolo 68, Tuir, in ipotesi di successione, l'erede non può assumere quale costo fiscale della partecipazione ereditata il costo fiscale eventualmente rivalutato dal *de cuius*, ma deve fare necessariamente riferimento al valore indicato nella dichiarazione di successione.

In questo caso gli eredi vedranno vanificata la rivalutazione del parente deceduto, realizzando, in ipotesi di successiva vendita della partecipazione, una plusvalenza ragionevolmente

tassabile. Ma vi è di più: gli eredi, infatti, potrebbero trovarsi nella situazione di dover versare la seconda e terza rata dell'imposta sostitutiva della rivalutazione che il *de cuius* non ha fatto a tempo a versare.

Diversamente, in ipotesi di donazione, l'articolo 68, comma 6, Tuir, nel disciplinare la determinazione del reddito diverso scaturente dalla cessione della partecipazione (c.d. "*capital gain*"), prevede che *"nel caso di acquisto per donazione si assume come costo il costo del donante"*.

In ipotesi di partecipazione ricevuta in donazione, pertanto, l'eventuale rivalutazione del valore della quota di partecipazione non è vano.

[1] Il tema è stato sfiorato dalla DRE Lombardia nella risposta che ha avuto a oggetto una consulenza giuridica protocollo n. 904-116059/2014 dove l'Ordine dei commercialisti di Milano chiedeva informazioni circa la compilazione del quadro RW ed RT in ipotesi di detenzione di partecipazione societaria estera e successiva alienazione. L'ufficio ha precisato che, in ipotesi di cessione della partecipazione, *"ai fini della determinazione della plusvalenza si applicano i criteri previsti dall'articolo 68, Tuir. [...] Nel caso di rideterminazione del valore di acquisto di partecipazioni in società non quotate, qualificate e non qualificate, effettuate con perizia giurata di stima (Articolo 5, L. 448/2001 e articolo 2, D. Lgs. 282/2002) si assume il valore "rideterminato" in luogo del costo del valore di acquisto."*

[2] Analogamente le plusvalenze realizzate in Italia da soggetti non residenti sono tassate in base all'articolo 23 con espressa esclusione di quelle relative a partecipazioni quotate in mercati regolamentati.

[3] Le convenzioni stipulate dall'Italia che contengono una clausola che prevede la tassazione concorrente in caso di società immobiliari sono circa una ventina.

[4] In base all'articolo 18, Tuir, i redditi di capitale corrisposti da soggetti non residenti e percepiti direttamente all'estero senza l'intervento di un sostituto d'imposta sono soggetti, a cura del contribuente, in occasione della presentazione della dichiarazione dei redditi, a imposizione sostitutiva nella stessa misura delle ritenute a titolo d'imposta che sarebbero applicate se tali redditi fossero corrisposti da sostituti d'imposta o intermediari italiani.

[5] Come si può notare, questa casistica è gestita da una norma estranea al Tuir.

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

CASI OPERATIVI

Dichiarazione Iva in caso di fusione per incorporazionedi **Euroconference Centro Studi Tributari****GUIDA ALLA RIFORMA FISCALE**

Servizio editoriale mensile di aggiornamento e approfondimento sulle novità più rilevanti

[scopri l'offerta valida fino al 31 marzo! >](#)

In data 14 ottobre 2023 la società Beta Srl è stata incorporata dalla società Alfa Srl; si chiede quali sono le modalità di compilazione della dichiarazione Iva.

In particolare, come deve essere indicato il credito Iva annuale (entrambi i soggetti presentano la liquidazione annuale a credito) e quali sono le modalità di utilizzo?

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

**FiscoPratico**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Il passaggio al forfettario e le indicazioni in dichiarazione Iva

di Laura Mazzola

Seminario di specializzazione

Razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti tributari in attuazione della Riforma fiscale

Scopri di più

Il regime forfettario rappresenta, ai sensi dell'[articolo 1, comma 54, L. 190/2014](#), il **regime naturale per le persone fisiche che esercitano un'attività d'impresa, arte o professione in forma individuale**, purché nell'anno precedente abbiano:

- conseguito ricavi o percepito compensi, ragguagliati ad anno, **non superiori al limite** previsto pari a **85.000 euro**;
- sostenuto spese per importo complessivo **non superiore a 20.000 euro lordi per lavoro accessorio, lavoro dipendente** e compensi a collaboratori, anche a progetto.

Oltre alla presenza dei **requisiti** indicati, occorre che siano **assenti le cause ostative** previste dal successivo comma 57 della medesima disposizione introduttiva del regime.

Il regime forfettario, come ricordato dall'Agenzia delle entrate con la [circolare n. 32/E/2023](#), si applica sia ai **soggetti già in attività** sia a coloro che intraprendono una **nuova attività**.

In particolare, nel primo caso, ossia nell'ipotesi di **passaggio dal regime ordinario al regime forfettario**, nella dichiarazione annuale Iva, relativa all'anno in cui i requisiti **sono soddisfatti**, deve essere comunicata l'adozione a partire dal periodo di imposta successivo a quello cui **si riferisce la dichiarazione**.

I quadri interessati sono due:

- **il quadro VA, dedicato alle informazioni sull'attività;**
- **il quadro VF, dedicato alle operazioni passive e all'Iva ammessa in detrazione.**

Nel dettaglio:

- la **casella 1 del rigo VA14**, denominato "*Regime forfettario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti e professioni (art. 1, commi da 54 a 89, Legge n. 190/2014)*", deve essere barrata per comunicare che si tratta dell'**ultima dichiarazione annuale Iva precedente all'applicazione del regime**;

- il **rigo VF70**, denominato “*Totale rettifiche*”, deve essere compilato riportando l'**eventuale imposta dovuta per effetto della rettifica della detrazione Iva**.

Le rettifiche da indicare nel rigo VF70, definite “a sfavore”, riguardano:

- le **rimanenze di magazzino al 31.12.2023**;
- i **servizi non ancora utilizzati alla data del 31.12.2023**;
- i **beni ammortizzabili** per i quali, **al 31.12.2023**, non è ancora terminato il periodo di sorveglianza pari **a 5 anni, per i beni mobili, e a 10 anni, per i beni immobili**.

Si supponga, ad esempio, che un contribuente esercente attività d'impresa, in regime ordinario, abbia acquistato, nel corso del 2023, un macchinario, entrato in funzione nel corso dello stesso anno, ad un prezzo, al lordo di Iva al 22%, **pari a 7.320 euro**.

Il contribuente, fermi i requisiti e in assenza di cause ostative, decide di avvalersi del regime forfettario a decorrere dal periodo di imposta 2024 e, pertanto, procede al calcolo della **rettifica dell'Iva detratta pari a 4/5**.

In particolare, il conteggio è dato da: **euro 1.320 x 4/5**.

L'Iva oggetto di rettifica, pari a 1.056 euro, deve essere indicata con il segno “-” all'interno **del rigo VF70**.

SEZ. 4		
IVA ammessa in detrazione	VF70 TOTALE rettifiche (indicare con il segno +/-)	- 1.056,00
	VF71 IVA ammessa in detrazione	,00

ACCERTAMENTO

Eccezioni di annullabilità e nullità degli atti dell'Amministrazione finanziaria

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Novità introdotte dalla riforma fiscale allo statuto del contribuente

Scopri di più

A seguito delle modifiche introdotte dal **D.Lgs. 219/2023**, che ha dato attuazione alla legge delega sulla riforma fiscale (**L. 111/2023**), il legislatore ha delineato un **“sistema duale”** delle **invalidità tributarie**, articolato principalmente nei **regimi generali** della **annullabilità** e della **nullità**.

Nello specifico, l'[articolo 1, lettera g\), D.Lgs. 219/2023](#), ha inserito nell'impianto normativo dello **Statuto dei diritti dei contribuenti** (**L. 212/2000**), l'[articolo 7-bis](#) (annullabilità) e l'[articolo 7-ter](#) (nullità), oltre agli [articoli 7-quater, 7-quinquies e 7-sexies](#), i quali, a partire dallo scorso 18.1.2024, sulla falsariga di quanto già previsto in sede amministrativa dagli [articoli 21-septies e 21-octies, L. 241/1990](#), costituiscono la disciplina delle **invalidità tributarie**.

Tali modifiche, intervenendo sul **precedente (e unico) regime di invalidità** operante nel **settore tributario**, esplicano importanti **effetti in sede amministrativa e giudiziaria**, in quanto impattano giocoforza sul **“come e quando far valere i vizi di invalidità”** degli atti dell'Amministrazione finanziaria.

Focalizzando l'attenzione sui debuttanti regimi della **annullabilità e nullità**, la prima osservazione da fare è che il legislatore ha avvertito l'**esigenza di “normare”**, anche in sede tributaria, i **vizi di invalidità** e i relativi **presupposti e ambito di operatività**.

Innanzitutto, con specifico riferimento al **regime di “annullabilità”** degli atti dell'Amministrazione finanziaria, sulla scorta di quanto previsto dall'[articolo 7-bis, L. 212/2000](#), appare evidente come esso operi quale **regime ordinario**, che trova applicazione in relazione a **qualunque tipologia di vizio dell'atto**. Ovviamente, sono fatte salve le **eccezioni espressamente stabilite dalla legge** come, ad esempio, i **vizi** assoggettati al **regime di “nullità”** o quelli che danno luogo a **forme di “irregolarità”** dell'atto ai sensi dei citati [articoli 7-ter e 7-quater, L. 212/2000](#).

Dalla lettura del dato normativo, infatti, è agevole riscontrare come il citato [articolo 7-bis, L. 212/2000](#), contenga una **formulazione ampia** che ricomprende **qualunque ipotesi di**

“**violazione di legge**” (formale, partecipativa e procedimentale). Viene precisato che devono intendersi **ricomprese** le norme sulla **competenza**, sul **procedimento**, sulla **partecipazione** del contribuente e sulla **validità** degli **atti**.

Al riguardo, quindi, occorre evidenziare che il **difensore tributario**, ogni qualvolta si trovi in presenza di uno dei suddetti **vizi di “annullabilità”** dell’atto, deve necessariamente formulare **specifica eccezione, a pena di decadenza**, sin dal **ricorso introduttivo del giudizio di primo grado**. Stesso e identico discorso vale chiaramente per i **motivi di infondatezza** degli atti dell’amministrazione finanziaria.

Inoltre, è d’uopo sottolineare che i **vizi di annullabilità** (così come quelli di **infondatezza**) **non possono essere rilevati d’ufficio** dal giudice, conformemente al ridetto precedente (e unico) regime di invalidità operante nel settore tributario.

Ciò significa che **l’impugnazione dell’atto affetto da un vizio di annullabilità**, che però **non venga eccepito** dal contribuente con il **ricorso di primo grado**, comporterà, per lo stesso, la **decadenza** dalla possibilità di rilevare tale **vizio** nel medesimo e nel successivo grado di giudizio. Parimenti, il **giudice non potrà rilevare di sua iniziativa** tale vizio di annullabilità.

Per quanto concerne invece il **regime di “nullità”** degli atti dell’Amministrazione finanziaria, in virtù di quanto stabilito dall’[articolo 7-ter, L. 212/2000](#), deve ritenersi che esso operi **soltanto in via eccezionale** e solo laddove si verificano determinate ipotesi: ovvero, **difetto assoluto di attribuzione, violazione o elusione di giudicato** nonché **altro vizio di nullità** che venga **espressamente qualificato** come tale da una previsione di **legge** che sia **successiva all’entrata in vigore** della disposizione non appena citata.

Al riguardo, è importante sottolineare che i **vizi di “nullità”** degli atti dell’amministrazione finanziaria, così come espressamente previsto dalla disposizione citata, possono essere **eccepiti in sede amministrativa o giudiziaria**.

Ne deriva che i **motivi di nullità**, a differenza di quelli di annullabilità, possono essere **dedotti sempre e senza limiti temporali in sede di autotutela, di rimborso o di ricorso giurisdizionale**, anche in presenza di **definizioni amministrative** del tributo, con l’unico **limite dell’ordinaria prescrizione del credito** del contribuente. La disposizione citata, infatti, stabilisce che i vizi di nullità danno **diritto alla ripetizione** di quanto versato, fatta salva la **prescrizione** del credito.

Inoltre, i vizi di nullità, a differenza di quelli di annullabilità, sono altresì **rilevabili d’ufficio in ogni stato e grado del processo** da parte del giudice.

In definitiva, appaiono ben evidenti le **differenze** tra i due regimi di invalidità, in quanto i **vizi di annullabilità e di nullità** sono rilevabili da **soggetti diversi** e, soprattutto, con **termini e modalità diversi**, di cui il difensore tributario deve necessariamente tenere conto.

LA LENTE SULLA RIFORMA

L'incipit del divieto del bis in idem fa salve le specifiche disposizioni che prevedano diversamente

di Gianfranco Antico

Seminario di specializzazione

Riforma fiscale: le novità del contenzioso

Gestire il nuovo contenzioso, come delineato dal D.Lgs. 220/2023

Scopri di più

Il D.Lgs. 219/2023, di riforma dello Statuto del contribuente, introduce l'[articolo 9-bis, L. 212/2000](#), normando così il **cd. divieto di bis in idem nel procedimento tributario**: *“Salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente e ferma l'emendabilità di vizi formali e procedurali, il contribuente ha diritto a che l'Amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a **ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta**”*. Si legge nella relazione illustrativa che l'introduzione di tale norma recepisce le esigenze di **bilanciamento tra tutela dell'interesse erariale e dei diritti fondamentali del contribuente**, nel rispetto del principio di proporzionalità, rafforzando la protezione di tali diritti e, nel contempo, la **certezza del diritto**. E *“l'essenza del cd. **ne bis vexari** afferma che, per ogni possibile violazione, la persona ha diritto a essere gravata **da una sola procedura e quindi a doversi difendere una sola volta**”*.

La **triplice condizione** introdotta – che l'azione sia svolta 1) **una sola volta**, 2) **per ogni tributo**, 3) **per ogni periodo d'imposta** – trova comunque **un limite nell'incipit della norma**: *“salvo che specifiche disposizioni prevedano diversamente”*.

Questo a significare che per il Fisco **sono sicuramente salvi**, per esempio, **gli accertamenti parziali**, previsti dall'[articolo 41-bis, D.P.R. 600/1973](#) e dall'[articolo 54, comma 5, D.P.R. 633/1972](#), emessi dagli Uffici senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice, in quanto **privi di una valutazione complessiva della posizione del contribuente** e basati su *“elementi”* raccolti presso soggetti terzi; e **gli accertamenti integrativi**, disposti dall'[articolo 43, comma 3, D.P.R. 600/1973](#) e dall'[articolo 57, comma 5, D.P.R. 633/1972](#).

In ordine ai **cd. 41-bis**, la norma richiama **gli elementi in genere** che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato, così che l'Ufficio può limitarsi ad accertare i predetti elementi. La peculiarità del **parziale** consiste proprio nel **procedere all'accertamento, con immediatezza, quando siano pervenuti elementi che consentano di determinare autonome irregolarità tributarie**, con la possibilità di **notificare più accertamenti parziali per la stessa annualità**.

Il principio per cui il contribuente ha diritto a che l'Amministrazione finanziaria eserciti

l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni **periodo d'imposta verrà meno**, quindi, ogni qual volta l'Ufficio utilizzi **legittimamente i parziali**.

Relativamente agli accertamenti integrativi, entro gli stessi termini previsti per l'esercizio ordinario dell'attività di controllo, l'Ufficio può notificare **ulteriori avvisi, integrativi o modificativi dei precedenti**, ove **sussistano i presupposti** fissati dalla legge.

Il presupposto per l'esercizio del potere di integrazione e modificazione è dato dalla "**sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi**".

La norma, in forza di quanto prescritto dall'[articolo 43, comma 3, D.P.R. 600/1973](#) e dall'[articolo 57, comma 4, D.P.R. 633/1972](#), ammette la ri-emissione di un nuovo avviso di accertamento, subordinandolo ad un **ampliamento della conoscenza sulla situazione di fatto**, attraverso elementi – nuovi e sopravvenuti – che, se conosciuti prima, avrebbero portato ad una **diversa valutazione reddituale**.

Le stesse indicazioni fornite con la **circolare n. 7/1496/1977** affermano che, in questi casi, *"l'Ufficio deve notificare un altro avviso nel quale deve specificare, a pena di nullità, i fatti in questione ed il modo in cui ne è venuto a conoscenza, curando in modo particolare di porre in rilievo che trattasi di fatti che erano sconosciuti all'Ufficio (e tali debbono effettivamente essere) alla data del primo accertamento o dei precedenti accertamenti integrativi. Gli elementi nuovi debbono pur sempre riguardare fatti rientranti nel periodo d'imposta in considerazione e perciò necessariamente anteriori al primo avviso di accertamento, di modo che, nella realtà, novità e sopravvenienza sono tutt'uno e concernenti la conoscenza, da parte dell'Ufficio, di fatti storicamente vecchi"*.

Le istruzioni allora diramate – che pur se datate sono da ritenere **tuttora valide** – proseguono affermando che **i fatti sono nuovi** *"perché venuti a conoscenza dell'Ufficio – e, quindi, non direttamente rilevabili dagli elementi contenuti nella dichiarazione o negli atti o fatti che hanno dato luogo all'accertamento d'ufficio – solo successivamente alla data dell'accertamento di cui sono integrativi, pur riguardando epoca anteriore e, precisamente, circostanze e accadimenti verificatasi nel periodo di imposta cui l'accertamento si riferisce"*.

Dal punto di vista formale, **l'accertamento integrativo, deve avere un contenuto completo** e, quindi, deve sottostare anche alle prescrizioni dell'[articolo 42, D.P.R. 600/1973](#) e dell'[articolo 56, D.P.R. 633/1972](#) (indicazione degli **elementi o dei cespiti che sono alla base del nuovo accertamento**, del nuovo imponibile, dell'aliquota applicata e dell'imposta derivata).

Le indicazioni specificatamente previste **per gli accertamenti integrativi** debbono risultare dalla **motivazione dell'atto**, che è lo strumento attraverso il quale si descrive l'insieme delle argomentazioni su cui si fonda la pretesa dell'Ufficio, al fine di rendere edotto il contribuente delle **ragioni di fatto e di diritto su cui gli atti medesimi si fondano**, informando il destinatario dell'atto **sulle ragioni di un provvedimento autoritativo**, suscettibile di incidere unilateralmente nella sfera giuridica del destinatario.



Inoltre, evidenziamo che l'[articolo 9-bis, L. 212/2000](#), **cristallizza** legislativamente come **emendabili i vizi formali e procedurali**, così che in queste ipotesi è da ritenere la prerogativa della ri-emissione dell'atto pienamente legittima e conforme all'attuale ordinamento. Pertanto, sulla scorta del **c.d. principio di perennità della potestà amministrativa**, l'Amministrazione finanziaria, una volta rimosso con effetto "*ex tunc*" l'atto viziato, **conserva ed anzi è tenuta ad esercitare** – nella permanenza dei presupposti di fatto e di diritto – **la potestà impositiva**.

IMPOSTE SUL REDDITO

L'entità "fiscale" del trattamento di fine mandato

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

Convegno di aggiornamento

Fiscalità dei flussi finanziari tra società, soci e amministratori

Scopri di più

Nella realtà aziendale sovente agli amministratori viene attribuito, oltre ad un compenso, anche un **trattamento di fine mandato** (Tfm), che rappresenta un'indennità spettante al momento in cui **cessa l'incarico** con la società amministrata.

In linea generale, tale indennità è stabilita dallo statuto sociale e l'assemblea **ne determina l'assegnazione**, mentre la quantificazione della stessa è **lasciata alla libera contrattazione delle parti**.

Ai fini fiscali, il trattamento di fine mandato costituisce un reddito assimilato a **quello di lavoro dipendente**, ai sensi dell'[articolo 50, comma 2, lett. c-bis\), Tuir](#), con la possibilità di assoggettare l'indennità in parola al **regime di tassazione separata**, di cui all'[articolo 17, comma 1, Tuir](#).

Il Tfm è attratto, invece, nell'ambito dei **redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni**, ai sensi dell'[articolo 53, comma 1, Tuir](#), se l'incarico di amministratore rientra nell'oggetto tipico dell'attività professionale **esercitata dal soggetto percepente** ([circolare n. 105/E/2001](#)).

A differenza di quanto previsto per il **Trattamento di fine rapporto** (Tfr), che per espressa previsione di legge spetta al prestatore di lavoro "*in ogni caso di cessazione del rapporto di lavoro subordinato*" ([articolo 2120 cod. civ.](#)), il trattamento di fine mandato **non ha una specifica regolamentazione legislativa**, in quanto la possibilità di prevederlo è demandata soltanto allo statuto sociale ed alla volontà dei soci che, **con apposita delibera assembleare**, potranno determinarne la sussistenza e gli aspetti quantitativi relativi alla **quota annua da accantonare a titolo di tale indennità**.

Al fine di evitare contestazioni dell'Ufficio delle entrate sulla **congruità del Tfm accantonato**, è indispensabile che l'ammontare di tale indennità rispetti le **condizioni di effettività e congruità**, e sia determinato tenendo conto delle dimensioni aziendali, della struttura, del **volume d'affari nonché della complessità dell'amministrazione della società** (c.d. criterio di ragionevolezza).

Con riferimento alla quantificazione dell'accantonamento al Tfm, si potrebbe osservare che un'interpretazione sistematica delle disposizioni fiscali in materia imporrebbe, anche per l'accantonamento di fine mandato, il rispetto delle medesime **limitazioni previste dall'articolo 2120 cod. civ.**, per l'accantonamento di fine rapporto di lavoro dipendente, con la conseguenza che l'accantonamento al Tfm operato in misura superiore al **compenso annualmente stabilito dall'amministratore**, diviso 13,5, **sarebbe fiscalmente indeducibile**. In tal senso anche le seguenti sentenze della giurisprudenza di merito secondo cui:

- *“(...) il limite dell'importo di accantonamento al TFM della retribuzione dell'amministratore deducibile viene stabilito con i medesimi criteri stabiliti per il lavoratore dipendente, e quindi secondo la regola dell'art. 2120 c.c (...), con la conseguenza che non è deducibile l'accantonamento nella misura in cui supera il limite determinato come sopra” (T.R. Napoli sentenza n. 10730/50/2015);*
- *“in forza del richiamo del co. 4 dell'art. 105 del TUIR ai co. 1 e 2 del medesimo articolo, il limite dell'importo di accantonamento al TFM della retribuzione dell'amministratore deducibile viene stabilito con i medesimi criteri stabiliti per il lavoratore dipendente, e quindi secondo la regola dell'art. 2120 c.c.” (T. Reg. Piemonte sentenza n. 1221/2/2019).*

Tuttavia, sul fronte della giurisprudenza di legittimità, la Cassazione (sentenza n. 24848/2020) ha precisato che non operano, ai fini della deduzione delle **quote di accantonamento al Tfm**, i limiti codicistici previsti per il Tfr dall'**articolo 2120 cod. civ.**, in quanto il sistema normativo non prevede alcuno specifico limite alla deduzione. Dello stesso tenore la successiva **sentenza n. 25435/2022 della stessa Suprema Corte**, secondo cui gli accantonamenti al trattamento di fine mandato per gli amministratori non soggiacciono alla disciplina prevista per **gli accantonamenti al Tfr** e, pertanto, non può applicarsi la regola per la quale è indeducibile la parte di accantonamento eccedente il compenso annualmente stabilito **diviso per 13,5**.

- Pur apprezzando l'intervento della Corte di cassazione, pare opportuno trovare un giusto equilibrio nella determinazione del **trattamento di fine mandato**, rispetto all'entità del compenso spettante agli amministratori, **evitando eccessive sproporzioni tra emolumento e indennità**.