



Edizione di lunedì 22 Luglio 2024

CASI OPERATIVI

Utilizzo in compensazione delle perdite

di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Trasformazione agevolata: un caso operativo in dichiarazione

di Alessandro Bonuzzi

ACCERTAMENTO

Concordato biennale: quando la scelta sull'adesione o meno può essere modificata?

di Angelo Ginex

LA LENTE SULLA RIFORMA

Le modifiche alla disciplina del riporto delle perdite fiscali nel correttivo Ires

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Aspetti particolari del monitoraggio delle cripto-attività

di Ennio Vial

CASI OPERATIVI

Utilizzo in compensazione delle perditedi **Euroconference Centro Studi Tributari** **FiscoPratico** La **piattaforma editoriale integrata** con l'**AI** per lo **Studio del Commercialista** [scopri di più >](#)

Alfa Snc è una società attiva in campo edilizio, in contabilità semplificata, che ha realizzato un piccolo complesso immobiliare tramite appalto alla società Beta Srl.

La società Alfa Snc si è costituita nel 2015 ed è rimasta inattiva per lungo tempo; la realizzazione degli immobili è avvenuta nel corso del 2019 e 2020; gli immobili sono stati ceduti nel 2021 e nel 2022.

Sino al 2018 la società è stata in sostanziale pareggio.

Nel 2019 è stata realizzata una perdita di 500.000 euro; pure nel 2020 la società ha dichiarato una perdita fiscale, pari a 700.000 euro.

Nel 2021 la società ha realizzato un reddito di 1.000.000 di euro utilizzando in compensazione le perdite precedentemente conseguite nel limite di 800.000 euro (ossia l'80% del reddito d'impresa), trovandosi a dichiarare un reddito di 200.000 euro, riportando in avanti la perdita residua di 400.000 euro.

Nel 2022 verrà dichiarato presumibilmente un utile pari a 200.000 euro.

In considerazione del fatto che successivamente a tale iniziativa imprenditoriale i soci non intendono procedere con ulteriori attività, è possibile procedere alla compensazione integrale delle perdite residue (pari a 400.000 euro) riportate dai precedenti periodi d'imposta? In caso contrario tale perdita probabilmente non potrà più essere fiscalmente beneficiata in futuro.

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

**FiscoPratico**

Trasformazione agevolata: un caso operativo in dichiarazione

di Alessandro Bonuzzi

In collaborazione con

BonelliErede
with LOMBARDI

Master di specializzazione

**Capitali e operazioni straordinarie
per la crescita**

Scopri di più

Una **società in accomandita semplice** di **gestione immobiliare** con patrimonio formato unicamente da un **fabbricato strumentale classificato in A10** si è trasformata in **società semplice** con effetto dall'**1.9.2023** sfruttando la **disciplina agevolativa** riproposta dalla L. 197/2022 (Legge di Bilancio 2023).

L'**imposta sostitutiva** è stata correttamente e tempestivamente **versata in 2 tranches nel corso del 2023** (il 60% in data 30.9.2023 e il 40% in data 30.11.2023) nella misura complessiva di 30.050 euro.

L'importo dell'imposta sostitutiva dovuta è stato calcolato applicando alla **base imponibile** (375.626 euro) – determinata come differenza tra il **valore catastale dell'immobile** (376.176 euro) e il corrispondente **costo fiscalmente riconosciuto** (550 euro) – l'aliquota dell'**8%**, siccome la società *non è risultata essere di comodo*.

Per tutto il 2023 il fabbricato è stato **locato**; in particolare:

- dall'1.1.2023 al 31.8.2023 (243 giorni, periodo ante trasformazione) il canone, confluito tra i **ricavi** d'impresa, è stato pari a 15.535 euro e la società ha conseguito un utile di 4.397 euro a cui è corrisposto un **reddito di 4.426 euro** (con 29 euro di altre variazioni in aumento);
- dall'1.9.2023 al 31.12.2023 (122 giorni, periodo post trasformazione) il canone è stato pari a 7.772 euro. La **quota imponibile** è pari quindi a 7.384 euro (= **95%** × 772).

Per gli effetti conseguenti alla trasformazione agevolata in società semplice, la società deve procedere a dichiarare il periodo d'imposta 2023 **utilizzando unicamente il modello Redditi SP 2024** e compilando come segue:

1. il **frontespizio**;



SOCIETÀ O
ASSOCIAZIONE

Ragione sociale																		
Codice fiscale								Partita IVA										
Data di efficacia giuridica fusione/scissione			Periodo di imposta									Stato	Natura giuridica		Situazione			
giorno	mese	anno	dal			giorno	mese	anno	al			giorno	mese	anno	1	2 3		8
						01	01	2023				31	12	2023				

2. il **quadro RF**;

	RF1	Codice attività	1	682001	ISA: cause di esclusione	2	2			
	RF2	Componenti positivi annotati nelle scritture contabili (ISA)							15.535	,00
	RF3	Opzioni	IAS	1	Rimanenze	2		Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale	3	
Risultato del conto economico	RF4	A) UTILE							4.397	,00
	RF5	B) PERDITA								,00

RF30		Applicazione IAS/IFRS				Rimanenze		Opere, forniture e servizi	
		1	2	3	4	5	6	7	8

SEZIONE XXII			
Assegnazione o cessione di beni ai soci o trasformazione in società semplice			
	Valore normale	Costo Fiscale	Differenza
RQ94 Beni immobili	¹ 376.176,00	² 550,00	³ 375.626,00
RQ95 Beni mobili	¹ ,00	² ,00	³ ,00
	Imponibile	Società non operative	Imposta sostitutiva
RQ96 Totale	¹ 375.626,00	²	³ 30.050,00
	Imponibile	Aliquota	Imposta sostitutiva
RQ97 Riserve in sospensione	¹ ,00	13%	² ,00

Si rileva, infine, che la società è altresì tenuta a compilare la **sezione del quadro RS** dedicata alla **verifica dell'operatività**, righe da RS11 a RS18 (cosiddetto **test di operatività**). A tal riguardo, si ritiene che per quanto riguarda il periodo d'imposta 2023 debba essere considerato il valore fiscale del fabbricato per la quota corrispondente al periodo **ante trasformazione**, quando il canone attivo era classificato tra i ricavi e la società produceva reddito d'impresa. Così, ad esempio, ipotizzando un valore fiscale del fabbricato su base annua di 277.200 euro, la valorizzazione del periodo d'imposta 2023 sarebbe pari a 184.546 euro ($277.200/365 \times 243$).

Per gli opportuni **approfondimenti** sugli impatti della disciplina della trasformazione agevolata sulla dichiarazione dei redditi, si **rinvia** al precedente articolo "[Trasformazione agevolata in società semplice in dichiarazione](#)".

ACCERTAMENTO

Concordato biennale: quando la scelta sull'adesione o meno può essere modificata?

di Angelo Ginex

Convegno di aggiornamento

Concordato preventivo biennale: opportunità e calcoli di convenienza

Scopri di più

Il **D.Lgs. 13/2024** ha introdotto il nuovo istituto del “**concordato preventivo biennale**”, al fine di favorire l'**adempimento spontaneo** degli obblighi dichiarativi.

Esso si rivolge ai **contribuenti di minori dimensioni**, che siano titolari di **reddito d'impresa** e di **lavoro autonomo** derivante dall'esercizio di **arti e professioni**, **residenti** nel territorio dello Stato. Nello specifico, possono fruire del concordato biennale i **soggetti esercenti attività d'impresa e arti o professioni**, ai quali si rendono **applicabili gli ISA** nonché, solo per il solo **periodo d'imposta 2024**, i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni, che aderiscono al **regime forfetario**.

Sotto il profilo procedimentale, è previsto che l'Agenzia delle entrate formuli una **proposta di concordato** per la **definizione biennale** del reddito derivante dall'esercizio d'impresa o dall'esercizio di arti e professioni e del valore della produzione netta, rilevanti, rispettivamente, ai fini delle **imposte sui redditi** e dell'**imposta regionale sulle attività produttive**.

Ovviamente, il contribuente è assolutamente **libero di aderire o meno** alla **proposta di concordato**. Al riguardo, nella **relazione illustrativa al D.Lgs. 13/2024**, è stata sottolineata l’*“estrema importanza che assume la **tempestività nell'accettare la proposta di concordato** nei tempi previsti dalla norma”*.

Dunque, occorre chiedersi se il contribuente possa **modificare** la propria **scelta sull'adesione o meno** in un secondo momento. Siamo, cioè, nell'ipotesi in cui il contribuente abbia **già presentato** la **dichiarazione**, ma successivamente intenda **modificare** la **scelta effettuata**.

Si consideri che l'[articolo 35, comma 1, D.Lgs. 13/2024](#), **esclude** l'applicazione della **remissione in bonis** per l'adesione al **concordato preventivo biennale**.

In virtù di ciò e delle **tempistiche dell'istituto** in esame, si ritiene, quindi, **necessario distinguere** tra **dichiarazione correttiva, tardiva e integrativa**.

In particolare, la **dichiarazione correttiva** è quella presentata entro gli **ordinari termini di presentazione**, al fine di sostituire la precedente dichiarazione oggetto di modifica. Tale dichiarazione **sostituisce integralmente quella trasmessa precedentemente** e non sconta l'irrogazione di alcuna **sanzione**.

In questo caso si ritiene **possibile modificare la scelta** compiuta in origine circa **l'adesione o meno** al concordato biennale, tenuto conto che **l'intento del legislatore** di raccogliere adesioni tempestive all'istituto risulterebbe comunque **soddisfatto**.

Inoltre, si consideri che il **medesimo principio** è stato applicato dalla stessa Amministrazione finanziaria in tema di ISA quando, nel contesto della [circolare n. 16/E/2020](#), ha precisato che: *"a seguito dell'applicazione degli ISA, un contribuente può accedere alle premialità se raggiunge un idoneo livello di affidabilità fiscale sulla base dell'esito dell'applicazione degli ISA risultante dall'ultima dichiarazione presentata entro i termini ordinari"*.

Passando alla **dichiarazione tardiva**, che è quella **trasmessa entro 90 giorni** dalla scadenza del termine ordinario di presentazione, occorre rilevare che essa, ai sensi dell'[articolo 2, comma 7, D.P.R. 322/1998](#), è considerata **valida**, ma resta ferma l'applicazione delle **sanzioni** per il ritardo.

Anche mediante tale dichiarazione, che – come detto – dalla legge stessa è considerata valida, si ritiene possibile **modificare la scelta** compiuta originariamente, considerato altresì che la **tempestività dell'adesione** può dirsi ugualmente assicurata in tale ipotesi.

Pertanto, anche in questo caso, il **medesimo principio** è stato applicato dall'Agenzia delle entrate in tema di ISA, quando nel contesto della [risposta a interpello n. 31/2020](#), ha chiarito che il contribuente ha diritto a **beneficiare delle premialità** anche considerando il punteggio ISA derivante dalla **dichiarazione tardiva, presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario**.

Infine, la **dichiarazione integrativa** è quella presentata, una volta **scaduti** gli **ordinari termini** di presentazione, al fine di emendare una precedente dichiarazione validamente e tempestivamente presentata. A seguito della modifica dell'[articolo 2, commi 8 e 8-bis, D.P.R. 322/1998](#), tale dichiarazione (sia a favore che a sfavore dei contribuenti) può essere presentata **entro il termine di decadenza** previsto per l'accertamento della relativa annualità.

In tale ipotesi, si ritiene che, da un lato, la previsione di cui all'[articolo 35, comma 1, D.Lgs. 13/2024](#), la quale **esclude** l'applicazione della **remissione in bonis** per l'adesione al concordato biennale, e, dall'altro, il **mancato rispetto** dell'esigenza legislativa (ovvero, la **tempestività dell'adesione**), depongono a **sfavore** della possibilità di modificare la scelta in origine operata.

Le modifiche alla disciplina del riporto delle perdite fiscali nel correttivo Ires

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

Master di specializzazione

Laboratorio sulle riorganizzazioni societarie

Scopri di più

Uno dei temi sensibili nell'ambito delle **operazioni di acquisizione di partecipazioni di controllo** è quello della limitazione al **riporto a nuovo delle perdite della società**, le cui partecipazioni **vengono trasferite**. Sotto questo profilo, l'attuale [articolo 84, comma 3, Tuir](#) (senza le modifiche previste dal Correttivo Ires) statuisce **alcuni vincoli al riporto delle perdite**, rendendolo **non possibile** laddove:

- venga **ceduta la maggioranza delle partecipazioni** delle società che riporta le perdite;
- venga **modificata l'attività principale** svolta negli esercizi in cui dette perdite sono state realizzate.

Il divieto di riporto delle perdite si applica laddove la **modifica della attività** avvenga nel periodo di **trasferimento delle partecipazioni** o nei **due successivi o anteriori**. La ratio della norma è evidentemente quella di **bloccare il commercio delle c.d. bare fiscali**; obiettivo realizzabile, laddove venga acquistata la **maggioranza delle partecipazioni** in una società in perdita, a cui poi venga mutata l'attività, al fine di trasferire i ricavi del soggetto in utile in un contenitore societario in perdita (acquisito a tale scopo), ottenendo così una sostanziale **compensazione intersoggettiva delle perdite stesse**.

Ora, a prescindere dalle esimenti (numero **dipendenti non inferiori a 10** e soddisfacimento del **test di vitalità**), questa limitazione **poggia su un chiaro presupposto**, ovvero sia la modifica della **attività principale esercitata dalla società in perdita**. Tale presupposto è stato variamente interpretato dall' Agenzia delle entrate che ha esteso, in modo significativo, la **definizione di "modifica della attività"**. Il riferimento, tra gli altri, è la [risposta ad interpello n. 214/2022](#) con cui sono state esaminate, dal punto di vista della modifica della attività principale, **due circostanze**:

- la prima, è la concessione della **gestione in affitto di azienda** da parte del soggetto che ha prodotto le perdite. In tal caso non si produce, secondo la **condivisibile tesi** espressa nell'Interpello citato, una modifica sostanziale del tipo di attività eseguita, ma semplicemente una **diversa modalità organizzative per gestire la stessa attività**;

- la seconda, invece, del tutto non condivisibile, è che un'**immissione di risorse finanziarie**, da parte del soggetto che **ha acquistato la maggioranza delle partecipazioni**, può equivalere ad una **modifica della attività**. Sul punto, la risposta all'interpello citato recita: *“ si ritiene che la preclusione antielusiva specifica possa scattare, in linea teorica, salvo riscontro caso per caso, sia laddove **vi sia il passaggio dell'attività principale svolta dalla società** da un comparto merceologico ad un altro, sia, a determinate condizioni, quando il cambiamento avvenga nell'ambito dello stesso comparto merceologico e comporti una espansione/riattivazione della principale attività un tempo esercitata (e da cui sono conseguite le perdite).”*

Non risulta chiaro, a chi scrive, come l'inserimento di risorse finanziarie possa **generare un cambiamento della attività**, quando il comparto merceologico (nel quale essa è svolta) è il **medesimo di quella svolta dalla società**, le cui partecipazioni sono state acquisite. Il passaggio non risulta adeguatamente motivato, nemmeno nel caso in cui, come si dice nel testo citato, le risorse aggiuntive immesse nella società fossero **superiori a quelle fisiologicamente a disposizione della società** che riporta le perdite. Ma anche se fosse provato che l'acquirente la maggioranza delle partecipazioni ha immesso **ingenti risorse proprie** per finanziare e riorganizzare **un'attività in perdita**, sfugge il motivo per cui **questa operazione dovrebbe essere ascritta tra quelle elusive**. L'operazione elusiva consiste nel seguente esempio: la società Alfa, che vende capi di abbigliamento ed è in forte utile, acquista il controllo della società Beta che vende giocattoli in forte perdita, e successivamente trasferisce parte del proprio fatturato alla società Beta che, nel frattempo, ha cambiato l'attività, entrando nel mercato dell'abbigliamento, ottenendo così la **compensazione di fatto della perdita con l'utile trasferito**. Ma se al contrario la società Alfa acquista il controllo della società Beta, e successivamente immette ingenti risorse finanziarie e **continua l'attività di cessione di giocattoli**, in che modo sarebbe realizzato **un intento elusivo di compensazione** delle perdite mediante modifica della attività?

Evidentemente queste perplessità **erano presenti anche nelle considerazioni** che hanno portato a riscrivere il testo dell'[articolo 84, comma 3, Tuir](#), così come emerge nel Correttivo Ires approvato in via preliminare dal Consiglio dei ministri lo scorso 30.4.2024 e **applicabile alle operazioni realizzate dal periodo d'imposta di approvazione della presente modifica**, quindi, verosimilmente, il **2024**. Infatti, nel nuovo comma 3, del citato [articolo 84, Tuir](#), si chiarisce, questa volta in modo inequivocabile, che “... *la modifica della attività si intende realizzata in caso di cambiamento di settore o comparto merceologico*”, mentre non viene eseguito **alcun accenno al tema della immissione di risorse finanziarie**. Ciò ad attestare che l'unica modifica della attività è quella oggettiva ed essa non si realizza mai tramite un mutamento organizzativo o un **incremento della capitalizzazione**.

Interessanti sono anche le **novità in materia di esimenti**, cioè le circostanze che (ove verificate) rendono inapplicabile le limitazioni all'utilizzo delle perdite. Nell'attuale comma 3, dell'[articolo 84, Tuir](#), le esimenti invocabili dalla società che ha prodotto le perdite sono rappresentate dall'aver avuto, nel **biennio precedente** a quello del trasferimento delle partecipazioni, un **numero di dipendenti mai inferiori a 10 unità** e dal **superamento del c.d. test**



di vitalità.

Nella versione post modifiche del correttivo lres, **scompare il riferimento al numero dei dipendenti**, mentre viene introdotta una **nuova esimente** rappresentata dal **trasferimento delle partecipazioni** e **modifica della attività** all'interno di un **medesimo gruppo di imprese**. In tal caso, viene considerato come unico soggetto rilevante il gruppo di imprese, all'interno del quale possono essere eseguite **operazioni che comportano una compensazione intersoggettiva** tra perdite ed utili, proprio in funzione della sostanziale unicità del soggetto sul piano economico, ancorché esso si presenti come **una pluralità di soggetti sul piano giuridico**. Peraltro, va rilevato come **all'interno del gruppo sarebbe possibile ottenere**, comunque, una **compensazione intersoggettiva delle perdite** tramite l'adesione al consolidato fiscale; quindi, **una limitazione all'utilizzo delle perdite sarebbe distonica con altre disposizioni di sistema**.

Aspetti particolari del monitoraggio delle crypto-attività

di **Ennio Vial**

Seminario di specializzazione

Tassazione e monitoraggio delle cryptoattività

Scopri di più

Il **monitoraggio delle crypto-attività**, a partire dal 2023, presenta **non pochi dubbi applicativi**. Partiamo da quelle che sono le certezze.

Innanzitutto, non vi è dubbio che, a partire dal 2023, stante la normativa in vigore, **tutte le crypto-attività sono oggetto di monitoraggio**.

Diversamente, fino al 2022, come chiarito dalla [circolare n. 30/E/2023](#), le crypto-attività (diverse dalle valute virtuali) **non erano oggetto di monitoraggio fiscale**.

Quest'anno il **quadro W fa il suo debutto nel Modello 730**. La novità non è di poco momento, in quanto il professionista incaricato **deve apporre**, sul suddetto modello, il **visto di conformità**. Ovviamente, se l'apposizione del visto può non generare **particolari disagi di fronte** ad una certificazione di lavoro dipendente, ben altra cosa è apporre il **visto di conformità ad un quadro W**.

In chiave rassicurante, la [circolare n. 12/E/2024](#) ha chiarito, tuttavia, che **il visto di conformità non serve in caso di solo monitoraggio**.

Si tratta di un **chiarimento interessante** che, però, avrà **poco spazio con le crypto-attività**, atteso che tali attività sono **soggette all'imposta sulle crypto-attività**, a decorrere **dal 2023**.

Più interessante, invece, è il chiarimento contenuto nel citato documento di prassi, per cui **il valore finale di cui alla colonna 8 del quadro W non è oggetto di visto di conformità**.

In sostanza, il visto di conformità rimane confinato alla **casistica del credito per le imposte estere** (colonna 12 del quadro W) che verosimilmente **non troverà frequente compilazione in presenza di crypto-attività**.

La compilazione della colonna 8 del quadro W, tuttavia, **porta con sé il problema della valorizzazione**.

L'Agenzia delle entrate, nella [circolare n. 12/E/2024](#), chiarisce che, in prima battuta, occorre fare riferimento al **valore delle crypto-attività** al termine di ciascun anno solare **rilevato dalla piattaforma dell'Exchange** dove è avvenuto l'acquisto della stessa crypto-attività.

Qualora non sia possibile rilevare il **valore al 31 dicembre dell'anno di riferimento** dalla piattaforma dove è stata originariamente acquistata la crypto-attività, **tale valore potrà essere rilevato da analoga piattaforma**, dove le **medesime crypto-attività sono negoziabili** o da siti specializzati nella rilevazione dei **valori di mercato** delle stesse.

Da ultimo, se non si riesce a determinare il valore di mercato con **nessuno dei due metodi**, deve farsi riferimento al **costo di acquisto delle crypto-attività**.

Il **costo di acquisto**, pertanto, trova applicazione in casi **meramente residuali**.

In ogni caso, la [circolare n. 12/E/2024](#) esclude che l'individuazione del valore **possa avvenire mediante dichiarazione sostitutiva di atto notorio** rilasciata dal contribuente.

Altro tema connesso alla valorizzazione delle crypto-attività attiene alla possibilità di una **valorizzazione cumulativa**.

Nella videoconferenza dello scorso 1.2.2024 è stato chiesto all'Agenzia delle entrate se il **monitoraggio cumulativo delle crypto-attività sia ancora ammesso** o se il contribuente si debba ora **dilettare a monitorare rigo per rigo ogni singola crypto-attività**.

L'Agenzia delle entrate ritiene ammissibile il **monitoraggio cumulativo**, confermando l'approccio della [circolare n. 30/E/2023](#) e della precedente [circolare n. 12/E/2016](#) in tema di **dossier titoli**.

Purtroppo, il quesito è riproposto nella [circolare n. 12/E/2024](#), ma **la risposta appare meno appagante**.

Si legge, infatti, che *"in base alle istruzioni rese nel paragrafo 18.48.3.3 "Determinazione Crypto Attività" della circolare di liquidazione del modello 730/2024 [Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 febbraio 2024, prot. n. 68478/2024], per il calcolo dell'imposta sostitutiva sul valore delle crypto-attività dovuta, analogamente a quanto previsto per l'IVAFE, nel Quadro W è necessario compilare distinti righe e indicare i giorni con riferimento a ogni singola attività finanziaria"*.

Vogliamo sperare che il **quesito voglia solo ricordare quelle che sono le istruzioni** e che non sia inteso come una **rivisitazione delle tesi espresse** nelle circolari segnalate in precedenza.

In tema di tassazione dei redditi connessi alle crypto-attività, ricordiamo il precedente contributo dello scorso 25.3.2024 ["Debutto delle cryptoattività nel quadro RT"](#).

Questi e altri temi verranno **approfonditi nel seminario** “[*Tassazione e monitoraggio delle criptoattività*](#)” previsto per il prossimo 24.10.2024.