



Edizione di mercoledì 16 Ottobre 2024

CASI OPERATIVI

Credito 4.0 e corretta indicazione dell'anno nel modello F24

di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Le condizioni di applicazione del regime pex

di Laura Mazzola

REDDITO IMPRESA E IRAP

Transfer pricing documentation: verso la penalty protection e oltre

di Gian Luca Nieddu

ACCERTAMENTO

Concordato biennale: siamo innanzi a un ravvedimento "tombale"?

di Angelo Ginex

IMPOSTE SUL REDDITO

La fiscalità delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria degli immobili nel reddito di lavoro autonomo

di Luciano Sorgato

EDITORIALI

TeamSystem ed Euroconference protagonisti al Convegno Nazionale dei Commercialisti a Pesaro

di Redazione

CASI OPERATIVI

Credito 4.0 e corretta indicazione dell'anno nel modello F24

di Euroconference Centro Studi Tributari

 **FiscoPratico** La **piattaforma editoriale integrata** con l'**AI**
per lo **Studio** del **Commercialista** scopri di più >

Si chiedono chiarimenti in merito al c.d. credito imposta 4.0 in riferimento a un bene ordinato e consegnato nel 2022, ma interconnesso nel 2023.

Nel modello F24 presentato a marzo 2024 è stato indicato quale anno di riferimento il 2023 (anno di interconnessione).

Nel modello F24 presentato a maggio 2024 è stato indicato quale anno di riferimento il 2022 (anno in cui è iniziato l'investimento), a seguito dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con *faq* del 16 aprile 2024. Si chiede se occorre modificare, tramite il canale CIVIS, l'anno di riferimento indicato nel modello F24 presentato a marzo 2024.

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

**FiscoPratico**

Le condizioni di applicazione del regime pex

di Laura Mazzola

Master di specializzazione

Laboratorio sulle riorganizzazioni societarie

Scopri di più

Il **regime pex** ("*participation exemption*") può essere fruito da tutti i contribuenti che producono **reddito d'impresa**.

In particolare, tale beneficio può essere fruito da:

- **società di capitali** (Srl, Spa e Sapa);
- **società cooperative e di mutua assicurazione**;
- **enti pubblici e privati** che abbiano o meno per oggetto esclusivo o principale l'**esercizio di attività di tipo commerciale**;
- **società o enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti** nel territorio dello Stato, relativamente alle **stabili organizzazioni**;
- **società di persone** (sas e snc);
- **persone fisiche titolari di reddito d'impresa**.

Restano escluse le cosiddette "imprese minori", ossia quei soggetti che determinano il reddito secondo la disciplina di cui all'[articolo 66, Tuir](#), in quanto **soggetti esonerati dagli obblighi di redazione del bilancio**.

Affinché una partecipazione possa fruire del regime pex, deve soddisfare una **serie di requisiti** previsti dall'[articolo 87, Tuir](#), e di seguito elencati:

- **ininterrotto possesso dal primo giorno del dodicesimo mese precedente a quello di avvenuta cessione** (c.d. "*holding period*");
- **iscrizione in bilancio, tra le immobilizzazioni finanziarie, nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso**;
- **residenza fiscale della società partecipata in Stati o territori diversi da quelli a fiscalità privilegiata**;
- **esercizio, da parte della società partecipata, di un'attività commerciale o industriale**.

Ne deriva che, come indicato al primo punto, risultano **esclusi a priori**, dalla possibilità di avvalersi del regime pex, i **soggetti di nuova costituzione** ([circolare n. 36/E/2004](#)).

Fanno **eccezione le società neocostituite** mediante operazioni straordinarie con adozione del **regime di neutralità fiscale**, quali fusioni o scissioni.

Per quanto riguarda le **partecipazioni acquisite in momenti diversi**, occorre sempre considerare **cedute per prime le partecipazioni acquistate in tempo più recente**.

Il **requisito dell'iscrizione tra le immobilizzazioni finanziarie** deve essere verificato nel **primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso**; ne deriva che l'iscrizione della partecipazione, nel primo bilancio chiuso nel periodo di possesso, tra **l'attivo circolante patrimoniale preclude qualunque possibilità di applicazione delle disposizioni** di cui all'[articolo 87, Tuir](#), anche se la partecipazione è successivamente iscritta tra le immobilizzazioni finanziarie.

Di converso, **l'iscrizione tra le immobilizzazioni finanziarie nel primo esercizio rende irrilevanti eventuali successive riclassificazioni nell'attivo circolante**; con la conseguenza che la cessione della partecipazione darà sempre luogo, ferme le altre condizioni, a una **plusvalenza esente o a una minusvalenza indeducibile**.

In merito alla **residenza fiscale della società partecipata**, il requisito deve sussistere ininterrottamente sin dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo.

Si evidenzia che la **Legge di bilancio per il 2024** ha introdotto, a decorrere dall'1.1.2024, all'[articolo 68, Tuir](#), un nuovo **comma 2-bis**, al fine di estendere il regime di assoggettamento a imposizione delle plusvalenze nella misura del 5% *"alle cessioni di partecipazioni qualificate aventi i requisiti di cui alle lettere a), b), c) e d) del comma 1, dell'articolo 87, effettuate da società ed enti commerciali di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato, residenti in uno Stato appartenente all'Unione europea o allo Spazio economico europeo che consente un adeguato scambio di informazioni e siano ivi soggetti ad una imposta sul reddito delle società"*.

Sotto il profilo soggettivo, la disposizione trova applicazione esclusivamente per le **società e gli enti commerciali di cui all'[articolo 73, comma 1 lett. d\), Tuir](#), privi di stabile organizzazione in Italia** che soddisfano le seguenti condizioni:

- **residenza in uno stato UE o SEE** che scambia informazioni;
- **soggetti nel Paese estero** a un'imposta sul reddito delle società.

Infine, come indicato nell'ultimo punto, **l'attività esercitata dalla partecipata deve essere di tipo commerciale o industriale dall'inizio del terzo periodo antecedente al realizzo**.

L'impresa commerciale è individuata sulla base dei criteri di cui all'[articolo 55, Tuir](#) e, quindi, coincide con le attività che **danno luogo a reddito d'impresa**, rilevando secondo una definizione **più ampia rispetto a quella civilistica**.

Transfer pricing documentation: verso la penalty protection e oltre

di Gian Luca Nieddu

Master di specializzazione

Workshop sul Transfer Pricing

Scopri di più

Il 31.10.2024 prossimo **scadrà il termine ordinario per la presentazione** del modello redditi 2024 per le società residenti in Italia e le stabili organizzazioni nel nostro Paese di entità estere, aventi **l'esercizio coincidente con l'anno solare**. Attraverso il modello Redditi, dunque, quei soggetti che, nel corso del 2023, sono stati **coinvolti in operazioni con consociate del medesimo gruppo multinazionale** e che intendono beneficiare della c.d. *penalty protection*, dovranno dare **comunicazione alla Amministrazione finanziaria** italiana del possesso di idonea documentazione a supporto dei prezzi di trasferimento (*TP documentation*).

Pertanto, si coglie l'occasione di questo contributo per **rieipilogare gli elementi caratterizzanti le disposizioni in materia di TP documentation e penalty protection**, nonché per **condividere alcune considerazioni di natura operativa** e mettere in luce la portata strategica che un progetto sui prezzi di trasferimento può avere.

In termini generali, le disposizioni italiane sui prezzi di trasferimento trovano collocazione e partono dall'[articolo 110, comma 7, Tuir](#). Prime indicazioni pratiche, in merito alle modalità di applicazione del principio di libera concorrenza, sono fornite dalla Circolare n. 32/E/1980, anche se – di fatto – la si può ritenere sostanzialmente superata in molte sue parti alla luce delle Linee Guida OCSE sui **prezzi di trasferimento e della best practice internazionale**, esplicitamente richiamate dall'[articolo 110, comma 7, Tuir](#) e dall'articolo 9, D.M.14.05.2018.

Si aggiunge, poi, l'[articolo 26, D.L. 78/2010](#), il quale ha introdotto un apposito regime per la non applicazione delle sanzioni amministrative ex [articolo 1, comma 2-ter, D.Lgs. 471/1997](#) (appunto conosciuto come “regime premiale” o “*penalty protection*”): tale regime si applica nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria italiana **contesti i prezzi di trasferimento applicati alle operazioni infragruppo**, solo se il contribuente ha predisposto **adeguata documentazione** seguendo le specifiche indicazioni fornite dalla Agenzia delle entrate. Indicazioni metodologiche e operative sono state diramate attraverso il succitato Decreto 14.5.2018.

Oggi, le linee guida concernenti la documentazione idonea a consentire il riscontro della **conformità al principio di libera concorrenza delle condizioni e dei prezzi di trasferimento**

praticati dalle imprese multinazionali e le modalità di accesso al regime premiale **sono contenute nel Provvedimento** Ade prot. 0360494 del 23.11.2020 e nella circolare n. 15/E/2021.

Il regime premiale viene, dunque, garantito al **ricorrere delle seguenti circostanze**:

1. il contribuente ha predisposto **idonea documentazione** (master file e documentazione nazionale); e
2. ha comunicato all'Agenzia delle entrate il **possesso della documentazione** relativa ai prezzi di trasferimento, barrando la casella dedicata nella dichiarazione annuale dei redditi (modello Redditi, rigo RS 106); e
3. un **legale rappresentante della Società** ha firmato elettronicamente (con marca temporale) la documentazione sui prezzi di trasferimento entro la data di invio della dichiarazione annuale dei redditi; e
4. quando, in caso di richiesta ufficiale dell'Amministrazione finanziaria, il contribuente fornisce copia della documentazione sui prezzi di trasferimento entro **20 giorni di calendario**.

Poi, si segnala che con la [circolare n. 16/E/2022](#), l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti quanto alla interpretazione del concetto di *range*, del posizionamento dell'indice di profittabilità all'interno dell'intervallo medesimo, della **utilizzabilità di eventuali comparabili** in perdita e degli aggiustamenti per innalzare il grado di comparabilità tra *tested party* e *comparable*. I chiarimenti forniti mostrano un sostanziale allineamento con le disposizioni contenute nelle Linee Guida OCSE sui prezzi di trasferimento.

-

Il regime di penalty protection

A partire dal periodo di imposta in corso alla data di emissione del nuovo Provvedimento direttoriale (i.e., il 23.11.2020), si dovranno applicare i nuovi requisiti per la **penalty protection**. I tratti più rilevanti possono essere riassunti come segue:

- il **regime resta facoltativo**;
- tutti i contribuenti dovranno **predisporre sia il master file che la documentazione nazionale** (detta anche *local file*). Dovranno essere redatti in italiano (fatte salve le disposizioni di tutela delle minoranze linguistiche); il master file può essere in inglese;
- la struttura e i contenuti forniti dal suddetto Provvedimento direttoriale sono obbligatori. Si noti che il master file ed il local file sono sostanzialmente allineati alle **Linee guida OCSE** (versione luglio 2017);
- specifiche **misure di semplificazione** sono previste per le piccole e medie imprese (la cui definizione è stata modificata rispetto al Provvedimento direttoriale del 29.9.2010);
- in caso di servizi a basso valore aggiunto, è necessario predisporre un **report separato** (quindi in aggiunta al master file ed al local file) oppure predisporre una sezione

apposita all'interno del local file;

- la penalty protection sarà applicata esclusivamente a quelle **transazioni infragruppo** analizzate nella documentazione nazionale. In relazione a questo aspetto, sarà importante effettuare considerazioni in merito alla complessiva idoneità della documentazione nazionale alla luce delle disposizioni contenute nel Provvedimento del 23.11.2020 e nella circolare n. 15/E/2021 (tra cui, ad esempio, “soglia di significatività” del 5%);
- il fascicolo di TP documentation dovrà essere **firmato elettronicamente** (con marca temporale) da un legale rappresentante della società entro la **data di trasmissione della dichiarazione annuale dei redditi**;
- le **stabili organizzazioni in Italia di soggetti esteri** e le società italiane con stabile organizzazione all'estero in regime di *branch exemption* sono soggette ai medesimi **oneri documentali di tutti gli altri contribuenti**;
- il nuovo Provvedimento si applica a partire dal periodo di imposta in corso alla data della sua pubblicazione e sostituisce il precedente Provvedimento del 29.09.2010.

Sulla base delle disposizioni obbligatorie del Provvedimento direttoriale del 23.11.2020, il **master file** si presenta, dunque, come quel documento che è inteso dare una **rappresentazione complessiva del gruppo multinazionale**, una sorta di sguardo dall'alto in grado di coglierne elementi costituenti e fondamentali quali – ad esempio – le **principali fonti di ricavo e la relativa catena del valore**, le prestazioni di servizi infragruppo (non solo quelli a basso, bensì anche quelli ad alto valore aggiunto), le attività di ricerca e sviluppo, le fonti di finanziamento. Esso deve essere strutturato nei seguenti capitoli:

1. **struttura organizzativa** (questo capitolo illustra la struttura organizzativa del gruppo attraverso schede illustrative e diagrammi di sintesi atti a rappresentare l'assetto giuridico e partecipativo del gruppo multinazionale e l'ubicazione geografica delle entità locali);
2. **attività svolte** (principali fattori che generano profitti di gruppo, flussi di transazioni, accordi per servizi infragruppo, mercati principali, struttura operativa e catena del valore, operazioni di ristrutturazione aziendale);
3. **beni immateriali del gruppo multinazionale** (strategia di gruppo, elenco dei beni immateriali, accordi sui beni immateriali, politiche di transfer pricing per attività di ricerca e sviluppo, operazioni rilevanti);
4. **attività finanziarie infragruppo** (modalità di finanziamento, funzioni di finanziamento accentrato, politiche dei prezzi di trasferimento relative alle operazioni finanziarie);
5. **rapporti finanziari** (bilancio consolidato, elenco e breve descrizione degli “accordi preventivi sui prezzi” (APA) esistenti e altri ruling preventivi transfrontalieri).

In una visione integrata e complementare, la **documentazione nazionale** è – invece – incentrata sulla entità locale (i.e., italiana), sul suo mercato di riferimento e sulle specifiche transazioni infragruppo nelle quali è stata coinvolta nel corso dell'esercizio. I capitoli di cui essa si compone sono:

1. **descrizione generale dell'entità locale** (storia, evoluzione recente e lineamenti generali dei mercati di riferimento);
2. **operazioni infragruppo** (vendita di beni materiali o immateriali, fornitura di servizi, transazioni di servizi finanziari), tra cui: descrizione delle transazioni, importo dei pagamenti effettuati o ricevuti, identificazione di tutte le società associate coinvolte, transazioni indipendenti comparabili, analisi di comparabilità (descrizione delle funzioni, rischi e asset di ciascuna società coinvolta nelle operazioni infragruppo), metodo adottato per i prezzi di trasferimento e analisi economiche; organigramma aziendale;
3. **informazioni finanziarie** (conti annuali delle entità locali, prospetti di informazione e di riconciliazione che mostrino come i dati finanziari utilizzati nell'applicazione del metodo di determinazione dei prezzi di trasferimento possano essere riconciliati con il bilancio di esercizio ovvero con altra documentazione equivalente, i prospetti di sintesi dei dati finanziari rilevanti per i soggetti comparabili utilizzati nell'analisi e le fonti da cui questi dati sono stati ottenuti).

In aggiunta a quanto sopra, è bene precisare che il Provvedimento del 23.11.2020 e la Circolare n. 15/E/2021 forniscono ulteriori indicazioni in merito alla articolazione dei capitoli in paragrafi e sotto-paragrafi e degli **specifici contenuti che master file e documentazione nazionale devono presentare**.

In sintesi, dunque, il progetto di TP documentation ci impone di muoverci su due dimensioni: ovvero, si passa da **una visione "macro"** (quella del master file) ad una **visione "micro"** (quella del local file), le quali devono essere in grado di fornire una **rappresentazione congiunta che sia corretta**, completa e coerente delle attività economiche in cui il gruppo multinazionale è coinvolto e delle dinamiche determinanti al fine della **creazione del valore**.

Aspetti operativi

Al fine di procedere ad una corretta impostazione dell'analisi dei prezzi di trasferimento che possa poi svilupparsi in un adeguato set documentale (i.e., master file e local file) in grado di garantire la penalty protection per l'entità italiana, è necessario muovere dalla c.d. **mappatura** delle transazioni infragruppo. In sostanza, essa si articola in:

1. individuazione delle **consociate estere** con cui avvengono le transazioni;
2. per ciascuna controparte identificata, specifica individuazione delle tipologie di **operazioni compiute** (e relativi importi), tra cui:
 - compravendita di beni (es., materie prime, semilavorati, prodotti finiti);
 - prestazione di **servizi di supporto all'attività** (c.d., *low value adding services*);
 - prestazione di **servizi ad alto valore aggiunto**;
 - erogazione di servizi finanziari (ex., finanziamenti, cash-pooling, garanzie, etc.);
 - cessione di **assets materiali** (es., linee di produzione) ed immateriali (es., marchi, brevetti);
 - concessione in **uso di intangibili** dietro corresponsione di un canone (*royalties*);

- distacchi di personale;
- **operazioni di riorganizzazione** della catena del valore (c.d. “business restructuring” secondo le indicazioni fornite nel Cap. IX delle Linee guida OCSE).

Il primo obiettivo delle attività di mappatura è quello di giungere alla identificazione del **ruolo** svolto da ciascuna società (italiana ed estera) coinvolta, in corrispondenza di ciascuna diversa tipologia di transazione infragruppo (c.d., *functional characterization*).

In altri termini, è indispensabile identificare le **funzioni svolte**, i **rischi assunti** e gli **assets** (materiali ed immateriali) utilizzati dalle consociate nell’ambito della specifica operazione per arrivare a comprendere – in ultima istanza – se la ripartizione del profitto (della transazione) ottenuta tramite i *transfer prices* può essere considerata in linea con quanto avrebbero fatto – in **circostanze comparabili** – soggetti indipendenti.

A seguito del processo di mappatura delle transazioni infragruppo, saremo dunque nella condizione di:

- identificare qual è la **consociata che presenta** – con riferimento a ciascuna tipologia di operazione intercompany oggetto di analisi – il **profilo funzionale e di rischio meno complesso** (*tested party*);
- comprendere la *transfer pricing policy* applicata in ciascuna tipologia di transazione;
- verificare l'**applicazione in modo costante ed uniforme della TP** policy formalmente «dichiarata», ad esempio nei contratti (qualora vengano rilevate difformità o errori, sarà necessario individuare i correttivi possibili, sia per gli esercizi passati che per quello in corso ed i futuri);
- stabilire la **metodologia più appropriata al caso di specie** per comprovarne la rispondenza al principio di libera concorrenza e poter così impostare le analisi economiche.

Sin da queste prime indicazioni di natura operativa, si vuole condividere la seguente osservazione: in questo esercizio di declinare concretamente il principio di libera concorrenza, chiara – ad avviso di chi scrive – deve essere la consapevolezza che le **società indipendenti hanno solitamente modelli operativi** e dispongono di **risorse ben diverse dalle direttrici** che caratterizzano il **fare impresa da parte di un gruppo multinazionale**, anche di piccole o medie dimensioni.

Per fare in modo, dunque, che questo aspetto non diventi un **punto di debolezza dell’analisi di transfer pricing** (si pensi – ad esempio – alle difficoltà che si incontrano nel processo di selezione delle società comparabili), è indispensabile calarsi dentro la **realtà operativa del gruppo** e delle sue entità, andandone a cogliere i tratti caratterizzanti del **modo di organizzare e fare impresa**, con tutte le diversità e le sfaccettature che porta con sé. Solo così, si potranno fondatamente individuare i punti salienti sui quali **basare il confronto con il mercato**.

Alla luce di tutto quanto sopra, un progetto di TP documentation si rivela, all'**l'occasione per entrare nelle dinamiche economiche**, operative e di business (inclusi gli aspetti legali e regolatori) dei gruppi multinazionali: infatti, soltanto sedendoci nella "cabine di regia", avremo la possibilità di comprendere le **circostanze che hanno originato i flussi infragruppo** ed i fattori che ne hanno portato alla definizione dei prezzi di trasferimento.

Soltanto partendo da una **analisi accurata della realtà della entità locale** inserita in una più ampia visione di gruppo, si avrà la concreta possibilità di appurare **non solo se i prezzi intercompany rispondono al principio di libera concorrenza** (*arm's length principle*), bensì anche di verificare se le **modalità operative adottate dal gruppo** e che coinvolgono l'entità locale sono esposte ad eventuali altre criticità, ad esempio sotto il profilo della tenuta della catena del valore (es., capacità di reagire ed adattarsi al mutare delle condizioni di mercato) oppure **possono originare problematiche di natura tributaria**, special modo quelle di fiscalità internazionale **connesse alla residenza delle società** (tra cui, ad esempio, l'esteroinvestizione, la stabile organizzazione occulta e la CFC).

In conclusione, la predisposizione delle TP documentation diventa, allora, un **momento per fare sintesi**: dei fattori critici di successo, delle **caratteristiche del mercato** (o dei mercati) in cui si opera, delle **strategie riguardanti le attività di R&S** e le fonti di finanziamento, dei **razionali sottostanti le transazioni intercompany**, delle performance delle singole entità (variamente declinate per area geografica, settore, **canale di sbocco, tipologia di prodotto e clientela**, altro) e del gruppo nel suo complesso, delle principali fattispecie di natura fiscale da dover gestire. Insomma, si ha la possibilità di scattare una **istantanea sul presente per comprendere i risultati** delle scelte appena passate e la direzione imboccata per il prossimo futuro.

ACCERTAMENTO

Concordato biennale: siamo innanzi a un ravvedimento “tombale”?

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Riapertura del concordato preventivo e sanatoria anni pregressi

Scopri di più

Novità e chiarimenti

Con la definitiva approvazione della legge di conversione del D.L. 113/2024 (cd. **Decreto omnibus**), in materia di **concordato preventivo biennale**, oltre alla riduzione alla metà delle soglie per l'applicazione delle sanzioni accessorie, è stato introdotto il **ravvedimento speciale** per i **soggetti ISA**.

In particolare, l'[articolo 2-quater, D.L. 113/2024](#), stabilisce che i **soggetti ISA aderenti, entro il prossimo 31.10.2024, al concordato preventivo biennale**, possono beneficiare di un **ravvedimento speciale** per i **periodi d'imposta 2018-2022**, mediante il versamento di un'**imposta sostitutiva** delle **imposte sui redditi** e delle **relative addizionali**, nonché dell'**imposta regionale sulle attività produttive**.

Quindi, possiamo già notare come l'istituto in esame **non** offra una “**copertura**” **totale**, avendo ad oggetto soltanto le **imposte sui redditi** e le relative addizionali, nonché l'**imposta regionale sulle attività produttive**. Ciò significa che **non è possibile escludere** a priori alcuna **rettifica ai fini IVA**.

Proseguendo oltre, è agevole constatare come la novella introduca ulteriori importanti limitazioni. Nello specifico, è previsto che il ravvedimento speciale **non si perfeziona** se il pagamento è successivo alla **notifica di processi verbali di constatazione** o **schemi di atto di accertamento** di cui all'[articolo 6-bis, L. 212/2000](#), ovvero di **atti di recupero di crediti inesistenti**. Per il solo **periodo d'imposta 2018**, il ravvedimento non si perfeziona se i suddetti atti sono stati notificati entro la data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. 113/2024 (cd. Decreto omnibus).

Dunque, appare evidente come il **ravvedimento speciale** risulti **precluso** ogni qualvolta l'amministrazione finanziaria abbia “**anticipato**” il **contribuente**, anche sulla base di un **mero schema d'atto**.

Ancora. È previsto che per i periodi d'imposta oggetto di concordato biennale, gli **accertamenti** di cui all'[articolo 39, D.P.R. 600/1973](#) (parliamo, segnatamente, degli **accertamenti di tipo presuntivo** limitatamente al reddito d'impresa e di lavoro autonomo), **non** possono essere

effettuati, a meno che, in esito all'attività istruttoria dell'amministrazione finanziaria, ricorrano le **cause di decadenza** specificamente previste.

Dunque, l'**attività di accertamento** relativa ai periodi di imposta oggetto del concordato viene **limitata, ma non del tutto esclusa**. Pur essendo vero che, quantomeno in linea generale, è esclusa una grande fetta di accertamenti, è altrettanto innegabile che le **altre tipologie** di accertamenti restano comunque **possibili**.

Poi, è previsto che, limitatamente ai **periodi d'imposta 2018-2022**, una volta eseguito il **versamento integrale** ovvero il **pagamento rateale**, le **rettifiche** al reddito d'impresa o di lavoro autonomo non possono essere più effettuate **ad eccezione** dei seguenti casi: **decadenza** dal concordato biennale, applicazione di una **misura cautelare**, notifica di un **provvedimento di rinvio a giudizio** per uno dei delitti di cui al **D.Lgs. 74/2000**, commesso nei medesimi periodi d'imposta.

Evidentemente, si tratta di una serie di ipotesi che finiscono per **vanificare** quella **labile sterilizzazione accertativa** che in un primo momento è assicurata.

Infine, la classica "**ciliegina sulla torta**" con la proroga dei termini di decadenza per l'accertamento. Per i **soggetti ISA** che aderiscono al **concordato biennale** e che hanno adottato, per **una o più annualità** tra i **periodi d'imposta 2018, 2019, 2020 e 2021**, il regime di **ravvedimento speciale** sopra indicato, i **termini per l'accertamento** relativi alle annualità oggetto di ravvedimento sono **prorogati al 31.12.2027**. In ogni caso, per i **soggetti ISA** che aderiscono al concordato biennale i **termini di decadenza per l'accertamento**, di cui all'[articolo 43, D.P.R. 600/1973](#) e all'[articolo 57, D.P.R. 633/1973](#), in scadenza al 31.12.2024 sono **prorogati al 31.12.2025**.

Concludendo, si ritiene che l'istituto in esame, a ragion veduta, **non** possa affatto considerarsi una sorta di **ravvedimento "tombale"**. Esso presenta **una serie di "limitazioni"**, che finiscono per incidere negativamente sul giudizio di valutazione dello stesso.

Verosimilmente, il **legislatore avrebbe potuto fare molto di più** per rendere accattivante un istituto che, ad oggi, non lo è affatto, salvo che per quei pochi contribuenti che, in considerazione di taluni fattori (settore merceologico, reddito prospettico, ecc.), potrebbero avere interesse ad aderire.

La **scadenza del 31.10.2024** è quanto mai vicina, ma sono personalmente convinto che **saranno poche le imprese che vi aderiranno**.

IMPOSTE SUL REDDITO

La fiscalità delle spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria degli immobili nel reddito di lavoro autonomo

di **Luciano Sorgato**

Convegno di aggiornamento

Accertamento e statuto del contribuente: novità e criticità della riforma

Scopri di più

Allo scopo di esaminare la razionalità in tema di effetti fiscali delle spese inerenti agli **immobili nel reddito di lavoro autonomo**, appare utile riportare le due **versioni normative ante e post-riforma** fiscale per un **agevole confronto** letterale delle medesime.

Ante riforma e norma ancora attualmente vigente ([articolo 54, comma 2 Tuir](#)): “*Le spese relative all’ammortamento, alla ristrutturazione e alla manutenzione di beni immobili utilizzati nell’esercizio di arti e professioni, che per loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel periodo d’imposta di sostenimento nel limite del **5% del costo complessivo di tutti beni materiali ammortizzabili** quale risulta all’inizio del periodo d’imposta nel registro di cui all’[articolo 19, D.P.R. 600/1973](#): **l’eccedenza è deducibile nei cinque periodi d’imposta successivi**”.*

Post riforma (nuovo articolo 54 quinquies Tuir): “*Le spese relative all’ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria di immobili sono deducibili in **quote costanti nel periodo d’imposta in cui sono sostenute e nei cinque successivi**”.*

Nella nuova versione letterale, l’ampliamento del diritto di deduzione dei costi in questione deriva dalla **eliminazione dell’inciso** “*che per loro caratteristiche non sono imputabili ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono*” che, in precedenza, obbligava a verificare se **l’intervento manutentivo** non rivelava prerogative idonee per la **capitalizzazione delle medesime in conto all’immobile**. La non imputabilità raccordata alle caratteristiche oggettive, intrinseche dell’intervento, richiedeva che, nonostante le sue proporzioni dimensionali, non fosse nella condizione di **influenzarne almeno con nesso diretto il valore di mercato**. E tale preciso condizionamento legislativo appariva (e per il momento ancora appare) in **coesione di effetti fiscali** con la generalizzata indeducibilità del costo degli immobili prevista nel reddito di lavoro autonomo.

Una **ristrutturazione di un immobile essenzialmente volta a creargli un valore aggiunto**, anche

attraverso il ripristino della sua efficienza d'uso, **non dispone delle prerogative di legge per la relativa deduzione fiscale**, dal momento che l'implementazione di valore che gratifica l'immobile la **rende capitalizzabile in conto al medesimo**. La deducibilità fiscale è, invece, **raccordata ad un intervento che**, in virtù delle sue oggettive condizioni, non si rende **intersecabile con il costo dell'immobile**, in quanto non addiziona al medesimo alcuna aggiuntiva prospettiva di realizzo. In dottrina, è stato fatto l'esempio dell'immobile da adibire a gabinetto radiologico, il quale ha bisogno di una delineazione strutturale del tutto **atipica rispetto alle ordinarie prospettive di mercato**.

L'intervento necessario per l'adattamento dell'immobile alla rispondenza di legge, lo rende **prioritariamente funzionale ai suoi specifici presupposti strumentali** e non a più attrattive **propensioni reddituali nel mercato degli immobili**. L'eventuale sopravvenuto scopo di destinarlo alla vendita viene più agevolmente perseguito **attraverso un ripristino strutturale**, che lo renda più adattabile ad attività meno specifiche, affrancandolo da quella singolarità d'uso che gli **limita la propositività nel mercato**. Tale intervento, quindi, si prospetta **proprio sul piano delle condizioni oggettive**, senz'altro più contiguo ad un consumo nell'ambito delle dinamiche dell'attività professionale e, per tale via, sicuramente inerente sul piano del **rapporto causale con i compensi dell'arte o della professione**.

La non imputabilità in conto all'immobile non viene legislativamente raccordata a fattori contabili (o a situazioni giuridiche di possesso dell'immobile), ma alle **sole caratteristiche oggettive dell'intervento** e tale limitazione, si ripete, s'interseca con piena sinergia d'intenti legislativi con la previsione della **generalizzata indeducibilità fiscale degli immobili**. Non appare coerente rendere indeducibile, ad esempio, l'acquisto dell'immobile nuovo e poi consentire il diritto fiscale di deduzione della radicale ristrutturazione di un immobile acquistato in **condizioni del tutto fatiscenti e devitalizzato di qualsiasi funzione**, con costi d'intervento ben superiori allo stesso costo dell'immobile in disuso e, peraltro, con un raccordo temporale di **solì sei anni complessivi**, in luogo dell'ordinario **periodo di ammortamento di 33 anni**.

Nonostante la sua chiara versione testuale, si deve sottolineare come essa abbia goduto di una **sorta di favore da parte dell'Agenzia delle entrate**, che non ha limitato il diritto di deduzione fiscale al presupposto di legge come sopra rappresentato, ma ha consentito una **più ampia area di riferimento del diritto di deduzione fiscale degli interventi in questione**.

Ora, con la riportata nuova versione di legge, che rimuove dalle prescrizioni ogni riferimento alle caratteristiche oggettive dell'intervento, nonostante il dato normativo mantenga ferma **l'indeducibilità fiscale degli immobili**, non può più residuare alcun dubbio in **ordine alla deducibilità di ogni intervento** che non si risolva in mere manutenzioni ordinarie. Ma non può neppure residuare più alcun dubbio, che non è in tal modo che **si persegue la coerenza interna delle regole del diritto tributario**. Se il legislatore ammette, ora, incondizionatamente il diritto di deduzione fiscale di tutte le spese relative all'ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione straordinaria di immobili (proprio per l'assoluta necessità di perseguire una coerenza disciplinare d'insieme) deve ora anche **ammettere la deducibilità fiscale degli**



immobili.

TeamSystem ed Euroconference protagonisti al Convegno Nazionale dei Commercialisti a Pesaro

di Redazione



TeamSystem ed Euroconference sono state protagoniste a Pesaro, al Convegno Nazionale dei Commercialisti del 15 e 16 ottobre, durante la tavola rotonda *"Oltre la tradizione: opportunità e sfide di una professione che cambia"*. Ospite alla tavola rotonda, l'Ing. Busacca – General Manager della BU Professional Solutions di TeamSystem e Amministratore delegato di Euroconference – ha posto al centro del suo intervento il ruolo dell'AI e l'importante trasformazione che sta portando negli studi professionali. L'intervista che segue riprende e sintetizza i passaggi fondamentali della visione di TeamSystem ed Euroconference sul futuro della professione.

L'Intelligenza Artificiale negli Studi professionali: è uno scenario futuro oppure già una realtà?

L'Intelligenza Artificiale è già entrata negli studi professionali e le opportunità che essa offre sono molteplici ed in continua crescita. Certamente non parliamo di una moda passeggera, ma di una tecnologia che può far evolvere significativamente l'intero settore, consentendo ai professionisti di rispondere ancor meglio alle esigenze sempre più sofisticate ed articolate manifestate dalle piccole e medie imprese che essi servono. Gli studi possono infatti migliorare la propria efficienza, la qualità dei servizi e il supporto ai clienti. Gli ambiti di applicazione sono numerosi: dal controllo di gestione all'analisi dei dati finanziari, fino all'automazione dei processi contabili e alla consulenza personalizzata, l'AI può affiancare il commercialista nel suo lavoro quotidiano. Ma come ogni grande innovazione, l'AI pone anche sfide, soprattutto in termini di formazione, adattamento alle nuove tecnologie e riflessioni etiche.

Quanto ci dice è confermato dalla velocità di diffusione dell'AI. Qual è il panorama nel mondo e in Italia?

La diffusione dell'Intelligenza Artificiale viaggia a ritmi senza precedenti. Per raggiungere i 100 milioni di utenti mensili globali, il telefono cellulare ha impiegato circa 80 volte più di ChatGPT. Tale velocità rimarrà certamente sostenuta anche in futuro. Le previsioni parlano di tassi annui vicini al 40% fino al 2030, e personalmente ritengo che sia una stima prudente.

Uno scenario verso cui si avvia anche l'Italia, seppur scontando un ritardo iniziale rispetto ad altri Paesi europei. Il nostro Paese, infatti, nel 2022 – prima della diffusione di ChatGPT – aveva mostrato un limitato ricorso alle soluzioni di Intelligenza Artificiale, con le PMI che nel 2022 si erano posizionate solo al 12° posto in Europa e le grandi imprese ferme in 14° posizione. Una dinamica che è destinata a cambiare radicalmente, così come emerso in uno studio sviluppato nel 2024 da The European House Ambrosetti in collaborazione con TeamSystem.

Cosa è emerso da questa ricerca?

Che il nostro tessuto economico, e le professioni in modo particolare, stanno attraversando in questi anni un percorso di trasformazione importante, che investe diversi ambiti della loro attività. La ricerca, infatti, si proponeva di identificare gli elementi che contribuiscono all'evoluzione del ruolo dei professionisti all'interno del più ampio processo di digitalizzazione del Paese, con particolare interesse per gli aspetti relativi all'Intelligenza Artificiale.

Dai risultati della ricerca si evidenzia come, con differenze su tempi e modi di attivazione, il 70% dei professionisti ha oggi approcciato iniziative legate all'implementazione dell'AI. Nel campione possono essere identificati 3 gruppi:

- il 30% degli Studi sta già utilizzando soluzioni di Intelligenza Artificiale (nel 5,4% dei casi da oltre un anno) oppure sperimentando use-case specifici;
- il 40% degli Studi è in una fase preliminare di studio e pianificazione della tecnologia AI con previsione di avvio di sperimentazioni già nel corso dell'anno oppure nei prossimi 18/24 mesi, con suddivisione sostanzialmente paritaria tra i due gruppi di rispondenti;
- il restante 30% degli Studi non ha, invece, ad oggi un piano operativo di implementazione della tecnologia AI.

Altrettanto interessante, in ottica futura, il fatto che oltre l'80% dei professionisti riponga fiducia nei contenuti originati dall'Intelligenza Artificiale e le preoccupazioni legate al suo utilizzo siano limitate e circoscritte principalmente alla tutela della *privacy*.

In prospettiva, dunque, quale sarà il ruolo che assumerà l'AI all'interno dello Studio?

L'Intelligenza Artificiale, come tutte le tecnologie di grande impatto, può essere sviluppata in

numerose direttrici di utilizzo. Tutte queste direttrici rappresentano opportunità per il professionista di fruire di un potente supporto nelle proprie attività, siano esse caratteristiche dello studio o finalizzate alla fornitura di servizi innovativi per i propri clienti.

Al giorno d'oggi, posso essere identificate tre principali direttrici lungo le quali si sta sviluppando l'AI per l'utilizzo negli studi professionali:

- **l'automazione di processo**, ovvero i cosiddetti *Copilot*. Si tratta di sistemi in grado di automatizzare operazioni a valore aggiunto inferiore rispetto ad altre attività svolte nello studio, rappresentate da procedure oggi realizzate manualmente quali ad esempio la registrazione dei movimenti contabili o la riconciliazione dei movimenti bancari;
- **la generazione di contenuti**, ovvero l'AI generativa. Comprende le soluzioni che consentono di rispondere a domande relative a contenuti tecnici e normativi posti in linguaggio naturale, utilizzando basi di dati predefinite ed affidabili. Questi strumenti possono complementare in modo efficace la formazione e in generale i processi tradizionali di creazione delle competenze;
- **la generazione di *insight***. Con queste soluzioni, l'AI elabora dati nei formati più vari, generati dallo studio stesso o dai clienti dello studio nelle più diverse operazioni ed attività, e può generare da essi informazioni ad alto valore aggiunto, utili per le attività di consulenza del professionista.

La capacità degli studi professionali di cogliere appieno il potenziale offerto da questa tecnologia dipenderà in modo significativo dalla capacità degli studi stessi di evolvere coerentemente i propri modelli di business e l'organizzazione del lavoro e delle attività.

In modo simile a quanto avvenuto per altre rivoluzioni tecnologiche del passato, da internet agli applicativi in cloud passando per gli smartphone, anche l'AI richiede infatti una riprogettazione del nostro modo di lavorare per sprigionare tutto il suo potenziale. Bisogna pensare ad un nuovo approccio, basato non sulla sostituzione ma sulla "collaborazione" con l'AI.



Proviamo ad approfondire questo concetto

interessante?

Prendiamo spunto dall'efficienza delle dinamiche umane, nello specifico. Quando ci sono progetti da realizzare, piccoli o grandi che siano, all'interno del gruppo di lavoro si cerca di assegnare le differenti attività alla persona con le migliori capacità di affrontare la sfida del momento. Allo stesso modo, quando si deve lavorare con l'AI, dobbiamo considerare quest'ultima come uno strumento particolarmente potente in diverse funzioni, dalla scrittura all'analisi dei dati. In quest'ambito va progettata la sua applicazione.

È proprio nella fase di analisi delle attività che emerge chiaramente quali di queste possano essere svolte più efficacemente da un software e quali da un essere umano, valutando il livello di automazione possibile, la necessità di pensiero critico, la velocità di esecuzione o l'adattabilità richiesta dall'attività specifica e ci si regola di conseguenza.

Altrettanto importante è stabilire le corrette regole di autonomia: quando l'AI è libera di eseguire il compito assegnato e quando invece deve fermarsi e chiedere l'intervento dell'operatore. Esattamente come un collaboratore che chiederebbe il consiglio ad un collega o ad un professionista esperto.

Ci faccia degli esempi di collaborazione fra Intelligenza "Umana" e Artificiale in Studio

Come spiegato in precedenza, l'applicazione dell'AI per il mondo professionale sta seguendo tre principali direttrici, ovvero tre tipologie di casi d'uso: automazione (copilot), generativa e *insight*.

Pensiamo alla contabilità dove, grazie alla tecnologia del copilot, l'AI può svolgere operazioni ripetitive e meccaniche. In questo caso vengono significativamente ridotti i margini di errore e

sono strutturalmente velocizzati i processi.

Per quanto riguarda l'AI generativa sono già oggi disponibili piattaforme o soluzioni editoriali che consentono di "semplificare" alcune fasi inerenti il reperimento delle informazioni. Pensiamo, nel dettaglio, alla ricerca tipica delle banche dati che mediamente risulta essere un momento "complesso" per il professionista. Queste soluzioni, in prospettiva, rappresentano una nuova generazione di prodotti-servizi che, a condizione di insistere su una base dati affidabile, consentono di risparmiare tempo ai professionisti.

Infine, altro interessante capitolo è quello dell'*insight*. Ovvero quella fase di elaborazione dei dati che permette di ottenere analisi ed evidenze utili per le attività di valutazione dei professionisti.

Questi sono ambiti che dimostrano una vera e propria "collaborazione" tra AI e professionisti nell'ottica di una semplificazione delle attività di studio.

Cambia anche il rapporto con il cliente

Certamente. La possibilità di avere un collaboratore che affianchi il professionista nelle attività sopra citate, libera importanti risorse che il professionista potrà destinare ad attività a valore aggiunto. In primis possiamo appunto individuare l'area della consulenza dove il commercialista potrà sviluppare nuove competenze e specializzarsi in nuovi ambiti tematici una volta che si sarà progressivamente liberato delle attività di natura operativa e procedurale che sottraggono un'importante quota di tempo.

Un'ultima riflessione sul tema?

Vorrei concludere citando il documento del CNDCEC "*Il lavoro del commercialista nell'era dell'Intelligenza Artificiale*" in cui si afferma in maniera esplicita che siamo di fronte a una sfida rivoluzionaria per la categoria, forse la più importante mai affrontata fino ad ora. Tutti noi non possiamo subirla ma dobbiamo cercare di comprenderla a fondo e, per quanto possibile, governarla, consci che si tratta di uno strumento che comporta sì rischi ma, soprattutto, offre enormi opportunità. Coloro che sapranno far tesoro di queste opportunità saranno competitivi e vincenti nello scenario futuro.