



NEWS

# Euroconference

Edizione di mercoledì 24 Aprile 2024

## ISTITUTI DEFLATTIVI

[Il nuovo Statuto dei diritti del contribuente](#)

di Gaetano Murano

## CASI OPERATIVI

[Deroga ai criteri di valutazione dei titoli non immobilizzati](#)

di Euroconference Centro Studi Tributarî

## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

[Esclusione dagli lsa con ricaduta sul concordato biennale](#)

di Alessandro Bonuzzi

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Residenza fiscale: il criterio dell'oggetto dell'attività va in pensione](#)

di Ennio Vial

## BILANCIO

[Il trattamento Iva degli autoveicoli assegnati ai dipendenti](#)

di Stefano Rossetti

## LA LENTE SULLA RIFORMA

[Il D.L. 39/2024 gioca pure sulla definizione dei pvc](#)

di Gianfranco Antico

## ***Il nuovo Statuto dei diritti del contribuente***

di **Gaetano Murano**

**Circolari e Riviste**

**ACCERTAMENTO  
E CONTENZIOSO**

**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**



### **Premessa**

*Come noto, la Legge delega per la Riforma fiscale (L. 111/2023) ha fissato – nel corpus dell’articolo 4 – la definizione dei principi e dei criteri direttivi per la revisione dello Statuto dei diritti del contribuente, di cui alla L. 212/2000, le cui disposizioni – per espressa previsione contenuta nel comma 1 – costituiscono pertanto principi generali dell’ordinamento e criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria.*

*In tale quadro, si inseriscono le ulteriori modifiche apportate in seno all’originario corpus della L. 212/2000 dal Legislatore al fine precipuo di valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto in campo tributario.*

### **Principali novità**

#### **Il nuovo articolo 8 – Tutela dell’integrità patrimoniale**

La nuova previsione investe direttamente il comma 5 dell’articolo 8, L. 212/2000 estendendo anche alle scritture contabili l’obbligo di conservazione originariamente previsto per i soli atti e documenti contabili, che non può eccedere il termine di 10 anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione o utilizzazione.

Nell’ottica di garantire la certezza del diritto sotto l’aspetto tributario, è preclusa – decorso tale termine – la possibilità per l’Amministrazione finanziaria di fondare pretese su tale documentazione.

Al riguardo, come già statuito dalla Corte di Cassazione, con sentenza n. 9834/2016, nell’ambito dell’attività accertativa tributaria resta fermo il principio per cui l’obbligo di conservazione di atti e documenti contabili non può eccedere il termine di 10 anni dalla loro emanazione o dalla loro formazione, contenuto negli articoli 2220, cod. civ. e 8, comma 5, L.

212/2000.

Infatti, il disposto di cui al comma 2 dell'articolo 22, D.P.R. 600/1973 – per cui le scritture contabili obbligatorie devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo di imposta, anche oltre il termine decennale – trova applicazione solo quando l'accertamento abbia avuto inizio prima del decorso del decennio e si protragga oltre tale periodo. Se così non fosse, infatti, il contribuente sarebbe costretto a conservare la documentazione probatoria per un tempo indefinito, in violazione della normativa citata nonché del diritto di difesa.

### **L'articolo 9-bis – Divieto del *ne bis in idem* nel procedimento tributario**

La nuova disposizione contenuta nell'articolo 9-bis, L. 212/2000, prevede il diritto per il contribuente affinché l'Amministrazione finanziaria eserciti l'azione accertativa relativamente a ciascun tributo una sola volta per ogni periodo d'imposta.

L'intendimento del Legislatore è chiaro e mira a garantire il pieno e totale rispetto del divieto di *ne bis in idem* in campo tributario; ciò peraltro in armonia con quanto già statuito dall'articolo 4, Protocollo n. 7 alla Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali laddove – al comma 1 – espressamente si statuisce che nessuno potrà essere perseguito o condannato penalmente dalla giurisdizione dello stesso Stato per un'infrazione per cui è già stato scagionato o condannato a seguito di una sentenza definitiva conforme alla legge e alla procedura penale di tale Stato.

La stessa Corte di Cassazione, con sentenza n. 21694/2020 ha comunque avuto modo di rimarcare che il nucleo del principio del *ne bis in idem* “... appare riconducibile, con peculiare riguardo alle sanzioni tributarie, al seguente enunciato: la sostanziale simultaneità del procedimento penale e di quello amministrativo-tributario, che assolvono a scopi diversi e complementari in relazione ai parametri normativi che giustificano l'esercizio dell'azione penale e attesa la pacifica circolazione probatoria tra i 2 giudizi del materiale ritualmente prodotto...; parallelamente nel giudizio penale... non osta alla irrogazione di una duplice sanzione (penale e tributaria), ferma la necessità di una valutazione, in concreto, della complessiva afflittività del cumulo sanzionatorio che deve rispondere a criteri di proporzionalità”.

### **Articolo 9-ter – Divieto di divulgazione dei dati del contribuente**

La norma in commento viene introdotta nel *corpus* originario dello Statuto al fine di contemperare, armonizzandola, la duplice esigenza di garantire da un lato il corretto esercizio dell'azione amministrativa di tutela erariale e dall'altro il rispetto e la protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati di carattere personale quale diritto

fondamentale dell'Unione Europea.

Si ricorda che per trattamento dei dati deve intendersi – a norma dell'articolo 4, Regolamento UE 2016/679 – qualsiasi operazione o insieme di operazioni, compiute con o senza l'ausilio di processi automatizzati e applicate a dati personali o insiemi di dati personali, come la raccolta, la registrazione, l'organizzazione, la strutturazione, la conservazione, l'adattamento o la modifica, l'estrazione, la consultazione, l'uso, la comunicazione mediante trasmissione, diffusione o qualsiasi altra forma di messa a disposizione, il raffronto o l'interconnessione, la limitazione, la cancellazione o la distruzione.

Lo stesso Regolamento, inoltre, al successivo articolo 23 prevede anche che il diritto dell'Unione Europea o dello Stato membro cui è soggetto il titolare del trattamento o il responsabile del trattamento può limitare, mediante misure legislative, la portata degli obblighi e dei diritti degli interessati (si veda, nello specifico, l'articolo 12 e ss., Regolamento 679/2016) per salvaguardare, tra l'altro, anche altri importanti obiettivi di interesse pubblico generale dell'Unione Europea o di uno Stato membro, in particolare un rilevante interesse economico o finanziario dell'Unione Europea o di uno Stato membro, anche in materia monetaria, di bilancio e tributaria, di sanità pubblica e sicurezza sociale.

In tale contesto di riferimento, si innesta dunque, la previsione in esame che, con riferimento ai dati del contribuente:

- da un lato, riconosce all'Amministrazione finanziaria, nell'esercizio delle proprie funzioni amministrative e di corretto prelievo erariale, il potere di acquisire, anche attraverso l'interoperabilità, i dati e le informazioni riguardanti i contribuenti, contenuti in banche dati di altri soggetti pubblici, nel rispetto in ogni caso delle limitazioni previste *ex lege*;
- dall'altro, impone alla stessa Amministrazione finanziaria il divieto di divulgazione di tali dati e informazioni, rimanendo fermi comunque gli obblighi di trasparenza previsti per legge, ove non specificamente derogati.

## **Articolo 10 – Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente**

Il principio di tutela del legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dalla L. 212/2000, articolo 10, comma 1, trovando origine nella Costituzione, e precisamente negli articoli 3, 23, 53 e 97, espressamente richiamati dall'articolo 1, Statuto, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa e amministrativa.

A differenza di altre norme dello Statuto, che presentano un contenuto innovativo rispetto alla legislazione preesistente, la previsione del citato articolo 10, L. 212/2000, è dunque espressiva di principi generali, anche di rango costituzionale, immanenti nel diritto e

nell'ordinamento tributario anche prima della L. 212/2000, sicché essa vincola l'interprete, in forza del canone ermeneutico dell'interpretazione adeguatrice a Costituzione, risultando così applicabile sia ai rapporti tributari sorti in epoca anteriore alla sua entrata in vigore (cfr. Cassazione n. 17576/2002 e n. 7080/2004) sia ai rapporti fra contribuente ed ente impositore diverso dall'Amministrazione finanziaria dello Stato sia a elementi dell'imposizione diversi da sanzioni e interessi, giacché i casi di tutela espressamente enunciati dal comma 2, articolo 10, L. 212/2000 (attinenti all'area dell'irrogazione di sanzioni e della richiesta d'interessi) riguardano situazioni meramente esemplificative, legate a ipotesi maggiormente frequenti, ma non limitano la portata generale della regola, idonea a disciplinare una serie indeterminata di casi concreti (in tal senso, si veda Cassazione, sentenza n. 21513/2006).

Nel delineato contesto, l'originaria previsione ex articolo 10, L. 212/2000 viene ora *"integrata"* al comma 2 da un secondo periodo limitatamente ai tributi unionali; nello specifico, infatti, il Legislatore ha espressamente previsto che *"non sono ... dovuti i tributi nel caso in cui gli orientamenti interpretativi dell'Amministrazione finanziaria, conformi alla giurisprudenza unionale ovvero ad atti delle istituzioni unionali e che hanno indotto un legittimo affidamento nel contribuente, vengono successivamente modificati per effetto di un mutamento della predetta giurisprudenza o dei predetti atti"*.

Giova rimarcare, in merito, che la prefata disposizione, per espressa previsione ex articolo 2, D.Lgs. 219/2023 (Modifiche allo statuto dei diritti del contribuente) trova applicazione esclusivamente per i rapporti tributari sorti successivamente alla data del 18 gennaio 2024 (entrata in vigore del citato Decreto).

### **Articolo 10-quater – Esercizio del potere di autotutela obbligatoria**

La previsione nasce *in primis* dall'avvertita esigenza di potenziare l'esercizio del potere di autotutela estendendone l'applicazione agli errori manifesti nonostante la definitività dell'atto, prevedendo l'impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi nonché, con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate, limitando la responsabilità nel giudizio amministrativo contabile dinanzi alla Corte dei Conti alle sole condotte dolose.

Come si legge nella Relazione illustrativa al provvedimento in commento, peraltro, la *ratio* della norma è da ricercarsi nell'esigenza *"non solo di ripristinare un rapporto di correttezza tra il fisco ed i contribuenti, ma anche per gli effetti deflattivi che produrrebbe sul contenzioso. Ad oggi, infatti, accade spesso che a fronte di un atto palesemente illegittimo il contribuente ne richieda l'annullamento in autotutela all'Amministrazione ma, in caso di inerzia (o ritardo) della stessa, si veda costretto a proporre ricorso giurisdizionale nel termine di legge, onde evitare la definitività dell'atto che potrebbe essere di ostacolo ad un successivo (ad oggi discrezionale) annullamento d'ufficio"*.

L'articolo in commento:

- ricalca, con le opportune modifiche, l'analogia previsione contenuta nell'articolo 2, D.M. 37/1997 che, sino alla data del 18 gennaio 2024, costituisce il regolamento recante norme relative all'esercizio del potere di autotutela da parte degli organi dell'Amministrazione finanziaria;
- elimina di fatto la facoltà per l'Amministrazione finanziaria che ora ha l'obbligo di procedere, in tutto o in parte, all'annullamento di atti di imposizione ovvero alla rinuncia all'imposizione, senza necessità di istanza di parte, anche in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi (non più, dunque, "*in caso di non impugnabilità*" previsto nell'originaria formulazione *ante* modifiche) nei seguenti casi di manifesta illegittimità dell'atto o dell'imposizione (il riferimento è dunque alle valutazioni di fatto e in punto di diritto operate dall'ufficio):

1. errore di persona;
2. errore di calcolo;
3. errore sull'individuazione del tributo;
4. errore materiale del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione finanziaria;
5. errore sul presupposto d'imposta;
6. mancata considerazione di pagamenti di imposta regolarmente eseguiti;
7. mancanza di documentazione successivamente sanata, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza.

Per espressa previsione contenuta nel nuovo comma 2, tale obbligo non sussiste in caso di sentenza passata in giudicato favorevole all'Amministrazione finanziaria, nonché decorso un anno dalla definitività dell'atto viziato per mancata impugnazione.

Il comma 3, infine, con riguardo alle valutazioni di fatto operate dall'Amministrazione finanziaria, in caso di avvenuto esercizio dell'autotutela, statuisce che la responsabilità prevista dall'articolo 1, comma 1, L. 20/1994, e successive modificazioni ("*Disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei Conti*") sia limitata alle sole ipotesi di dolo.

## **Articolo 11 – Interpello**

In via generale, il Legislatore tributario ha inteso incidere sull'originaria versione dell'articolo 11, L. 212/2000 nell'ottica di razionalizzarne la disciplina così da:

- ridurre il ricorso, attraverso un incremento di provvedimenti interpretativi di carattere generale, recanti anche una precisa casistica delle fattispecie di abuso del diritto;
- rafforzare il divieto di presentazione, riservandone l'ammissibilità alle sole questioni che non trovano soluzione in documenti interpretativi già emanati;
- subordinare:

1. per le persone fisiche e i contribuenti di minori dimensioni, l'utilizzazione della procedura di interpello alle sole ipotesi in cui non sia possibile ottenere risposte scritte mediante servizi di interlocuzione rapida, realizzati anche attraverso l'utilizzo di tecnologie digitali e di intelligenza artificiale;
2. l'ammissibilità delle istanze di interpello al versamento di un contributo, da graduare in relazione a diversi fattori, quali la tipologia di contribuente o il valore della questione oggetto dell'istanza, finalizzato al finanziamento della specializzazione e della formazione professionale continua del personale delle Agenzie fiscali.

### **Ambito di applicazione e requisiti previsti**

In tale perimetro, pertanto è statuita la possibilità per il contribuente di interpellare l'Amministrazione finanziaria per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente alla:

- applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla loro corretta interpretazione (c.d. "*interpello interpretativo*"); al riguardo, il comma 4 del medesimo articolo precisa che non ricorrono condizioni di obiettiva incertezza quando l'Amministrazione finanziaria ha fornito, mediante documenti di prassi o risoluzioni, la soluzione per fattispecie corrispondenti a quella rappresentata dal contribuente;
- corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie a esse applicabili (c.d. "*interpello qualificatorio*");
- disciplina dell'abuso del diritto<sup>[1]</sup> in relazione a una specifica fattispecie (c.d. "*interpello antiabuso*");
- disapplicazione di disposizioni tributarie che, per contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del contribuente altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi (c.d. "*interpello disapplicativo*");
- sussistenza delle condizioni e valutazione della idoneità degli elementi probatori (c.d. "*interpello probatorio*") richiesti dalla legge per, rispettivamente:

1. l'adozione di specifici regimi fiscali di cui, rispettivamente:

a) all'articolo 3 e ss., D.Lgs. 128/2015, istitutivi di un regime di adempimento collaborativo fra l'Agenzia delle entrate e i contribuenti (in possesso dei requisiti previsti all'articolo 4, D.Lgs. 128/2015) dotati di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale, inteso quale rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario;

b) ai soggetti che presentano le istanze di interpello per i nuovi investimenti di cui all'articolo

2, D.Lgs. 147/2015, da eseguirsi nel territorio dello Stato di ammontare non inferiore a 15 milioni di euro e che abbiano ricadute occupazionali significative in relazione all'attività in cui avviene l'investimento e durature; in tal caso, l'interpello ha la finalità di assumere elementi in merito al trattamento fiscale del loro piano di investimento e delle eventuali operazioni straordinarie che si ipotizzano per la sua realizzazione, ivi inclusa, ove necessaria, la valutazione circa l'esistenza o meno di un'azienda;

2. l'esercizio dell'opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia (*ex articolo 24-bis*, Tuir).

Il nuovo comma 3 della norma in trattazione, inoltre, richiede, per la presentazione della istanza di interpello, il versamento di un contributo, destinato a finanziare iniziative per implementare la formazione del personale delle Agenzie fiscali, demandando a un successivo D.M. la fissazione della relativa misura e delle relative modalità di corresponsione, in funzione della tipologia di contribuente, del suo volume di affari o di ricavi e della particolare rilevanza e complessità della questione oggetto di istanza.

### **Termini di risposta**

L'Amministrazione finanziaria, a norma del comma 5, risponde alle istanze di interpello nel termine di 90 giorni che, in ogni caso, è sospeso tra il 1° e il 31 agosto e ogni volta che è obbligatorio chiedere un parere preventivo ad altra Amministrazione.

Rimane fermo comunque – *ex articolo 4*, D.Lgs. 156/2015 – che quando non sia possibile fornire risposta sulla base dei documenti allegati, l'Amministrazione finanziaria chiede, una sola volta, all'istante di integrare la documentazione presentata.

In tal caso il parere è reso, entro 60 giorni dalla ricezione della documentazione integrativa.

La mancata presentazione della documentazione richiesta come sopra indicato, entro il termine di un anno comporta la rinuncia all'istanza di interpello, ferma restando la facoltà di presentazione di una nuova istanza, ove ricorrano i presupposti previsti dalla Legge.

In ogni caso, se il parere non è reso entro 60 giorni dalla richiesta, l'Amministrazione finanziaria risponde comunque all'istanza di interpello; la risposta resa vincola, senza esclusione alcuna, ogni organo dell'Amministrazione finanziaria con esclusivo riferimento, però, alla questione oggetto dell'istanza e limitatamente al richiedente.

In assenza di risposta dell'ufficio nei termini previsti, vige poi il principio del silenzio assenso a favore ovviamente della soluzione prospettata dal richiedente nell'istanza.



**Effetti**

È prevista l'annullabilità di tutti gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio difforni dalla risposta, espressa o tacita attinente alla questione esposta dal contribuente.

In comunione con quanto sopra, inoltre, gli effetti della risposta alla istanza di interpello si estendono ai comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla fattispecie già oggetto di interpello, salvo la possibilità per l'ufficio di rettificare la soluzione interpretativa con valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell'istante.

La presentazione della istanza di interpello non incide in alcun modo sulle scadenze previste dalle norme tributarie né sulla decorrenza dei termini di decadenza e non comporta interruzione o sospensione dei termini prescrizionali.

Resta fermo, altresì, che la risposta resa all'istanza di interpello non costituisce atto impugnabile.

Come precisato, infine, nella citata Relazione illustrativa, *“a seguito dell'introduzione del principio generale di partecipazione al procedimento di accertamento, indipendentemente dalle modalità con cui viene effettuato il controllo, la tutela del contribuente diventa operativa anche nelle ipotesi in cui, a seguito di accessi, ispezioni e verifiche, sia stato redatto e consegnato un processo verbale di constatazione”*.

[\[1\]](#) Configurano abuso del diritto una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni (articolo 10-bis, L. 212/2000).

**Si segnala che l'articolo è tratto da [“Accertamento e contenzioso”](#).**

**CASI OPERATIVI**

---

***Deroga ai criteri di valutazione dei titoli non immobilizzati***di **Euroconference Centro Studi Tributari** **FiscoPratico** La **piattaforma editoriale integrata** con l'**AI** per lo **Studio del Commercialista** [scopri di più >](#)

Una piccola Srl ha investito parte dell'attuale liquidità in una Gestione Patrimoniale formata da una decina di linee di investimento, le quali, a loro volta, hanno al loro interno un significativo numero di posizioni finanziarie. A fine anno, tenuto conto dei decrementi dati dai costi di gestione che vengono rilevati trimestralmente, si perviene a una quantificazione del patrimonio, da prospetti riassuntivi dei contratti, molto diverso dalla rilevazione contabile del patrimonio di inizio periodo.

Le varie linee si autoalimentano sia positivamente sia negativamente.

Poiché è impossibile gestire il tutto contabilizzando ogni singolo movimento di acquisto e vendita titoli e di acquisto e vendita divise all'interno di ogni linea di investimento, quali sono le scritture di fine anno per valorizzare il patrimonio al 31/12?

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

**FiscoPratico**

## ***Esclusione dagli Isa con ricaduta sul concordato biennale***

di **Alessandro Bonuzzi**

Seminario di specializzazione

### **Delega fiscale: il decreto legislativo di riforma delle sanzioni amministrative e penali in ambito tributario**

Scopri di più

Il verificarsi di una **causa di esclusione** dagli Isa per l'**anno 2023** ha una ricaduta nuova e in questo senso straordinaria, rispetto a quanto avveniva in passato, poiché **preclude** l'accesso al **concordato preventivo biennale**, riferito in particolare al biennio **2024-2025**. L'[articolo 10, comma 1, D.Lgs. 13/2024](#), prevede, infatti, che “*i contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni che applicano gli indici sintetici di affidabilità ... accedono al concordato preventivo biennale*”. Dal riferimento della norma all'applicazione degli Isa deriva la preclusione all'accesso al nuovo istituto per i soggetti che sono **esclusi** dagli Isa medesimi.

Con riferimento al **periodo d'imposta 2023**, diventa, quindi, particolarmente importante ricordare quali sono le **cause di esclusione dagli Isa**.

La prima causa di esclusione consiste nell'aver **iniziato** o **cessato** l'attività nel periodo d'imposta 2023. L'esclusione si verifica anche in caso di **inizio attività** in data 1.1.2023, nonché di **mera prosecuzione** di attività svolta da un altro soggetto e dunque nelle seguenti ipotesi:

- **acquisto** o **affitto d'azienda** per l'acquirente o l'affittuario;
- **conferimento** d'azienda per la società conferitaria;
- **donazione** o **successione** d'azienda per il donatario o l'erede;
- **trasformazione** di società per la società trasformata;
- **fusione** o **scissione** per la società avente causa.

In tutti questi casi, il soggetto **dante cause** nell'ambito dell'operazione straordinaria è escluso per “**cessazione dell'attività**”.

È esclusa altresì dagli Isa la partita Iva che ha realizzato ricavi o compensi **superiori al limite** prefissato, ossia a **5.164.569 euro**, nonché l'impresa o il professionista che nel 2023 ha svolto l'attività in modo “**non normale**”. È in un **periodo di non normale svolgimento** dell'attività l'impresa in **liquidazione ordinaria**; in particolare, in caso di liquidazione, il periodo che **precede** la data di messa in liquidazione (1.1 – data liquidazione) è considerato di cessazione dell'attività, mentre il **periodo di liquidazione** (data liquidazione – 31.12 e successivi) è di non normale svolgimento dell'attività. Vi sono poi altri casi di **non normale svolgimento**

dell'attività, ad esempio quando:

- l'impresa non ha ancora iniziato l'attività per mancanza di **autorizzazioni amministrative**, impianti in costruzione, attività di ricerca propedeutica, eccetera;
- era in corso la **ristrutturazione** dei locali;
- è stata concessa in **affitto l'unica azienda**;
- si è verificata la **sospensione amministrativa** dell'attività con comunicazione in CCIAA;
- è stata **modificata** l'attività in corso d'anno. In tal caso, però, l'esclusione non si applica laddove l'attività cessata e quella iniziata rientrano nello stesso Isa. Nell'ipotesi in cui a un'attività preesistente si aggiunga una nuova attività, compete l'esclusione se l'attività nuova risulta prevalente in termini di ricavi.

Ancora, sono escluse dagli Isa le imprese che esercitano **2 o più attività** con codice attività rientrante in Isa differenti, qualora i ricavi delle attività non prevalenti **superino il 30%** (cosiddette **imprese multiattività**). Nel frontespizio del modello Isa va compilato il prospetto multiattività. L'esclusione non si verifica qualora le attività non prevalenti siano considerate **complementari**.

L'esclusione invece si applica per:

- i soggetti che determinano il reddito con criteri **forfettari**;
- i soggetti con una **categoria di reddito** diversa da quella prevista nel quadro F o H (ad esempio, per le STP che producono reddito d'impresa qualora nel modello Isa non sia presente il quadro F);
- le società cooperative e i consorzi che operano a favore delle **imprese socie**;
- le società cooperative che svolgono l'attività di **taxi** (49.32.10) e **noleggio con conducente** (49.32.20);
- la corporazione di **piloti di porto**;
- i soggetti che aderiscono al **Gruppo Iva**.

Vale, infine, la pena ricordare che i soggetti esclusi ma **tenuti comunque a presentare il modello Isa**, come ad esempio le imprese multiattività, possono **esimersi** dall'acquisizione dei dati "**precalcolati**".

## ***Residenza fiscale: il criterio dell'oggetto dell'attività va in pensione***

di **Ennio Vial**

Master di specializzazione

### **Redditi esteri e monitoraggio fiscale nella dichiarazione dei redditi**

Scopri di più

L'[articolo 2, D.Lgs. 209/2023](#), ha completamente riscritto il comma 3, dell'[articolo 73, Tuir](#), relativo alla **residenza delle società di capitali** e dei **soggetti Ires in generale**. In base alla vecchia previsione normativa, un soggetto Ires poteva dirsi fiscalmente residente in Italia quando, per la maggior parte del periodo di imposta, **risultava soddisfatto uno dei seguenti tre criteri** singolarmente considerato:

- **sede legale**, nel territorio dello Stato;
- **sede dell'amministrazione**, nel territorio dello Stato;
- **oggetto dell'attività**, nel territorio dello stato.

Il soddisfacimento di **uno solo dei tre criteri** (per la maggior parte del periodo di imposta) decretava **la residenza fiscale italiana della società** o dell'ente.

Ebbene, **tralasciando il caso della sede legale** che rappresenta un requisito sostanzialmente formale e agevolmente verificabile, spesso **si verificavano fenomeni di esterovestizione societaria** in quanto, pur avendo la società la sede legale all'estero, **la presenza di un consiglio di amministrazione in Italia** portava l'Agenzia a ritenere la suddetta società fiscalmente **residente nel nostro Paese**.

Anche il criterio dell'oggetto dell'attività causava non pochi grattacapi tra gli operatori, in quanto l'Agenzia, con la [circolare n. 48/E/2007](#), aveva identificato l'ubicazione dell'oggetto dell'attività immobiliare con **il luogo in cui si trovavano gli immobili**.

Ciò portava come conseguenza che una società con sede all'estero (e amministrata dall'estero) **rischiava di essere considerata fiscalmente residente in Italia**, se deteneva prevalentemente **immobili nel nostro Paese**.

Fortunatamente il legislatore della riforma **ha confermato il criterio della sede legale**, ma ha espunto il "problematico" **criterio dell'oggetto dell'attività**.

Per quanto attiene, invece, al **vecchio criterio della sede dell'amministrazione**, questo è stato meglio precisato, assumendo una **duplice definizione**. Esso, infatti, si sostanzia, ora, **nel concetto di sede di direzione effettiva e di gestione ordinaria in via principale**. Il legislatore, nella novellata norma, fornisce le nuove definizioni dei due concetti poc'anzi elencati. Per **sede di direzione effettiva** si intende la **continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche**, ovvero le decisioni del top management. Diversamente, per **gestione ordinaria in via principale** si intende il **continuo e coordinato compimento degli atti ordinari**. Si tratta, in buona sostanza, della **gestione e amministrazione day by day**.

Ora come allora, i criteri devono intendersi **tra loro alternativi** e devono essere soddisfatti per la **maggior parte del periodo di imposta**.

Si segnala, inoltre, che, al pari dell'[articolo 73, comma 3, Tuir](#), è stato riscritto anche il comma 3, lett. d), dell'[articolo 5, Tuir](#), contenente i **criteri per definire la residenza delle società di persone e degli enti non commerciali**.

Tornando, pertanto, **all'esempio della società estera immobiliare**, qualora, oggi, una società abbia ad oggetto la gestione immobiliare di beni situati in Italia, la stessa potrà **essere serenamente considerata fiscalmente residente all'estero** quando contestualmente abbia:

- la **sede legale all'estero**;
- sia **le decisioni del top management** sia quelle della gestione ordinaria **svolte all'estero**.

In altre parole, **non assumerà più alcuna rilevanza il luogo di ubicazione degli immobili**.

Si ricorda, inoltre, che la normativa interna (vecchia o nuova) deve poi necessariamente confrontarsi con la **previsione convenzionale** che, derivando da un accordo con uno Stato estero, **prevale sulla normativa domestica**.

Secondo quanto stabilito dall'[articolo 7, comma 2, D.Lgs. 209/2023](#), le novità contenute nell'articolo 2 **decorrono dall'esercizio successivo** a quello in corso alla data di pubblicazione del Decreto, quindi **dall'esercizio successivo rispetto a quello in vigore al 28.12.2023**.

Per le società con esercizio coincidente con l'anno solare, pertanto, le **novità decorrono dall'1.1.2024**.

**BILANCIO**

## ***Il trattamento Iva degli autoveicoli assegnati ai dipendenti***

di **Stefano Rossetti**

OneDay Master

### **Dal piano pluriennale al budget: utilizzo dei piani per le decisioni operative**

Scopri di più

Tra le politiche di **incentivazione del personale dipendente**, la più usuale e apprezzata è la **concessione in uso promiscuo di un'autovettura aziendale**.

La messa a disposizione del veicolo al dipendente rappresenta, nell'ambito del rapporto di lavoro subordinato, un **fringe benefit**, ovvero una parte della **retribuzione che viene erogata in natura**.

In alcuni casi, tuttavia, il dipendente è chiamato a **contribuire all'erogazione del fringe benefit**; infatti, il datore di lavoro **trattiene in busta paga una somma concordata** a fronte della messa a disposizione del veicolo.

La **trattenuta gioca un ruolo cruciale** nell'ambito della **fiscalità dell'operazione**; infatti:

- ai fini della determinazione del **reddito di lavoro dipendente**, la **trattenuta abbatte il fringe benefit** tassato in capo al dipendente e determinato, ai sensi dell'[articolo 51, comma 4, lett. a\), Tuir](#). Si ricorda che il fringe benefit viene calcolato **applicando un coefficiente che varia dal 25% al 60%** (in ragione delle emissioni di CO2 per km) al costo chilometrico desunto dalle tabelle ACI per una percorrenza forfettaria di 15.000 km. Tale importo, appunto, deve essere **abbattuto dell'eventuale trattenuta operata dal datore di lavoro al dipendente**;
- ai fini dell'**Iva** rappresenta il **corrispettivo** della **prestazione di concessione in uso promiscuo** di un veicolo aziendale.

Focalizzandoci sugli **aspetti Iva dell'operazione**, nell'ipotesi in cui datore di lavoro applichi una trattenuta a fronte della concessione in uso del veicolo, come sopra visto, si è in presenza di una **prestazione di servizi**, ai sensi dell'[articolo 3, D.P.R. 633/1972](#); infatti, il comma 1, prevede che le **prestazioni di permettere**, quale ne sia la fonte, rappresentano **prestazioni di servizi** a condizione che siano eseguite dietro **corrispettivo**. Pertanto, affinché la concessione in uso del veicolo **sia rilevante ai fini Iva** è necessaria la **presenza di un corrispettivo**, ovvero la **trattenuta**.



La **base imponibile** della prestazione, ai sensi dell'[articolo 13, comma 3, lett. d\), D.P.R. 633/1972](#), è “*costituita dal valore normale dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore*”. Il **valore normale** deve essere determinato **ai sensi dell'[articolo 14, D.P.R. 633/1972](#)**.

Quindi occorre distinguere **due situazioni**:

- il **valore normale** della prestazione è **inferiore** alla trattenuta operata dal datore di lavoro (corrispettivo), allora quest'ultima rappresenta la **base imponibile dell'operazione**. Di conseguenza l'Iva deve essere applicata **sull'ammontare della trattenuta** in busta paga operata;
- la **trattenuta operata dal datore di lavoro** (corrispettivo) è **inferiore** al valore normale, allora quest'ultimo rappresenta la base imponibile dell'operazione e di conseguenza l'Iva deve essere applicata sul **valore normale**.

Nella diversa ipotesi in cui, invece, **non venga prevista alcuna trattenuta**, e quindi il dipendente non partecipata alla fruizione fringe benefit, **l'operazione non rappresenta una prestazione di servizi**, in quanto **priva di corrispettivo**. L'operazione sarà da considerare **fuori campo Iva**.

Quanto sopra visto, produce effetti anche in ordine al **diritto alla detrazione**; infatti l'[articolo 19-bis1, D.P.R. 633/1972](#), prevede che:

- **per i veicoli non interamente utilizzati** per finalità imprenditoriali, artistiche o professionali, in deroga ai criteri ordinari, **non deve essere verificata in concreto la quota di effettiva utilizzazione** per tali finalità, ma l'imposta detraibile è limitata forfetariamente al 40% dell'Iva afferente alle operazioni ad essi relative;
- per i veicoli **utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa**, arte o professione **non vi sono limitazioni**; pertanto, l'imposta afferente alle **operazioni di acquisto di beni e servizi**, relative a detti veicoli, è integralmente detraibile (sempreché non sussistano limitazioni all'esercizio del diritto alla detrazione derivanti dall'effettuazione di operazioni esenti da Iva o non soggette all'imposta).

In merito a quest'ultimo aspetto, la risoluzione del Dipartimento delle Politiche Fiscali n. 6/DPF/2008 ha sottolineato che non rileva, a tal fine, il **fatto che i beni e i servizi acquistati formano o meno oggetto dell'attività propria dell'impresa**, giacché **dall'ambito applicativo della previsione di detraibilità forfettaria sono esclusi tout court tutti i casi di integrale utilizzazione nell'attività di impresa**.

Alla luce di quanto sopra, dunque, se:

- la concessione in uso dell'autovettura **prevede un corrispettivo**, la detrazione dell'imposta assolta a monte non risente dei limiti previsti dall'[articolo 19-bis1, D.P.R. 633/1972](#). Si applicano gli **ordinari principi di inerenza e afferenza** previsti dall'[articolo 19, D.P.R. 633/1972](#);





- la concessione in uso dell'autovettura **non prevede alcun corrispettivo**, la detrazione dell'imposta assolta a monte **può avvenire nel limite del 40%** come previsto dall'[articolo 19-bis1, D.P.R. 633/1972](#).

## LA LENTE SULLA RIFORMA

***Il D.L. 39/2024 gioca pure sulla definizione dei pvc***

di Gianfranco Antico

Seminario di specializzazione

**Delega fiscale: il decreto sulla riforma della riscossione**

Scopri di più

Al fine di agevolare la compressione dei tempi di definizione della pretesa erariale, [l'articolo 1, comma 1, lett. d\), D.Lgs. 13/2024](#), prevede l'adesione ai processi verbali di constatazione **per gli atti emessi dal 30.4.2024**, attraverso l'introduzione **dell'articolo 5-quater, D.Lgs. 218/1997**, sulla falsariga del vecchio 5-bis.

Il contribuente, infatti, può prestare **adesione anche ai verbali di constatazione** redatti ai sensi dell'[articolo 24, L. 4/1929](#), e l'adesione può avere ad oggetto esclusivamente **il contenuto integrale del verbale di constatazione e deve intervenire entro i 30 giorni successivi alla data di consegna** del verbale medesimo, mediante comunicazione al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate e **all'organo che ha redatto il verbale**.

A differenza della vecchia formulazione, il contribuente può **prestare adesione**:

- a) **senza condizioni**;
- b) **condizionandola alla rimozione di errori manifesti**.

L'adesione senza condizioni può avere ad oggetto esclusivamente **il contenuto integrale del verbale di constatazione** e deve intervenire **entro i 30 giorni successivi alla data di consegna del verbale**.

Nel caso di adesione condizionata, nei **10 giorni successivi alla comunicazione** dell'adesione condizionata, l'organo che ha redatto il verbale può **correggere gli errori indicati dal contribuente mediante aggiornamento del verbale**, informandone immediatamente il contribuente e il competente ufficio delle entrate.

**I termini per l'accertamento sono in ogni caso sospesi** fino alla comunicazione dell'adesione del contribuente e, comunque, **non oltre la scadenza del trentesimo giorno dalla consegna** del verbale di constatazione.

Nel caso di adesione incondizionata, **entro i 60 giorni successivi alla comunicazione del**

**contribuente**, il competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate **notifica l'atto di definizione dell'accertamento parziale** recante le indicazioni previste dall'[articolo 7, D.Lgs. 218/1997](#). Nel caso di adesione condizionata, il predetto termine **decorre dalla correttiva effettuata da parte dell'organo** che ha redatto il verbale.

L'adesione perfezionata dà diritto ad usufruire delle **sanzioni** indicate nell'articolo 2, comma 5, e nell'[articolo 3, comma 3, D.Lgs. 218/1997](#), **ridotte alla metà (e quindi, 1/6)**, e le somme dovute risultanti dall'atto di definizione dell'accertamento parziale devono essere **versate nei termini** e con le modalità di cui all'articolo 8, del medesimo decreto legislativo. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti **gli interessi al saggio legale** calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell'atto di definizione. Per effetto dell'esplicito rinvio all'[articolo 8, D. Lgs. 218/1997](#), il **contribuente è tenuto**:

a) ad effettuare il **versamento delle somme dovute entro 20 giorni** dalla notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale;

b) ad **eseguire il versamento in un massimo di 8 rate trimestrali** di pari importo ovvero di sedici rate trimestrali, se le **somme dovute sono superiori a 50.000 euro**.

In caso di mancato pagamento delle somme dovute, il competente ufficio **provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo** delle predette somme a norma dell'[articolo 14, D.P.R. 602/1973](#).

In questo contesto, tuttavia, si inserisce **nuovamente il ravvedimento speciale**, di cui all'[articolo 1, commi da 174 a 178, L. 197/2022](#), che ha subito in questi giorni l'ennesima **proroga, e che di fatto gioca pure sulla definizione dei pvc**. Infatti:

- da una parte, [l'articolo 7, comma 6, D.L. 39/2024](#), ha posticipato i termini **al 31.5.2024** per il pagamento delle **somme o della prima rata** per la rimozione delle violazioni relative alle dichiarazioni regolarmente presentate per il periodo d'imposta in corso **al 31.12.2022**, intervenendo sul **milleproroghe** ([articolo 3, comma 12-undecies, D.L. 215/2023](#)). Così che le rate successive alla prima del 31.5.2024 **vanno versate il 30.6.2024, il 30.9.2024 e il 20.12.2024**;
- dall'altra parte, [l'articolo 7, comma 7, D.L. 39/2024](#), consente ai soggetti che, **entro il termine del 30.9.2023**, non hanno perfezionato la procedura di regolarizzazione speciale, riguardanti le dichiarazioni validamente presentate **relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 e ai periodi d'imposta precedenti**, di accedere, comunque, alla predetta regolarizzazione, fermo restando il rispetto delle altre condizioni e modalità ivi previste, **se entro il 31.5.2024 versano le somme dovute in un'unica soluzione e rimuovono le irregolarità od omissioni**. In alternativa al pagamento in un'unica soluzione, i contribuenti possono versare, **entro il 31.5.2024, un importo pari a 5 delle 8 rate previste** dall'[articolo 1, comma 174, L. 197/2022](#), e **le 3 rate residue**, sulle quali sono applicati **gli interessi nella misura del 2% annuo** a decorrere **dall'1.6.2024, entro i termini allora previsti (6.2024, 30.9.2024, e**



**20.12.2024).** In tal caso, la regolarizzazione si perfeziona con il **versamento delle somme dovute entro il 31.5.2024** e la rimozione delle irregolarità od omissioni **entro la medesima data**.

Il rinnovato quadro normativo permette, quindi, di affermare che un pvc consegnato anche il 3.5.2024 potrà godere dei vantaggi sanzionatori previsti **dal ravvedimento speciale**, alle condizioni ivi previste, **più favorevoli fino al 31.5.2024, rispetto a quelli della definizione dei pvc**, di cui all'[articolo 5-quater, D.Lgs. 218/1997](#).