



**Edizione di mercoledì 27 Marzo 2024**

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

**Il conferimento di azienda nell'attuale disciplina e prospettive della Riforma tributaria**  
di **Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365**

## **CASI OPERATIVI**

**Il minimo "disconosciuto" recupera l'Iva accertata tramite rivalsa al cliente destinatario delle fatture**  
di **Euroconference Centro Studi Tributari**

## **GUIDA AGLI ADEMPIMENTI**

**La "flat tax incrementale" nel modello Redditi Pf**  
di **Laura Mazzola**

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

**Primi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate sulla rilevanza fiscale della correzione di errori contabili**  
di **Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori**

## **BILANCIO**

**Caratteristiche dell'affitto intercalare in agricoltura**  
di **Luigi Scappini**

## **LA LENTE SULLA RIFORMA**

**Istanza cautelare tra reclamo e definizione semplificata**  
di **Angelo Ginex**

## ***Il conferimento di azienda nell'attuale disciplina e prospettive della Riforma tributaria***

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

**Circolari e Riviste**

**IL REDDITO  
DI IMPRESA**

**IN OFFERTA PER TE € 78 + IVA 4%** anziché € 120 + 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**



*L'operazione di conferimento di azienda ha nel nostro ordinamento tributario peculiarità che non sono rinvenibili in altre operazioni straordinarie con cui vengono trasferiti beni o complessi aziendali.*

Il conferimento di azienda è l'unica operazione straordinaria che presenta una esplicita tutela da valutazioni antiabuso: in questo senso recita, per il profilo delle imposte sul reddito, l'articolo 176, comma 3, Tuir, con l'ulteriore precisazione che nemmeno quando il conferimento è seguito da cessione della partecipazione ricevuta dalla conferente, beneficiando del regime *pex*, esso può essere valutato dall'Agenzia delle entrate per eventuali profili antiabuso. Il che attesta, senza ombra di dubbio, che tanto la cessione diretta del ramo di azienda, quanto la cessione indiretta tramite conferimento e cessione delle quote, sono giudicate soluzioni percorribili con uguali dignità fiscale, ancorché l'una sia certamente più conveniente (quanto a gravame tributario) dell'altra.

E va aggiunto che anche il profilo dell'imposta di registro, un tempo oggetto di possibili contestazioni laddove a seguito del conferimento venisse ceduta l'intera partecipazione ricevuta dalla conferente, oggi è ampiamente tutelato dall'articolo 20, D.P.R. 131/1986 che recita (a seguito delle modifiche introdotte dalla L. 205/2017): *“L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi”*.

Quindi risulta impossibile legare tra loro i 2 atti (conferimento e cessione di quote) ipotizzando un disegno atto a cedere l'intera azienda senza versare l'imposta proporzionale di registro.

E tutta questa ricostruzione è stata confermata recentemente con la risposta a interpello n. 260/E/2023 che analizzando una complessa operazione di conferimento di ramo di azienda in una *newCo*, con successivo affitto del ramo di azienda ricevuto dalla *newCo*, ha concluso che

non sono ravvisabili nella citata operazione profili antiabuso in nessun comparto impositivo.

Ebbene questa peculiarità certamente non è *de plano* ritraibile in altre operazioni neutrali di trasferimento aziendale quali fusioni e scissioni che, specie le seconde, sono frequentemente lette come operazioni abusive laddove vi sia un fine di trasferimento a economie terze di beni o complessi aziendali (anche se va riconosciuto che la tendenza a bocciare come operazioni abusive le scissioni è meno rimarcata oggi rispetto al passato).

Una ulteriore peculiarità che rende interessante il conferimento di azienda, se confrontato con fusione e scissione, è la sua ibrida natura che lo fa essere a volte una operazione con fine realizzativo, a volte con fine di riorganizzazione aziendale, laddove, invece, fusioni e scissioni non possono che essere definite come operazioni di successione universale in cui il fine realizzativo è molto sottotraccia, laddove esso esista.

Nell'ambito della Riforma tributaria, l'articolo 6, lettera f), L. 111/2023 prevede la sistematizzazione e razionalizzazione della disciplina dei conferimenti di azienda nel rispetto del principio di neutralità fiscale del conferimento di azienda. Posto che si tratta di una norma che non prevede stanziamenti erariali è lecito pensare che essa potrà venire alla luce quanto prima, dato il noto problema di carenza di risorse pubbliche che ha sospeso (e forse bloccato per sempre o almeno per lungo tempo) i temi della Riforma più costosi per l'Erario, quali la riduzione della aliquota Ires al 15%, prevista dalla lettera a) della norma sopra citata.

In tale contesto vi sono alcuni passaggi nell'attuale articolo 176, Tuir che andrebbero rivisti poiché sono causa di problemi interpretativi, o addirittura di prese di posizione non condivisibili di parte della giurisprudenza il che genera incertezza nell'operatore tributario che volesse avviare un conferimento di azienda.

Tra queste incertezze interpretative va segnalato, in primo luogo, la corretta qualificazione fiscale della partecipazione che viene iscritta nell'attivo patrimoniale della conferente in cambio del ramo di azienda trasferito alla conferitaria.

Questa problematica non è di poco conto atteso che una peculiarità del conferimento d'azienda è proprio quella di sottrarre all'esame antiabuso l'operazione di conferimento cui segue la immediata cessione della partecipazione ottenuta dalla conferente, realizzando con ciò una sostanziale vendita del ramo di azienda senza gravame fiscale. Ma per ottenere questo risultato è necessario che la partecipazione in questione si qualifichi con i requisiti *pex e*, in effetti, la stessa norma dell'articolo 176, Tuir sembra favorire questo esito.

Infatti, le partecipazioni, a norma dell'attuale comma 4 del citato articolo 176, Tuir, si considerano iscritte come immobilizzazioni finanziarie nei bilanci in cui risultavano iscritti i beni della azienda conferita o in cui risultavano iscritte, come immobilizzazioni, le partecipazioni date in cambio. Quindi l'*holding period* è soddisfatto tramite una figurativa retrodatazione, o meglio tramite il subentro della partecipazione nell'anzianità dei beni oggetto di conferimento, senza soluzione di continuità.

Ma qui si apre un punto dolente e da sempre oggetto di discussioni a causa di una maldestra scrittura normativa. L'anzianità ereditata dalla partecipazione fa riferimento al momento di acquisto dei beni del ramo di azienda conferito o al momento di acquisto (o detenzione a titolo originario) dell'azienda conferita? Un esame strettamente letterale porterebbe a una conclusione, che chi scrive non condivide, in base alla quale il riferimento è ai beni dell'azienda conferita. In questo senso si è peraltro pronunciata una recente sentenza della Cassazione (n. 8235/2023) che, per la verità esamina un caso piuttosto atipico nel quale in un conferimento di azienda un elemento decisamente rilevante, quale il compendio immobiliare, entra a far parte del conferente a titolo di proprietà (in seguito a riscatto da *leasing*) solo in prossimità temporale con il conferimento stesso. Tuttavia, ciò che preme in questa sede è l'accento posto dalla Suprema Corte al legame "*bene aziendale*" e anzianità della partecipazione. Sul punto recita la sentenza: *"Proprio per questo la norma ha essenziale riferimento ai "beni aziendali" più che al concetto d'azienda in sé. In altre parole in base al dato normativo emergente dalla disposizione di cui all'articolo 176, comma 4, Tuir, appare chiaro come la rilevanza del periodo di possesso dell'azienda da parte del conferente è strettamente legato all'iscrizione a bilancio dei beni aziendali (più che all'azienda nel senso di cui all'articolo 2555, cod. civ.), a sua volta legata alla loro proprietà in capo all'azienda"*.

Questo è proprio il punto che non convince. In primo luogo, va segnalato che l'intero comma 4 dell'articolo 176, Tuir è finalizzato a riconoscere continuità nella detenzione dell'azienda e del bene di secondo grado che la rappresenta (partecipazione) tra conferente e conferitario, continuità temporale non interrotta dal conferimento, che si qualifica per questi fini come una operazione neutrale. Conferma ciò l'*incipit* del citato comma 4 che cita *"le aziende acquisite in dipendenza di conferimenti, si considerano detenute dal soggetto conferitario anche per il periodo di possesso del soggetto conferente"*. E quando poi nel secondo periodo del citato comma 4 si passa all'esame della partecipazione retrodatandone l'anzianità di detenzione, non può che trattarsi dello stesso tema, cioè il bene di secondo grado che rappresenta l'azienda trasferita più che i beni della stessa. Che questa fosse la volontà del Legislatore emerge anche da un passaggio interpretativo della stessa Agenzia delle entrate che nella circolare n. 57/E/2008, § 3.4, nel valutare gli effetti del conferimento di azienda afferma espressamente: *"D'altra parte, il conferente avrà la possibilità di alienare le partecipazioni ricevute tenendo conto, ai fini del calcolo del requisito temporale richiesto per la rateizzazione della plusvalenza ai sensi del comma 4 dell'articolo 86 del Tuir ovvero per l'applicabilità del regime della "participation exemption" ai sensi dell'articolo 87 del Tuir, anche del periodo di possesso dell'azienda conferita"*.

Come si può notare il riferimento è all'azienda e non ai beni trasferiti. E peraltro vi è anche un argomento di ordine pratico che porta a questa necessaria conclusione. Se il riferimento fosse ai beni dell'azienda come ci si dovrebbe comportare nel valutare l'anzianità della partecipazione atteso che non necessariamente i beni aziendali sono acquisiti nel medesimo momento? Se a fronte di un conferimento di ramo di azienda che ammonta a 100, un bene appartenente a quel ramo del valore di 10 è stato acquisito un mese prima rispetto al conferimento si dovrebbe concludere che il 90% della plusvalenza è trattata con *pex* e il 10% in via ordinaria? Ma oltre al fatto che questa ricostruzione è alquanto cervellotica<sup>[1]</sup>, osta alla sua adesione il fatto che la partecipazione non può essere qualificata in parte *pex* e in parte

non *pex*. O sono soddisfatti i requisiti dell'articolo 87, Tuir o non sono soddisfatti nella sua interezza e non avrebbe senso negare tale requisito quando, per assurdo, l'1% dei beni del ramo conferito è stato acquisito in prossimità del conferimento stesso.

Ma se si privilegia il legame tra bene aziendale e anzianità della partecipazione l'esito non può che essere questo.

Esito assurdo che porta a ritenere infondata la tesi da cui promana e cioè che l'anzianità di detenzione della partecipazione derivi dall'anzianità di detenzione dei singoli beni e non già della intera azienda trasferita.

Peraltro, sostenere il legame tra bene (e non azienda) e partecipazione porterebbe a situazioni veramente incongrue che anche il mero buon senso indurrebbe a ritenere insensate: si pensi al caso di una azienda i cui macchinari sono stati oggetto di un contratto di *lease back* eseguito in prossimità del conferimento della stessa azienda. La partecipazione ritratta dal conferimento (benché certamente derivi dal possesso della azienda conferita) non avrebbe i requisiti *pex* per il semplice fatto che i beni dell'azienda non risultano iscritti nel bilancio della conferente in quanto ceduti alla società di *leasing*, il che sarebbe conclusione veramente inaccettabile.

### **Scissione scorporo e conferimento di azienda, profili di responsabilità dell'avente causa**

Le imprese in difficoltà spesso valutano il disegno di eseguire operazioni straordinarie anche al fine di sottrarsi almeno parzialmente alla responsabilità in merito alle obbligazioni assunte precedentemente, oltre a proteggere per quanto possibile, una parte del patrimonio aziendale. In questo ambito non tutte le operazioni presentano gli stessi profili di responsabilità e più precisamente vi è una sensibile differenza tra scissione, in particolare la c.d. scissione scorporo di cui all'articolo 2506.1, cod. civ. e il conferimento di azienda.

Si rappresenti la situazione di una società che esegue una scissione scorporo attribuendo a una beneficiaria un ramo di azienda precedentemente gestito, e imputando a detto ramo le passività relative. Un medesimo esito può essere raggiunto tramite un conferimento di ramo di azienda in una conferitaria. A ben vedere con l'avvento della scissione scorporo gli esiti contabili delle 2 operazioni sono del tutto simili, nel senso che la partecipazione, che rappresenta il ramo di azienda trasferito, è in entrambi i casi iscritta nell'attivo della scissa/conferente.

Certamente la procedura da seguire per ottenere questo risultato è molto diversa tra le 2 operazioni, nel senso che nel caso del conferimento di azienda siamo di fronte a un atto di *governance* che viene eseguito senza coinvolgere necessariamente i soci (ma con obbligo di redigere la perizia di stima), mentre nella scissione scorporo siamo di fronte a una operazione che coinvolge tutti gli organi sociali e anche soggetti esterni agli organi sociali (amministratori per redigere il progetto, soci per approvarlo ed eseguire l'atto di scissione, nonché creditori per esprimere eventuale opposizione), ma altrettanto certamente l'aspetto più delicato è valutare i profili di responsabilità sulle passività trasferite.

In altre parole, quali sono i rischi che possono correre le società aventi causa dell'operazione in merito alle passività trasferite direttamente ad altra società beneficiaria oppure rimaste in capo alla dante causa?

Nell'ambito della scissione un primo profilo di responsabilità attiene agli elementi del passivo non specificamente attribuiti dal progetto di scissione, in tal caso, ai sensi dell'articolo 2506-*bis*, comma 3, cod. civ., rispondono in solido di dette passività tutte le società coinvolte nell'operazione. Tuttavia, vi è un limite alla responsabilità rappresentato dall'entità del patrimonio netto effettivo attribuito a ciascuna società beneficiaria.

Il tema del limite del patrimonio netto effettivo è centrale poiché ricorre in diversi ambiti di responsabilità della beneficiaria e della scissa: al riguardo va ricordato che la medesima locuzione compare nell'articolo 2506-*ter*, comma 2, cod. civ. (relazione degli amministratori) a proposito della quale si registra un passaggio del documento Oic 4. Secondo l'Oic il patrimonio effettivo va determinato a valori correnti, limitandosi, però, a rilevare le plusvalenze latenti di beni specificamente individuabili e oggetto di possibili esecuzioni forzate, in pratica escludendo avviamento e altre immaterialità non incorporate in beni singolarmente cedibili.

Un secondo profilo di responsabilità emerge nell'articolo 2506-*quater*, ultimo comma, cod. civ. in cui si afferma che per le passività trasferite ad altra società e non soddisfatte da quest'ultima è prevista responsabilità solidale da parte delle società risultanti dalla scissione e non assegnatarie di dette passività. Tale responsabilità coinvolge anche la scissa nella scissione parziale (e necessariamente nella scissione scorporo, dato che la scissa deve continuare l'attività), poiché la norma cita anche il termine "*patrimonio netto rimasto*". La responsabilità trova sempre un limite nel patrimonio netto effettivo, e ciò assicura che in caso di scissione a favore di una beneficiaria, non si possa intaccare il patrimonio per un ammontare superiore a quello effettivo trasferito.

Sul punto va notato che nella scissione ordinaria verso società beneficiaria preesistente, pur ammettendo che la beneficiaria possa essere chiamata a rispondere delle passività attribuite dalla scissa (o anche attribuite ad altra beneficiaria insolvente), va sempre rilevato che il tetto massimo di tale responsabilità è il netto effettivo assegnato.

Nel conferimento d'azienda la società conferitaria trova quale unica norma in materia di responsabilità sulle passività della conferente l'articolo 2560, ultimo comma, cod. civ., che pur dedicato alla cessione d'azienda, è, per dottrina unanime, certamente applicabile anche al conferimento d'azienda.

In questa disposizione emerge che la conferitaria, nel trasferimento di azienda commerciale risponde dei debiti "*suddetti*", cioè relativi al ramo di azienda trasferito, se essi risultano dai libri obbligatori. Da questa disposizione non sembrano emergere profili di responsabilità della conferitaria, in merito alle passività del ramo d'azienda trasferito ad altra conferitaria (nel conferimento di 2 rami di azienda a 2 società conferitarie), e ciò costituisce, senza dubbio, una

differenza di non poco momento, rispetto alla operazione di scissione.

Sul punto è di grande aiuto una significativa sentenza della Corte di Cassazione (sentenza n. 13319/2015) che, dopo aver ricostruito con grande precisione, la disciplina della cessione d'azienda e, in modo particolare, quale sia l'esito in materia di responsabilità sui debiti relativi alla stessa azienda ex articolo 2560, cod. civ. si interroga su quale sia la sorte di detti debiti quando oggetto del trasferimento non sia l'intera azienda, bensì un ramo di essa.

Nel caso in questione era stata eseguita una cessione di ramo di azienda (ma identiche conclusioni sono applicabili anche al conferimento di ramo di azienda) commerciale, mentre il ramo artigianale era stato mantenuto dal cedente. La questione controversa era valutare se i debiti relativi al ramo artigianale, e non soddisfatti dal cedente, potevano essere posti a carico dell'acquirente il ramo di azienda commerciale, come aveva sostenuto il creditore in giudizio e come aveva sentenziato la Corte d'Appello. Ebbene la Cassazione rovescia il giudizio di II grado ritenendo che l'acquirente sia irresponsabile di debiti non inerenti il ramo di azienda acquisito.

Sul punto la Cassazione afferma esplicitamente: *“Alla luce della ratio della norma, deve affermarsi che nella cessione di ramo di azienda il bilanciamento di interessi previsto dal legislatore con l'articolo 2560 comma 2 cod. civ. si realizza solo ritenendo che l'acquirente di un ramo di azienda risponderà dei debiti che dalle scritture contabili risulteranno riferirsi alla parte di azienda a lui trasferita.*

Con ciò non si vuole indurre alla convinzione che tramite un conferimento si possa ottenere una sostanziale impunità della società conferitaria in relazione alle passività trasferite all'altra conferitaria. Una simile conclusione costituirebbe un *vulnus* nel sistema che pregiudicherebbe le garanzie dei terzi creditori, però va certamente rimarcato che una cosa è prevedere una responsabilità esplicita (come avviene nelle scissioni), altra cosa è se questa responsabilità esplicita non sussiste. Ciò significa che il creditore non soddisfatto dalla conferente per una certa passività rimasta in carico alla conferente, ha come unico rimedio, per aggredire la conferitaria, la dimostrazione che con il conferimento si è agito in pregiudizio delle sue ragioni ex articolo 2901, cod. civ., cioè l'azione di revocatoria ordinaria che comporta la necessita di dimostrare che gli attori hanno agito scientemente per arrecare danno al creditore.

### **Le conseguenze contabili delle diverse nature del conferimento**

La natura del conferimento di azienda è di difficile definizione, non tanto perché l'operazione non sia chiara, quanto perché si presta a finalità diverse assumendo, volta per volta, diverse sembianze che vanno dal modello conferimento/cessione a quello conferimento/trasformazione. Questa dualità si riflette anche sugli aspetti tributari, la cui applicazione *“necessaria”* tende a contaminare la natura del conferimento stesso. È chiaro che se dal punto di vista fiscale il conferimento deve avvenire in continuità dei valori, il tema dell'obiettivo realizzativo verrà sacrificato per non generare problemi tributari. Detto ciò, sarebbe utile che su questa complessa e interessante operazione si pronunciasse l'Oic, così



come si è pronunciata su fusioni e scissioni. Infatti, la natura ambivalente del conferimento di azienda genera 2 differenti opzioni contabili, alternative tra loro, ma entrambe legittime in ragione dei diversi obiettivi che si vogliono ottenere tramite l'atto. È noto, infatti, che il conferimento di azienda viene definito, facendo riferimento ad argomentazioni condivisibili in entrambi i casi, sia una operazione di trasformazione societaria priva di effetti realizzativi, sia una operazione con finalità realizzative, del tutto assimilabile alla vendita.

### **Il conferimento di azienda come operazione di trasformazione societaria**

Secondo un autorevole e famoso aforisma nel conferimento di azienda *“nessuno compra e nessuno vende”*, locuzione con cui si mette in risalto il fatto che non vi è un intento realizzativo nel trasferire un ramo di azienda in cambio di una partecipazione societaria, bensì la volontà di riorganizzare la gestione societaria. Per aggiungere argomenti a questa tesi spesso si cita la sentenza della Cassazione n. 8492/1990 secondo la quale il conferimento non può essere sovrapposto alla cessione poiché manca l'elemento prezzo per affermare questa analogia, quindi, saremmo di fronte a un contratto con causa associativa non realizzativa. Se si volesse individuare nel conferimento d'azienda la ipotesi più simile a una operazione con causa associativa basterebbe pensare al conferimento della azienda individuale in una Srl di cui il conferente è anche unico socio. Non vi è alcuno che non veda in questa operazione che non è stato sostanzialmente trasferito alcun ramo di azienda, bensì una impresa individuale si è trasformata in società.

### **Il conferimento come operazione realizzativa**

Altre posizioni in dottrina enfatizzano invece l'aspetto realizzativo, quindi il conferimento definito come una vendita a tutti gli effetti. A difesa di tale tesi viene citata la sentenza della Cassazione n. 9523/2001 secondo la quale l'analogia tra il conferimento e la vendita è confermata dal fatto che la revocatoria fallimentare è applicabile anche al conferimento inteso come atto con finalità realizzative. E ancora a difesa di questa impostazione viene spesso citato l'articolo 2554, cod. civ., secondo il quale le garanzie che tutelano l'acquirente vengono applicate anche al conferimento. Anche in questo caso è possibile delineare una situazione di conferimento di azienda che rappresenta in pieno l'obiettivo realizzativo: basti pensare alla situazione di conferimento di ramo di azienda cui segue l'immediata cessione della partecipazione ricevuta per effetto del conferimento. A cessione avvenuta il conferente sarà del tutto privato di ogni collegamento con il ramo di azienda conferito, e nell'attivo avrà liquidità esattamente come se avesse ceduto il ramo di azienda. Va sottolineato che con l'attuale disciplina fiscale del conferimento di azienda si può dire che dal punto di vista tributario l'operazione ha una natura più associativa che realizzativa: attualmente, infatti, l'operazione di conferimento di azienda si muove in un contesto di neutralità necessaria (articolo 176, Tuir) rendendo impossibile l'effetto realizzativo, che invece emerge con ogni evidenza con il conferimento di singolo bene, fattispecie in tutto assimilabile, fiscalmente alla vendita.

Tutto ciò per dire che il conferimento di azienda è operazione versatile che assume le



sembianze desiderate da colui che l'attiva. Poi dalla diversa natura della operazione conseguono aspetti contabili differenti.

In primo luogo, si pone la scelta se contabilizzare il conferimento a “*saldi chiusi*” oppure a “*saldi aperti*”. La differenza tra le 2 tecniche è intuibile già della letteralità delle 2 espressioni sopra citate. La tecnica a saldi chiusi implica che la società conferitaria contabilizzi i beni al netto delle poste rettificative dell'attivo (segnatamente i fondi di ammortamento) così come se i beni stessi venissero acquistati con contratto di compravendita. Sicché per esemplificare, se il valore dei cespiti fosse di 70 in quanto il costo storico era 100 e il fondo ammortamento 30 (e il perito conferma tale valutazione), la conferitaria li iscrive nell'attivo a 70 iniziando il processo di ammortamento. Al contrario nella tecnica contabile a “*saldi aperti*” il cespite viene iscritto dalla conferitaria conservando la memoria del costo storico e del fondo di ammortamento, esattamente come se l'operazione avvenisse in assoluta continuità dei valori. È evidente come la prima scelta sarà tanto più preferibile quanto più il conferimento in questione faccia riferimento al modello cessione, mentre la scelta a saldi aperti metterà in evidenza come quel conferimento faccia riferimento al modello trasformazione. Detto ciò, va osservato che in molti casi la necessità di applicare il principio fiscale di neutralità necessaria contamina la “*purezza*” della scelta contabile, quindi, la tecnica saldi aperti sarà adottata anche in conferimenti realizzativi. Ciò in quanto l'impossibilità di rilevare variazioni diminutive *extra* contabili rende necessario, volendo conservare l'ammontare degli ammortamenti *ante* conferimento, conservare il costo di acquisto originario nella contabilità della conferitaria. Riprendendo l'esempio di prima e postulando che la quota di ammortamento del bene derivante dalle aliquote fiscali (D.M. 31 dicembre 1988) sia del 10% si avrebbe, *ante* conferimento una quota annuale di 10 e un residuo di 7 anni di ammortamento. Se il conferimento avvenisse a saldi chiusi, quindi venisse iscritto un costo del bene pari a 70, per mantenere inalterato il processo di ammortamento si dovrebbe eseguire un ammortamento di 10, più elevato della aliquota fiscale ammessa (7 pari al 10%), con necessità di operare variazione in aumento di 3. In alternativa dovrebbe essere allungato il processo di ammortamento, quindi 7 all'anno generando un processo residuo di 10 anni di ammortamento, allungamento in certi casi non giustificabile civilisticamente. Al contrario, con la tecnica dei saldi aperti sarà possibile generare un ammortamento di 10 annui conservando la durata originaria del processo di ammortamento, e ciò anche nel caso in cui il conferimento si ispiri al modello cessione.

La dualità tra conferimento/cessione e conferimento/trasformazione si riflette anche sulla riserva che si genera in capo alla conferente. È opinione maggioritaria che laddove l'obiettivo sia realizzativo, la riserva che si genera in capo alla conferente per effetto dei plusvalori rilevati in sede peritale, sia una componente di Conto economico che può legittimamente confluire in una riserva di utile distribuibile ai soci. In linea con tale impostazione sono sia la Consob (comunicazione n. 94004211/1994), che ha condiviso la rilevanza attribuita, in sede di determinazione del risultato d'esercizio, alla plusvalenza da conferimento, sia l'Assirevi, che nel documento di ricerca approvato dalla Commissione tecnica il 12 gennaio 1998 ha precisato che ai fini civilistici la plusvalenza da conferimento è da considerarsi realizzata e, pertanto, va iscritta a Conto economico. È altrettanto evidente che ove il conferimento abbia

un obiettivo di riorganizzazione aziendale e soprattutto avvenga all'interno del medesimo gruppo (*under common control*), considerare realizzata la plusvalenza è atteggiamento più rischioso, soprattutto se la genesi della riserva è seguita da un intento di distribuzione ai soci, così come afferma Consob nella citata comunicazione in cui viene ravvisata “...l'opportunità che la politica di distribuzione degli utili scaturenti dall'operazione in questione sia il più possibile correlata con la realizzazione finanziaria dei plusvalori”, con ciò implicitamente ammettendo che un'eventuale distribuzione degli utili *de quibus* non può ritenersi illegittima; anche se il principio della prudenza induce a ritenere che gli utili medesimi vengano distribuiti, quanto meno, “*in misura parallela*” agli ammortamenti effettuati dalla società conferitaria sui beni ricevuti.

[1] Si veda sul punto A. Cotto e C. Sgattoni, “Cassazione severa sul conferimento di azienda seguito dalla cessione della partecipazione”, in Eutekne info del 9 gennaio 2024.

**Si segnala che l'articolo è tratto da “[Il reddito di impresa](#)”.**

**CASI OPERATIVI**

---

## ***Il minimo “disconosciuto” recupera l’iva accertata tramite rivalsa al cliente destinatario delle fatture***

di **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! >](#)



Luca Galli era un professionista che applicava il regime di vantaggio; egli emetteva fatture per l'importo complessivo annuo di 12.000 euro alla società Galli Srl, tutte incassate nel medesimo periodo d'imposta di emissione.

Luca Galli ha cessato la partita Iva nel novembre 2018.

L'Agenzia delle entrate ha notificato un atto di contestazione relativo all'annualità 2017 nel quale viene disconosciuta l'applicazione del regime di vantaggio in quanto la società Galli Srl, di cui Luca Galli è socio, applicava il regime di trasparenza fiscale.

Tra le contestazioni contenute nell'atto notificato vi è anche l'addebito dell'Iva (con le relative sanzioni); esiste qualche soluzione per recuperare tale imposta, considerando che le fatture sono state emesse nei confronti di Galli Srl, soggetto che avrebbe avuto il diritto alla detrazione dell'Iva, se questa fosse stata addebitata?

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



## **FiscoPratico**

## La “flat tax incrementale” nel modello Redditi Pf

di Laura Mazzola

Convegno di aggiornamento

### Novità della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche

Scopri di più

Il **modello Redditi Pf 2024**, relativo al **periodo d'imposta 2023**, prevede la **gestione della flat tax incrementale**.

Tale **tassa piatta**, che sostituisce l'applicazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali regionale e comunale **limitatamente all'anno 2023**, deve essere applicata su una **base imponibile** pari alla **differenza tra il reddito di impresa** (o di lavoro autonomo) **determinato nel 2023 e il reddito di impresa** (o di lavoro autonomo) **di importo più elevato** dichiarato negli **anni dal 2020 al 2022, successivamente abbattuta del 5%**.

Ai fini del calcolo della “tassa piatta incrementale”, al risultato così ottenuto, nei limiti dell'**importo soglia di 40.000 euro**, occorre applicare l'**imposta sostitutiva del 15%**.

L'**ulteriore quota di reddito**, oltre la differenza o il limite di 40.000 euro, **non è assoggettata ad imposta sostitutiva**, ma **confluisce nel reddito complessivo** che concorre alla determinazione dell'Irpef secondo gli **ordinari scaglioni di reddito**.

In particolare, all'interno del **quadro LM**, la **sezione II** è dedicata alla **tassa piatta incrementale**, di cui all'[articolo 1, commi da 55 a 57, L. 197/2022](#).

La sezione II è composta da quattro righe, **da LM12 a LM15**, i quali prevedono l'indicazione:

- del **maggior reddito d'impresa o di lavoro autonomo relativo al triennio precedente** (rigo LM12);
- dei **redditi d'impresa o di lavoro autonomo relativi all'anno 2023** (rigo LM13);
- del **reddito assoggettato ad imposta sostitutiva** (rigo LM14);
- dell'**imposta sostitutiva dovuta** (rigo LM15).

Come chiarito all'interno delle “*Specifiche tecniche per la trasmissione telematica del modello Redditi persone fisiche 2024*”, il **programma diagnostico confronta l'importo indicato nel rigo LM13 con la sommatoria dei seguenti righe del dichiarativo**:

- **rigo RE25** (solo se positivo), quale **reddito o perdita da reddito di lavoro** autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni;
- **RF101**, quale **reddito d'impresa in contabilità ordinaria** di spettanza dell'imprenditore (al netto delle perdite pregresse);
- **RG36**, quale **reddito d'impresa in contabilità semplificata** di spettanza dell'imprenditore (al netto delle perdite d'impresa);
- **RD18**, quale **reddito d'impresa**, di allevamento di animali, o derivante da produzione dei vegetali e da altre attività agricole, di spettanza dell'imprenditore (al netto delle perdite d'impresa).

Inoltre, **il maggior reddito d'impresa** (o di lavoro autonomo) **relativo al triennio precedente**, di cui al rigo LM12, colonna 4, **e i redditi d'impresa** (o di lavoro autonomo) **relativi all'anno 2023**, di cui al rigo LM13, **devono essere positivi** (o pari a zero).

Si ipotizzi che un contribuente professionista abbia conseguito i seguenti **redditi di lavoro autonomo**:

- **120.000** euro nel **periodo di imposta 2023**;
- **80.000** euro nel **periodo di imposta 2022**;
- **75.000** nel **periodo di imposta 2021**;
- **70.000** euro nel **periodo di imposta 2020**.

Il reddito più elevato dichiarato nel triennio di monitoraggio **è pari a 80.000 euro**.

Tale importo deve essere sottratto al **reddito relativo all'anno 2023**, ottenendo un risultato di 40.000 euro (entro la soglia limite), e tale risultato deve essere successivamente **decurtato della franchigia del 5%** sul **reddito più elevato** (ossia 4.000 euro), al fine **dell'ottenimento della base imponibile**.

Va da sé che **l'imposta è pari a 5.400 euro**, ossia il 15 % della **base imponibile di 36.000 euro**.

L'importo che, invece, confluisce nel **reddito complessivo**, da assoggettare ad Irpef ordinaria e relative addizionali, è **pari a 84.000 euro**, quale differenza tra il **reddito dell'anno 2023 di 120.000 euro** e la **base imponibile della "flat tax incrementale" di 36.000 euro**.

La compilazione della sezione II del modello Redditi Pf 2024 è **riportata di seguito**.

SEZIONE II Tassa piatta incrementale (art. 1, commi 55- 57, legge n. 197 del 2022)	LM12	Redditi d'impresa e di lavoro autonomo del triennio precedente	2020	2021	2022	Maggior reddito incrementato
			1	2	3	4
			70.000,00	75.000,00	80.000,00	84.000,00
	LM13	Redditi d'impresa e di lavoro autonomo 2023	IMPRESA FAMILIARE			
			1	Quota possesso titolare		3
			120.000,00	2	%	di cui reddito intera impresa familiare
						,00
LM14	Reddito assoggettato ad imposta sostitutiva	Incremento reddituale lordo (LM13 col. 1 - LM12 col. 4)	Incremento agevolabile			
		1	2			
			36.000,00	36.000,00		
		(15% dell'importo di LM14, col. 2)				
LM15	Imposta sostitutiva dovuta	5.400,00				

Infine, **l'imposta sostitutiva dovuta**, indicata nel rigo LM15, deve essere riportata nel **rigo RX32**.

## ***Primi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate sulla rilevanza fiscale della correzione di errori contabili***

di **Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori**

OneDay Master

### **Componenti negativi del reddito d'impresa**

Scopri di più

Nonostante la disciplina della rilevanza fiscale “condizionata” della **correzione degli errori contabili** risulti applicabile, per le imprese con esercizio **coincidente con l'anno solare**, sin dal periodo d'imposta 2022, i primi attesi chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria sono stati forniti solo con la **recente [risposta all'istanza di interpello n. 73/2024](#)**.

Nella risposta, avente per oggetto il caso della correzione di errori considerati “rilevanti” secondo la definizione contenuta nel Principio Contabile OIC 29, derivanti dalla **non corretta imputazione temporale** di canoni di leasing finanziario, vengono anche chiariti diversi **aspetti di carattere “generale”**, tra cui, in primis, la circostanza per cui rientrano nel relativo perimetro di applicazione sia **gli errori “rilevanti”**, sia quelli **non rilevanti**, purché corretti dal predetto **periodo d'imposta 2022**, anche se commessi prima dell'entrata in vigore della norma.

Preliminarmente, l'Amministrazione finanziaria evidenzia come la risposta sia **limitata all'esame della rilevanza fiscale della correzione degli errori contabili** aventi per oggetto l'errata imputazione “**per competenza**” dei **canoni di leasing**, escludendo ogni valutazione in merito ad **altri e diversi errori**, chiarendo altresì che, laddove gli errori contabili rappresentati in istanza **risultassero conseguenza di una non corretta applicazione di norme fiscali** (ossia, in altri termini, non fossero qualificabili come errori commessi in sede di predisposizione del bilancio), le previsioni concernenti la rilevanza fiscale della relativa correzione **non troverebbero applicazione**.

Non viene, quindi, espressamente affrontato **il dubbio circa l'ambito oggettivo di applicazione della disciplina**, con particolare riguardo al fatto che possano esservi ricondotte, per esempio, anche le **correzioni aventi per oggetto errori concernenti la “qualificazione” del fatto amministrativo**, sia pur in termini di conseguente diversa imputazione temporale della componente reddituale al singolo periodo d'imposta, oppure **se debba trattarsi**, sempre e soltanto, di **errori di mera imputabile temporale della componente di reddito** a un periodo d'imposta piuttosto che a un altro. Nel documento di prassi viene, in effetti, espressamente richiamato il paragrafo 44 del principio contabile OIC 29, il quale prevede che “... *un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui*



*viene commesso, le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili. Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere le informazioni ed i dati disponibili per un corretto trattamento contabile”, senza però chiarire espressamente, come detto, se tutti i tipi di errore (non solo in termini “di imputazione temporale”, ma anche “di qualificazione” o “di classificazione”) rientrino nel perimetro di **applicazione della disciplina fiscale in commento.***

Fatta questa premessa, si ricorda come, con l'[articolo 8, commi 1, lett. b\), e comma 1-bis, D.L. 73/2022](#), il Legislatore fiscale sia intervenuto – modificando l’articolo 83, Tuir – per avvicinare ulteriormente **il risultato economico contabile dell’esercizio alla base imponibile Ires e Irap**, introducendo una nuova disposizione volta a sancire il **riconoscimento fiscale delle poste iscritte in bilancio** a fronte della correzione di errori contabili precedentemente commessi. Come si evince dalla relazione illustrativa al disegno di legge di conversione del D.L. 73/2022, dunque, la finalità delle citate disposizioni risiede nella volontà di **semplificare gli adempimenti degli operatori**, quando pongono in essere una **procedura di correzione di errori contabili** in conformità ai principi contabili, “... evitando così alle imprese la presentazione di un’apposita dichiarazione integrativa (IRES/IRAP) del periodo in cui la componente di reddito avrebbe dovuto essere contabilizzata ed eliminando i connessi oneri di adempimento”, sempre a condizione che, per le componenti negative di reddito oggetto di correzione, **non siano scaduti i termini per emendare la dichiarazione**. In sostanza, nei confronti dei soggetti che procedono alla correzione di errori contabili in bilancio, per i quali sia anche soddisfatta la duplice condizione rappresentata:

- dalla **legittimazione ad applicare il principio della cd. “derivazione rafforzata”;**
- **all’assoggettare a revisione legale il bilancio;**

è riconosciuta, ai fini fiscali, la **rilevanza della componente reddituale** derivante dalla correzione nel medesimo periodo d’imposta nel quale la correzione viene eseguita? possibilità che viene estesa **anche ai fini dell’Irap** per le voci di bilancio rilevanti ai fini della determinazione della **base imponibile del tributo regionale**.

La modifica, quindi, afferma l’Amministrazione finanziaria, “... *consente di dare rilevanza ai fini fiscali alla correzione degli errori contabili, sia quelli qualificati come “rilevanti” sia come “non rilevanti” in applicazione di corretti principi contabili, nell’esercizio/periodo d’imposta in cui avviene la correzione stessa, in luogo della presentazione della dichiarazione integrativa di cui ai commi 8 e 8bis dell’articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 (che, tuttavia, continua a trovare applicazione in relazione ai casi in cui difettino i requisiti soggettivi e/o oggettivi per la fruizione delle semplificazioni in commento)*”.

Viene, quindi, espressamente confermato che la **disciplina abbraccia sia la correzione di errori “rilevanti”** (contabilizzata, conseguentemente, con contropartita iscritta nel patrimonio netto iniziale dell’esercizio in cui viene individuato e corretto l’errore), sia la **correzione di errori “non rilevanti”** (contabilizzata, invece, con contropartita iscritta nel conto economico del medesimo esercizio).

Un altro chiarimento fornito concerne la portata, facoltativa oppure obbligatoria, della semplificazione; nella citata risposta si legge che la circostanza per cui **le poste “correttive” di detti errori diventano una componente reddituale di competenza del periodo d’imposta** in cui interviene la correzione, *“... comporta, altresì, che nei confronti del contribuente che procede (sempre nel rispetto delle condizioni richieste dall’articolo 83 del Tuir) a detta correzione risulta preclusa la possibilità di ricorrere alla presentazione di una dichiarazione dei redditi integrativa per emendare quella del periodo d’imposta in cui si è verificato l’errore contabile oggetto della procedura di correzione”*. In altri termini, ove siano soddisfatte le condizioni per l’applicazione della norma, questa dev’essere obbligatoriamente applicata, **non trattandosi di un “regime” facoltativo opzionale** e, quindi, non potendo alternativamente scegliere se **dare rilevanza fiscale alla correzione dell’errore contabile** nel periodo d’imposta in cui questa interviene, oppure presentare dichiarazioni integrative con riguardo al **periodo d’imposta in cui l’errore era stato originariamente commesso** (quando, per esempio, ciò risultasse più vantaggioso sul piano del prelievo).

Quanto al **requisito dell’assoggettamento a revisione legale dei bilanci**, nella risposta viene affermato che, *“... essendo l’istante un soggetto che redige il bilancio di esercizio in conformità alle norme contenute negli articoli 2423 e seguenti del codice civile, e avendo sottoposto a revisione legale dei conti il bilancio chiuso al 31 dicembre 2022, la correzione operata nel bilancio 2022 (in attuazione di corretti principi contabili) con riferimento all’errore di imputazione per competenza di componenti negativi non rilevati negli esercizi 2019, 2020 e 2021, assume rilevanza fiscale ai fini IRES [...] e IRAP”*.

Ai fini del soddisfacimento della condizione di avvenuta revisione legale del bilancio, l’Agenzia delle entrate parrebbe, quindi, **attribuire rilevanza alla circostanza che la stessa sia soddisfatta** con riguardo all’esercizio in cui l’errore **viene corretto e non anche**, necessariamente, a quello in cui **l’errore era stato commesso**. Sul punto, ovviamente, sarebbe auspicabile un espresso chiarimento, soprattutto con riguardo alla posizione delle **società a responsabilità limitata** che avessero più recentemente proceduto con la nomina dell’organo di controllo e/o del revisore, oppure alle società solo di recente trasformate **dal tipo della società “di persone” a quello “di capitali”**.

Qualche incertezza solleva, poi, la posizione assunta dall’Amministrazione finanziaria con riguardo al **trattamento fiscale delle poste reddituali oggetto di correzione**, che risulta apparentemente un “ibrido” tra quelle, alternativamente prospettate, per esempio, da Assonime nella propria circolare n.31/2022. In quest’ultima, infatti, era stato osservato come, secondo una prima tesi, si potrebbe sostenere che la posta contabile che corregge l’errore dovrebbe assumere la **medesima rilevanza fiscale che avrebbe assunto nel periodo d’imposta** in cui era stato commesso l’errore, mentre, secondo altro orientamento, il processo di correzione contabile genererebbe **componenti reddituali che acquisiscono rilevanza fiscale nel periodo d’imposta in cui sono iscritte**, secondo le regole vigenti in quel medesimo esercizio.

Ebbene, con riguardo ai canoni di leasing, l’Agenzia delle entrate parrebbe aver sposato il primo orientamento, per quanto concerne la “quota capitale”, privilegiando, invece, il secondo,

con riguardo alla quota interessi. Nella risposta viene infatti precisato che “... la rilevanza ai fini IRES nel periodo d'imposta 2022 dei maggiori componenti negativi concernenti i canoni di leasing (non dedotti) riferiti al Contratto per i periodi d'imposta 2019, 2020 e 2021 subirà le limitazioni previste dall'articolo 102, comma 7, del Tuir in quanto la correzione dell'errore commesso non incide, modificandola, sulla natura del componente reddituale "corretto". [...] Pertanto, l'Istante potrà dedurre, a seguito della correzione degli errori contabili e ai sensi dell'articolo 83, comma 1, del Tuir, nel 2022 l'ammontare della quota capitale dei canoni di leasing non dedotto nei singoli periodi d'imposta sopra richiamati esclusivamente nei limiti **dell'importo che sarebbe stato deducibile in ogni singolo esercizio** ai sensi dell'articolo 102, comma 7, del Tuir”. Diversamente, per quanto concerne gli interessi passivi “inclusi” nei canoni di leasing oggetto di correzione, viene evidenziato che “... l'Istante dovrà provvedere: (i) a renderli indeducibili ai fini IRAP, in conformità a quanto disposto dal comma 3 dell'articolo 5 del Decreto IRAP, e (ii) a dedurli ai fini IRES, tenendo conto delle limitazioni disposte dall'articolo 96 del Tuir determinate sulla base degli interessi attivi e dei proventi assimilati di cui all'articolo 96, comma 1, lettere a) e b), del TUIR e del risultato operativo lordo (ROL) disponibili nel periodo d'imposta in cui gli errori contabili in esame vengono corretti, stante le peculiarità del meccanismo di deduzione di tali componenti negativi previsto dall'articolo 96 citato (fermo restando che anche i componenti reddituali rilevanti ai fini fiscali a seguito della correzione degli errori contabili concorreranno sempre nel rispetto delle previsioni del comma 4 del menzionato articolo 96 a determinare il ROL)”. In altri termini, secondo l'Amministrazione finanziaria, i canoni di leasing “in linea capitale” parrebbero rilevare nella medesima misura per cui sarebbero stati deducibili se l'errore non fosse stato commesso, mentre gli interessi passivi rileverebbero solo nella misura in cui ci fosse “spazio”, nella determinazione del limite previsto dall'art. 96 TUIR, nello specifico periodo d'imposta in cui viene corretto l'errore.

Da ultimo, qualche interrogativo suscita anche il chiarimento **relativo alla rilevanza della correzione degli errori contabili sul calcolo dell'ACE**, ove viene ritenuto che “... l'Istante debba procedere alla determinazione della base ACE relativa ai periodi 2019, 2020 e 2021 esclusivamente applicando le ordinarie modalità previste per la **presentazione della dichiarazione integrativa** dei singoli periodi d'imposta interessati da detti errori «con conseguente irrilevanza delle poste di correzione iscritte nello stato patrimoniale o nel conto economico»”. A supporto di tali conclusioni viene citata la **relazione illustrativa del D.M. 3.8.2017**, ove prevede che, “... per quanto concerne, invece, gli effetti sull'utile agevolabile derivanti dalla rilevazione degli errori contabili cd. rilevanti (secondo quanto previsto dai principi contabili) la determinazione della base ACE è da operare mediante l'utilizzo degli istituti che consentono l'emendabilità della dichiarazione originariamente presentata, con conseguente irrilevanza delle poste di correzione iscritte nello stato patrimoniale o nel conto economico”. È evidente, tuttavia, come, **all'epoca dell'emanazione del “Decreto Ace”**, l'ordinamento **non contemplasse mai la rilevanza fiscale delle poste di correzione di errori contabili**, di talché alla luce del mutato quadro normativo, era forse auspicabile che la correzione degli errori contabili assumesse rilevanza anche a questi fini. La posizione assunta nella risposta in commento rischia, infatti, di **svilire la finalità semplificatoria della disciplina**, poiché il contribuente sarebbe comunque tenuto alla presentazione di dichiarazioni integrative **per rideterminare l'Ace dei periodi in cui sono stati commessi gli errori contabili**, quantomeno sino a quelli di vigenza dell'agevolazione, oggi



abrogata.

**BILANCIO**

## ***Caratteristiche dell'affitto intercalare in agricoltura***

di Luigi Scappini

Seminario di specializzazione

### **Contratti associativi in agricoltura**

Scopri di più

La **L. 203/1982** ha riscritto le **regole** applicabili ai **contratti** di **affitto** relativi a **terreni** concessi per **usi agricoli**, che si rendono **applicabili, salvo deroga**, previa attivazione della previsione di cui all'[articolo 45, L. 203/1982](#).

In realtà, **non tutti** i contratti tipici del mondo agricolo **rientrano** nel **perimetro** applicativo della L. 203/1982; infatti, ai sensi dell'[articolo 56, L. 203/1982](#), ne sono **esclusi**:

- i contratti di **compartecipazione** limitata a singole colture a carattere **stagionale**;
- le concessioni per le **coltivazioni intercalari**;
- le **vendite di erba in piedi** aventi una **durata inferiore** all'anno nel caso in cui i relativi terreni non siano destinati al pascolo permanente, ma a **rotazione agraria**.

Le **colture intercalari** vengono comunemente **chiamate** anche come "**secondarie**", poiché si caratterizzano per il fatto di innestarsi ed esaurirsi nell'intervallo temporale compreso tra **2 colture principali**.

L'elemento che caratterizza le coltivazioni intercalari consiste nella circostanza per cui una **coltura vegetale** di **breve ciclo** si riesce a **sviluppare** all'interno della **produzione** di un prodotto dal **ciclo** produttivo **più lungo**. Il contratto non ha ad **oggetto** la concessione del fondo rustico, ma il **diritto a svolgere** sullo stesso un'**attività agricola**.

Ne deriva che, per il periodo di tempo in cui viene praticata la **coltura "secondaria"**, il proprietario del fondo non lo conduce più, con la conseguenza che, ad esempio, nel caso in cui ciò accada nel **quinquennio** di monitoraggio previsto in caso di acquisto dei **terreni usufruendo** della **c.d. piccola proprietà contadina**, si determinerà la **decadenza** dall'agevolazione stessa.

In senso conforme, la giurisprudenza di legittimità che, con l'**ordinanza n. 3811/2017**, ha affermato che "*In materia di piccola proprietà contadina, l'affitto del fondo rustico entro il quinquennio dal suo acquisto, anche se di durata limitata (nella specie 8 mesi) e strumentale ad una coltivazione intercalare (ossia, di breve ciclo all'interno della realizzazione di un prodotto dello stesso genere di più lungo ciclo), comporta la perdita delle agevolazioni tributarie, ai sensi*

*dell'articolo 7 della legge 6 agosto 1954, n. 604, in quanto sintomatico della cessazione della coltivazione da parte del proprietario, salvo che lo stesso avvenga a favore del coniuge, dei parenti entro il terzo grado o degli affini entro il secondo, che, in base all'articolo 11 del D.Lgs. 18 maggio 2001, n. 228, esercitino, a loro volta, l'attività di imprenditore agricolo ex articolo 2135 cod. civ. (Sez. 5, n. 6688 del 21/03/2014)".*

Ai fini **impositivi**, in ragione di quanto detto, e soprattutto per quanto concerne l'imposizione diretta, ci si deve **domandare** se, anche in questo caso, si **azioni** la **deroga** prevista dall'[articolo 33, comma 2, Tuir](#).

Come noto, infatti, i **redditi fondiari**, per effetto di quanto stabilito dall'[articolo 26, Tuir](#), vengono imputati in ragione del **possesso e della durata dello stesso**, a nulla rilevando l'effettiva percezione del reddito; tuttavia, la norma individua una **deroga espressa nei casi contemplati dall'attuale articolo 33, comma 1, Tuir**, ai sensi del quale *"Se il terreno è dato in affitto per uso agricolo, il reddito agrario concorre a formare il reddito complessivo dell'affittuario, anziché quello del possessore, a partire dalla data in cui ha effetto il contratto"*.

Nel caso di affitto intercalare **non si è in presenza**, come specificato, di **un affitto di terreno**, bensì di una concessione a svolgere sullo stesso, per un determinato periodo di tempo, **un'attività agricola**; tuttavia, **si ritiene azionabile** la deroga prevista dall'[articolo 33, Tuir](#).

Del resto, se così non fosse, si verrebbe a creare **un'ingiusta penalizzazione**, in quanto colui che svolge la coltura *"secondaria"* **non potrebbe dichiarare un reddito determinato catastalmente**.

Ne deriva che **il concedente il fondo dichiarerà il reddito agrario** per la parte di periodo durante il quale ha svolto effettivamente un'attività agricola sul fondo, mentre per la **concessione in affitto intercalare** dichiarerà solamente il **reddito dominicale**. Inoltre, il proprietario del fondo dovrà aver cura di **comunicare all'affittuario la parte di reddito agrario di sua competenza**.

Poiché l'affitto intercalare è **strumentale** all'esercizio dell'**attività agricola** del concedente, lo stesso sarà attratto alla **sfera imprenditoriale**, con la conseguenza che dovrà essere **emessa** la relativa **fattura** con un'Iva **esente**, ai sensi dell'[articolo 10, comma 1, n. 8\), D.P.R. 633/1972](#).

Da ultimo, il **contratto sconterà**, nell'ipotesi di durata superiore ai 30 giorni, l'imposta di **registro** nella misura dell'**1%**, **a prescindere dall'eventuale forma utilizzata**, non essendo obbligatoria quella scritta.



## LA LENTE SULLA RIFORMA

***Istanza cautelare tra reclamo e definizione semplificata***

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

**Riforma fiscale: le novità del contenzioso**

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

Scopri di più

L'[articolo 1, comma 1, lett. s\), D.Lgs. 220/2023](#), ha apportato rilevanti modifiche all'[articolo 47, D.Lgs 546/1992](#), in tema di **tutela cautelare**, sia in senso prettamente **formale** (aggiornando l'intero testo normativo alla nuova denominazione degli organi di giustizia tributaria) che **sostanziale**.

Sotto tale ultimo profilo, innanzitutto, viene estesa la **potestà cautelare anche al giudice monocratico**. Il novellato [articolo 47, D.Lgs 546/1992](#), prevede, infatti, che sull'istanza cautelare provveda "*il collegio o il giudice monocratico*". Naturalmente, la **competenza cautelare** spetterà al giudice monocratico (o al collegio), **in base al principio della competenza nel merito**.

Tuttavia, la modifica più importante apportata al ridetto [articolo 47, D.Lgs 546/1992](#), è l'introduzione, al **comma 4**, della possibilità di **impugnare l'ordinanza cautelare**.

Infatti, mentre nulla cambia in relazione *all'iter* da seguire per la richiesta della **sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato** (istanza che può inserita nel ricorso o formulata con atto separato), viene attribuita, per la prima volta, dall'[articolo 1, comma 1, lett. s\), D.Lgs. 220/2023](#), la possibilità per le parti di **impugnare l'ordinanza di sospensione** del provvedimento.

Nel dettaglio, la **competenza** a decidere in merito all'impugnazione cautelare è attribuita alla **Corte di giustizia tributaria di primo grado in formazione collegiale**, ove si tratti dell'impugnazione dell'**ordinanza** emessa dal **giudice monocratico**; mentre spetta alla **Corte di giustizia tributaria di secondo grado**, nel caso di impugnazione del **provvedimento** emesso dalla **Corte di primo grado in composizione collegiale**.

A tal riguardo, preme sottolineare che, nonostante il **comma 4** parli di "*reclamo ... da notificare alle altre parti costituite nel termine perentorio di quindici giorni dalla sua comunicazione da parte della segreteria*" solo nel caso di impugnazione del **provvedimento emesso dal giudice monocratico** e, invece, di "*impugnazione entro il termine perentorio di quindici giorni dalla sua comunicazione da parte della segreteria*" nel caso di **ordinanza emessa dal collegio**, si deve presumere, stante il richiamo alle **norme di procedura civile** per quanto non disposto dal **D.Lgs**



**546/1992**, che non si tratti di **due distinti strumenti di gravame**, bensì **sempre di reclamo**.

Infine, in relazione al procedimento di impugnazione delle ordinanze cautelari, il **comma 4** prevede la **non impugnabilità** dell'**ordinanza cautelare** emessa dalla **Corte di giustizia tributaria di secondo grado**. Disposizione, quest'ultima, che riguarda, naturalmente, il provvedimento pronunciato dalla Corte di giustizia tributaria **in pendenza dei giudizi d'appello**.

La **lettera t)** dell'[articolo 1, comma 1, D.Lgs. 220/2023](#), inserisce, dopo l'[articolo 47-bis, D.Lgs. 546/1992](#), l'[articolo 47-ter](#), rubricato "Definizione del giudizio in esito alla domanda di sospensione".

Tale disposizione, **fatta eccezione per il caso di pronuncia su reclamo**, introduce la possibilità sia per il **giudice tributario monocratico** che per il **giudice collegiale**, in sede di decisione sull'istanza cautelare, trascorsi almeno 20 giorni dall'ultima notificazione del ricorso – e accertata la completezza del contraddittorio e dell'istruttoria – di **definire, in camera di consiglio, il giudizio con "sentenza in forma semplificata"**, salvo che una delle parti dichiari di voler proporre **motivi aggiunti**, ovvero **regolamento di giurisdizione**.

In particolare, il nuovo [articolo 47-ter, D.Lgs. 546/1992](#), al **comma 3**, stabilisce che tale **sentenza semplificata** possa essere emanata **in tutti i casi in cui il giudice ravvisi "la manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità e infondatezza del ricorso"**, prevedendo, altresì, che la **motivazione** del provvedimento possa limitarsi a *"un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo ovvero, se del caso, a un precedente conforme"*.

Tale articolo se, da un lato, è finalizzato a rendere **più celere** il processo tributario, in ossequio ai principi ispiratori della delega, dall'altro lato, potrebbe comportare un **pregiudizio** per il **diritto di difesa** dei contribuenti.

Infatti, nel **processo tributario**, a differenza di quello amministrativo, in cui la **sentenza in forma semplificata** rappresenta un istituto tipico, la **trattazione** delle controversie risulta concentrata in un'**unica udienza** (in camera di consiglio o, su istanza di parte, con discussione pubblica). Pertanto, l'introduzione nel processo tributario di uno **strumento tipico del diritto processuale amministrativo**, potrebbe non realizzare l'effetto sperato di snellire il procedimento.

Da ultimo, la facoltà di emettere una **sentenza**, la cui **motivazione** possa consistere **"in un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo ovvero, se del caso, a un precedente conforme"**, potrebbe incentivare la **mera ricerca** di quegli elementi o di quel **precedente** che permettano di risolvere *sic et simpliciter* le questioni poste dalla controversia in esame, determinando, in tal modo, una **contrazione dell'iter processuale** e, di conseguenza, del **diritto di difesa**.