



NEWS

Euroconference

Edizione di mercoledì 20 Novembre 2024

ACCERTAMENTO

La diversa configurazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva in sede di conferimento

di **Domenico Santoro, Gianluca Cristofori**

CASI OPERATIVI

I forfettari che emettono fatture elettroniche riducono i termini di accertamento

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Il trattamento fiscale degli omaggi ai clienti

di **Laura Mazzola**

RISCOSSIONE

Le nuove misure sanzionatorie: la documentazione delle operazioni ai fini Iva e l'indebita detrazione

di **Stefano Rossetti**

RISCOSSIONE

Il fisco può escutere il socio di una società nei limiti dell'attivo patrimoniale percepito

di **Luciano Sorgato**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Regimi agevolativi per le persone fisiche che si trasferiscono in Italia

di **Angelo Ginex**

ACCERTAMENTO

La diversa configurazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva in sede di conferimento

di **Domenico Santoro, Gianluca Cristofori**

Circolari e Riviste

**LA RIVISTA DELLE
OPERAZIONI STRAORDINARIE**

IN OFFERTA PER TE € 117 + IVA 4% anziché € 180 + 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



Con il presente breve contributo si intende portare all'attenzione del lettore quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate, con la [risposta a interpello n. 171/E/2024](#), in merito alla diversa configurazione della base imponibile ai fini dell'Ires, dell'Irap e dell'Iva, in ipotesi di conferimento di beni che non configurino un complesso aziendale. Per ciascuno di tali tributi è stato, infatti, chiarito quale debba essere il parametro di riferimento per la quantificazione dell'imposta eventualmente dovuta, tenuto anche conto delle specificità che contraddistinguono ciascun settore impositivo, fornendo altresì un chiarimento sugli effetti prodotti dall'esistenza di clausole di conguaglio, tra conferente e conferitario, volte a regolare le differenze di valore eventualmente registrate nelle more del perfezionamento dell'operazione.

Breve premessa sul caso oggetto dell'istanza di interpello

Com'è noto, sia in sede di costituzione di una società di capitali, sia in sede di successivo aumento del relativo capitale sociale, è consentito ai soci conferire beni in natura, il cui valore deve risultare da una relazione giurata da un esperto che attesti che il valore di tali beni è almeno pari a quello a essi attribuito ai fini della determinazione del capitale sociale e dell'eventuale sovrapprezzo.

In tal senso:

- per il conferimento in Spa di nuova costituzione, l'articolo 2343, comma 1, cod. civ. prevede che *“Chi conferisce beni in natura o crediti deve presentare la relazione giurata di un esperto designato dal Tribunale nel cui circondario ha sede la società, contenente la descrizione dei beni o dei crediti conferiti, l'attestazione che il loro valore è almeno pari a quello ad essi attribuito ai fini della determinazione del capitale sociale e dell'eventuale sovrapprezzo e i criteri di valutazione seguiti. La relazione deve essere allegata all'atto costitutivo”*^[1];

- per il conferimento in Spa preesistente, l'articolo 2440, comma 1, cod. civ. dispone che *“Se l'aumento di capitale avviene mediante conferimento di beni in natura o di crediti si applicano le disposizioni degli articoli 2342, terzo e quinto comma, e 2343”^[1]*;
- per il conferimento in Srl di nuova costituzione, l'articolo 2464, commi 2 e 5, prevedono che *“Possono essere conferiti tutti gli elementi dell'attivo suscettibili di valutazione economica. ... Per i conferimenti di beni in natura e di crediti si osservano le disposizioni degli articoli 2254 e 2255. Le quote corrispondenti a tali conferimenti devono essere integralmente liberate al momento della sottoscrizione”. Il successivo articolo 2465, primo comma, del Codice civile dispone, inoltre, che “Chi conferisce beni in natura o crediti deve presentare la relazione giurata di un revisore legale o di una società di revisione legali iscritti nell'apposito registro. La relazione, che deve contenere la descrizione dei beni o crediti conferiti, l'indicazione dei criteri di valutazione adottati e l'attestazione che il loro valore è almeno pari a quello ad essi attribuito ai fini della determinazione del capitale sociale e dell'eventuale sovrapprezzo, deve essere allegata all'atto costitutivo”;*
- da ultimo, per il conferimento in Srl preesistente, l'articolo 2481-bis, comma 4, ultimo periodo, cod. civ. prevede che *“Per i conferimenti di beni in natura o di crediti si applica quanto disposto dal quinto comma dell'articolo 2464”.*

Nel caso oggetto della [risposta a interpello n. 171/E/2024](#), una Spa (Alfa) ha costituito una Srl, a beneficio della quale ha eseguito un conferimento di beni necessari per consentirle di svolgere la propria attività. Da quanto si apprende dalla lettura del documento di prassi, la relazione di stima, redatta ai sensi di quanto previsto dall'articolo 2465, cod. civ., ha attestato che il valore dei beni conferiti era almeno pari a quello a essi attribuito ai fini della determinazione dell'aumento di capitale sociale e del sovrapprezzo.

Come inevitabilmente accade, tale relazione di stima è stata redatta con riferimento a una data antecedente rispetto a quella di efficacia del conferimento, prevedendo così una specifica pattuizione di conguaglio tra le parti, in ragione e a rimedio delle eventuali differenze di valore riscontrabili tra la data di riferimento della perizia e quella di efficacia dell'operazione.

I dubbi interpretativi sottoposti dal contribuente all'Agenzia delle entrate riguardano, anche alla luce dell'applicazione della predetta clausola di conguaglio:

1. la determinazione della base imponibile ai fini dell'Iva in relazione ai beni conferiti, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 13, comma 1, D.P.R. 633/1972;
2. la determinazione del *“corrispettivo”* da confrontare con il residuo costo non ammortizzato, al fine di determinare la plus/minusvalenza rilevante ai fini dell'Ires e dell'Irap, ai sensi di quanto previsto dagli articoli 9, 86 e 101, Tuir, nonché dall'articolo 5, D.Lgs. 446/1997.

La soluzione interpretativa prospettata dal contribuente

A parere del contribuente, ai fini dell'Iva, assunto che il conferimento di beni effettuato nell'esercizio dell'attività d'impresa rappresenta un'operazione assimilata a una cessione a titolo oneroso, in ragione di quanto previsto dall'articolo 2, D.P.R. 633/1972, il "corrispettivo" sul quale calcolare l'Iva, nel caso di specie, dovrebbe essere individuato in quello liberamente stabilito tra le parti ed effettivamente "realizzato", ai sensi di quanto previsto dall'articolo 13, comma 1, D.P.R. 633/1972, tenuto conto che il conferimento non rappresenta un'operazione conclusa "a titolo gratuito" o per finalità estranee all'esercizio dell'attività d'impresa, né un'operazione di carattere strettamente permutativo. Detto in altri termini, il corrispettivo da assoggettare all'Iva dovrebbe essere costituito dal valore attribuito ai beni ai fini della determinazione dell'aumento di capitale sociale e del sovrapprezzo, considerato che il conferimento dei beni è direttamente collegato all'aumento di capitale sociale ricevuto dalla società conferitaria, a nulla rilevando – secondo il contribuente – l'entità dell'eventuale conguaglio di valore.

Sempre a parere del contribuente, inoltre, ai fini dell'Ires e dell'Irap, il valore normale da considerare ai fini della determinazione della plus/minusvalenza da realizzo dei beni, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 9, comma 2, Tuir, sarebbe sempre da individuare nell'aumento di capitale sociale e nel sovrapprezzo, considerato che l'ammontare ricevuto dal conferente a titolo di capitale sociale e di sovrapprezzo costituisce un "corrispettivo" valutato, in sede di perizia di stima, come congruo rispetto al valore massimo dei beni conferiti, a nulla rilevando l'entità del relativo valore "normale" e dell'eventuale succitato conguaglio di valore da regolarsi in denaro.

I chiarimenti dell'Agenzia delle entrate

Da quanto si evince dal testo della risposta all'istanza di interpello in commento, l'Agenzia delle entrate ha confermato che il conferimento di beni effettuato nell'esercizio dell'attività d'impresa rappresenta, ai fini dell'Iva, un'operazione assimilabile a una cessione a titolo oneroso, in ragione di quanto previsto dall'articolo 2, D.P.R. 633/1972. Più in dettaglio, i conferimenti in società effettuati da soggetti passivi dell'Iva rientrano nel normale ambito di applicazione del tributo, a seguito dell'abrogazione dell'articolo 2, comma 3, lettera b), D.P.R. 633/1972, il quale escludeva, in precedenza, tali conferimenti dal novero delle operazioni rilevanti ai fini dell'Iva^[3]. L'attuale formulazione dell'articolo 2, comma 3, lettera b), D.P.R. 633/1972 prevede, infatti, che non sono considerate cessioni di beni ai fini dell'Iva, "*b) le cessioni e i conferimenti in società o altri enti, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni, che hanno per oggetto aziende o rami di azienda;*" (sottolineatura aggiunta).

Con la circolare n. 328/1997, il Mef aveva peraltro già chiarito che "L'articolo 1, comma 1 del decreto legislativo n. 313 del 1997 in esame ha apportato alcune modifiche all'articolo 2, terzo comma del D.P.R. 633 del 1972, riformulando la lettera b) e sopprimendo le lettere e) ed h). La nuova formulazione della citata lettera b) è intesa ad attrarre nel campo di applicazione del tributo, come previsto dalla VI Direttiva C.E.E. n.77/388 del 17 maggio 1977, i conferimenti di singoli beni,

non costituenti azienda o rami di azienda”.

In ragione di quanto fin qui rappresentato, ne consegue una sostanziale equiparazione di trattamento ai fini dell’Iva tra la compravendita e il conferimento di beni.

Per quanto concerne, invece, la determinazione della base imponibile da assoggettare all’Iva nel caso di specie, occorre innanzitutto ricordare che l’articolo 73, Direttiva 2006/112/CE stabilisce che, *“Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell’acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni”*^[4].

Come precisato a più riprese dalla Corte di Giustizia UE^[5], *“... la base imponibile per la cessione di un bene o la prestazione di un servizio effettuate a titolo oneroso è costituita dal corrispettivo effettivamente ricevuto a tal fine dal soggetto passivo. Tale corrispettivo rappresenta il valore soggettivo, ossia il valore realmente percepito e non un valore stimato secondo criteri oggettivi”*.

Tale regola generale trova un’eccezione nelle tassative fattispecie rappresentante dall’articolo 80, Direttiva 2006/112/CE, rubricato *“Legami familiari o vincoli personali”*, alle quali l’Iva si applica prendendo a riferimento, quale base imponibile, il valore normale dell’operazione.

Come precisato a più riprese dalla Corte di Giustizia UE^[6], *“... le condizioni di applicazione stabilite dall’articolo 80, paragrafo 1, della direttiva Iva sono tassative e, pertanto, una normativa nazionale non può prevedere, sul fondamento di tale disposizione, che la base impositiva sia pari al valore normale dell’operazione in casi diversi da quelli elencati nella citata disposizione, in particolare qualora il prestatore, il cedente o l’acquirente abbia diritto a detrarre interamente l’Iva”*^[7].

La descritta normativa comunitaria ha trovato attuazione nell’ordinamento domestico nell’articolo 13, D.P.R. 633/1972, che:

- al comma 1, reca la regola generale per la determinazione della base imponibile per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, prevedendo che *“... è costituita dall’ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all’esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti”*^[8];
- al comma 3, reca invece le eccezioni alla regola generale, per i casi tassativamente previsti – che riguardano, principalmente, le operazioni (imponibili, assimilate ed esenti) tra soggetti correlati in cui una delle parti possa esercitare il diritto alla detrazione Iva in misura limitata^[9] – per i quali la base imponibile è rappresentata dal valore normale dell’operazione.

In ragione del descritto quadro normativo, l’Agenzia delle entrate ha quindi precisato che il

“*corrispettivo*” della società conferente – ovvero sia la base imponibile su cui applicare l’Iva – deve essere individuato nell’aumento di capitale, comprensivo del sovrapprezzo, registrato presso la società conferitaria, maggiorato in ragione delle somme erogate da quest’ultima alla conferente, a titolo di conguaglio per le eventuali differenze positive di valore rilevate nella consistenza dei beni tra la data di efficacia del conferimento e quella di riferimento della perizia di stima. Tale conguaglio di valore risulta, infatti, strettamente connesso all’operazione di conferimento, in quanto eseguito in ragione del maggior valore dei beni conferiti emerso nelle more dell’esecuzione dell’operazione.

Con riguardo alla determinazione della plus/minusvalenza, rilevante ai fini dell’Ires e dell’Irap, che scaturisce dalla descritta operazione di conferimento, l’Agenzia delle entrate non ha poi ritenuto di condividere la tesi interpretativa prospettata dal contribuente, a parere del quale – si rammenta – il valore normale da considerare ai fini della determinazione della plus/minusvalenza da realizzo dei beni sarebbe da individuare puntualmente nell’aumento di capitale sociale e nell’eventuale sovrapprezzo.

L’Agenzia delle entrate, infatti, ha innanzitutto osservato che il reddito imponibile derivante dal conferimento di beni è costituito dalla differenza tra il “*corrispettivo*” conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il residuo costo non ammortizzato del bene conferito, così come previsto dagli articoli 9, comma 5, 86 e 101, Tuir.

In merito alla nozione di “*corrispettivo conseguito*”, l’articolo 9, comma 2, Tuir, per quanto di interesse in questa sede, stabilisce che “*In caso di conferimenti o apporti in società o in altri enti si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e dei crediti conferiti*”, ove, per valore normale, deve intendersi “... il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d’uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore”^[10].

Nonostante il sindacato sul valore “*normale*” dei beni conferiti esuli evidentemente dai poteri dell’Agenzia delle entrate esercitabili in sede di interpello, in quanto relativo alla successiva fase di accertamento (c.d. accertamento di fatto)^[11], l’Agenzia delle entrate ha comunque precisato di non poter ritenere concettualmente condivisibile la tesi interpretativa prospettata dal contribuente, in quanto l’importo corrispondente all’aumento del capitale sociale e del sovrapprezzo, in un’operazione di conferimento, non necessariamente coincide con il “*valore normale*” del bene conferito. Nel caso di specie, tale conclusione è, peraltro, avvalorata anche dalla perizia prodotta dal contribuente, nella quale pare fosse indicato un “*valore normale di mercato*” dei beni conferiti superiore al valore dell’aumento di capitale sociale e relativo sovrapprezzo.

Con riferimento, infine, alla modalità di determinazione della base imponibile rilevante ai fini dell'Irap, l'Agenzia delle entrate ha semplicemente ricordato che il principio generale che sorregge il relativo sistema impositivo è quello della c.d. *"presa diretta dal bilancio"*, con riguardo alle voci espressamente individuate e considerate rilevanti ai fini impositivi. Più in dettaglio, a seguito dell'abrogazione dell'articolo 11-bis, D.Lgs. 446/1997 – che riconosceva la rilevanza ai fini dell'Irap delle variazioni fiscali effettuate ai fini delle imposte sul reddito – si è registrato uno *"sganciamento"* del tributo regionale dalla base imponibile ai fini dell'Ires, rendendo, in tal modo, le modalità di calcolo della base imponibile ai fini dell'Irap più aderenti ai criteri adottati in sede di redazione del bilancio di esercizio.

Brevi considerazioni in merito all'oggetto del conferimento

Da ultimo, merita segnalare che, dalla lettura della [risposta a interpello n. 171/E/2024](#), emerge che *"Il presente parere ... non riguarda l'eventuale qualifica di "ramo d'azienda" dei beni conferiti dall'Istante"*. Detto in altri termini, l'Agenzia delle entrate ha reso la propria risposta assumendo legittimamente come presupposto – ovvero sia come dato dichiarato dal contribuente, sul quale nessuna richiesta di parere era stata avanzata – che oggetto del conferimento fosse effettivamente un coacervo di beni diverso da un'azienda o da ramo d'azienda.

Sovente, tuttavia, la distinzione tra un coacervo di beni e un *"... complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa"*^[12] non rappresenta un esercizio agevole, come testimoniato dalla copiosa giurisprudenza formatasi sul tema^[13] e dai numerosi documenti di prassi, anche molto recenti^[14].

Si tenga conto che l'eventuale contestazione, eseguita a posteriori, circa l'oggetto del conferimento, ovvero sia in ordine alla sussistenza o no di un'azienda o di un ramo d'azienda, determina conseguenze di non poco conto, in quanto, a differenza del conferimento di beni:

- ai fini dell'Iva, il conferimento d'azienda o di un ramo d'azienda è un'operazione estranea al campo di applicazione del tributo, non essendo equiparata a una cessione a titolo oneroso, tenuto conto di quanto previsto dall'articolo 2, comma 3, lettera b), D.P.R. 633/1972;
- ai fini dell'Ires, il conferimento d'azienda o di un ramo d'azienda è un'operazione neutrale (quantomeno ove eseguita in regime d'impresa commerciale) e, come tale, non determina l'insorgere di plus/minusvalenze fiscalmente rilevanti, in ragione di quanto previsto dall'articolo 176, Tuir.

Nei casi dubbi, invero non infrequenti, è quindi buona norma quella di chiedere preventivamente all'Agenzia delle entrate il proprio parere, mediante la presentazione di un'istanza di interpello di tipo *"qualificatorio"*, così come previsto dall'articolo 11, comma 1, lettera b), L. 212/2000. In questo modo il contribuente, dimostrando la propria buona fede,

sottopone preventivamente il dubbio di carattere “*qualificatorio*” all’Amministrazione finanziaria, potendosi così poi conformare alla risposta ottenuta, evitando altrimenti possibili contestazioni “*a posteriori*”, con effetti potenzialmente molto rilevanti sul piano sanzionatorio.

In ragione di quanto fin qui rappresentato, destano, quindi, non poche perplessità le conclusioni cui è pervenuta, per esempio, in data 15 luglio 2024, la DRE del Friuli Venezia Giulia, a parere della quale sarebbe inammissibile il quesito con il quale il contribuente intenderebbe conoscere se, a parere dell’Amministrazione finanziaria, un’operazione di conferimento sia da qualificare come avente per oggetto un’azienda oppure un diverso coacervo di beni.

Nella risposta è stato infatti inspiegabilmente affermato che, “... il ... quesito sollevato dall’istante risulta inammissibile, ai sensi dell’articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (recante lo Statuto dei diritti del contribuente), come novellato dall’articolo 1 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156. Per quanto qui di interesse, tale decreto ha riformulato, con decorrenza 1° gennaio 2016, l’articolo 5, comma 1, lettera c) della citata legge, disponendo che sono da considerare inammissibili le istanze per le quali non ricorrono le obiettive condizioni d’incertezza sull’interpretazione di norme fiscali, ai sensi dell’articolo 11, comma 4, dello Statuto dei diritti del contribuente. Sul punto, la circolare 4/E del 7 maggio 2021 ha ulteriormente chiarito che “sono escluse dall’area dell’interpello, le istanze con le quali il contribuente si limita a richiedere esclusivamente un accertamento di tipo tecnico, nel senso precisato dalla circolare 9/E del 1° aprile 2016...”. Nel caso in esame, l’interpellante non chiede chiarimenti sulla corretta interpretazione di norme tributarie di obiettiva e incerta applicazione rispetto ad un caso concreto e personale e nemmeno su quale sia la corretta qualificazione di situazioni che implicino l’applicazione di norme tributarie, ma si limita a chiedere una conferma – su un caso peraltro futuro e solo eventuale, espresso dall’istante in termini di mera “intenzione” – in merito a valutazioni che l’Agenzia delle entrate potrà esprimere solamente in sede di eventuali controlli. Si osserva quindi che esula dalle prerogative esercitabili dalla scrivente in sede di interpello attestare se un’operazione, come quella descritta, possa o meno rappresentare un conferimento d’azienda, poiché tale valutazione presuppone accertamenti di fatto che non rientrano nelle competenze esercitabili in questa sede. ... Seppure, in linea teorica, tale operazione potrebbe essere definita come un conferimento d’azienda, si ribadisce che, in sede di interpello, non è possibile attestare che i beni conferiti configurino in concreto un’azienda. Una simile conclusione presupporrebbe infatti, una valutazione concreta sull’attività svolta, valutazione che risulta di esclusiva competenza degli organi di questa Amministrazione preposti all’attività di controllo”.

Diversamente da quanto asserito nella risposta, con la circolare n. 9/E/2016 la stessa Agenzia delle entrate aveva infatti precisato che: “Con la previsione di un interpello ordinario di tipo “*qualificatorio*” il legislatore, in altre parole, ha riconosciuto la vocazione espansiva dell’interpello ordinario, esplicitando l’applicabilità dell’istituto anche ai casi in cui oggetto di obiettiva incertezza non è la norma tributaria in quanto tale, ma la qualificazione giuridico-tributaria della fattispecie prospettata dal contribuente, quando cioè quest’ultimo ha dubbi sulla qualificazione del fatto e, dunque, sull’applicazione della norma, più che sull’interpretazione della medesima. La relazione illustrativa al decreto menziona, a titolo esemplificativo, le seguenti ipotesi: la valutazione della

sussistenza di un'azienda ..." (sottolineatura aggiunta).

Nel caso di specie, quindi, l'Amministrazione finanziaria si è purtroppo inspiegabilmente sottratta ai propri doveri, lasciando il contribuente privo di una tutela invece prevista per legge e confermata dalla prassi della medesima Agenzia delle entrate.

[1] Com'è noto, tale relazione di stima non è invece richiesta nei casi previsti dall'articolo 2343-ter, cod. civ., essendo previste tutele e prescrizioni di altra natura.

[2] L'articolo 2440, commi 3 e 4, cod. civ., richiama esplicitamente l'articolo 2343-ter, cod. civ. e ne coordina le modalità applicative in caso di aumento del capitale sociale.

[3] Tale abrogazione è avvenuta, con effetti dal 1° gennaio 1998, per effetto dell'articolo 1, comma 1, D.Lgs. 313/1997, emanato ai fini dell'adeguamento dell'ordinamento interno alle previsioni contenute nella Direttiva Iva.

[4] Gli articoli da 74 a 77, Direttiva 2006/112/CE disciplinano, rispettivamente, le "Operazioni di prelievo o di destinazione di un bene", le "Prestazioni di servizi", il "Trasferimento a destinazione di un altro Stato membro" e le "Prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo per le esigenze della sua impresa".

[5] *Ex multis*, sentenze cause riunite C-249/12 e C-250/12 del 7 novembre 2013, causa C-549/11 del 19 dicembre 2012 e cause riunite C-621/10 e C-129/11 del 26 aprile 2012.

[6] *Ex multis*, sentenze causa C-453/05 del 21 giugno 2007, Ludwig e C-41/09 del 3 marzo 2011, Commissione/Paesi Bassi.

[7] Cfr. sentenza causa C-621/10 del 26 aprile 2012.

[8] Cfr. articolo 13, comma 1, D.P.R. 633/1972.

[9] "In deroga al comma 1:

a) per le operazioni imponibili effettuate nei confronti di un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato a norma del comma 5 dell'articolo 19, anche per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis, la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni e dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore e se le operazioni sono effettuate da società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto;

b) per le operazioni esenti effettuate da un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato a norma del comma 5 dell'articolo 19, la base imponibile è costituita dal

valore normale dei beni e dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore e se le operazioni sono effettuate nei confronti di società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto;

c) per le operazioni imponibili, nonché per quelle assimilate agli effetti del diritto alla detrazione, effettuate da un soggetto per il quale l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato a norma del comma 5 dell'articolo 19, la base imponibile è costituita dal valore normale dei beni e dei servizi se è dovuto un corrispettivo superiore a tale valore e se le operazioni sono effettuate nei confronti di società che direttamente o indirettamente controllano tale soggetto, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla il predetto soggetto;

d) per la messa a disposizione di veicoli stradali a motore nonché delle apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di telecomunicazioni e delle relative prestazioni di gestione effettuata dal datore di lavoro nei confronti del proprio personale dipendente la base imponibile è costituita dal valore normale dei servizi se è dovuto un corrispettivo inferiore a tale valore”.

[\[10\]](#) Cfr. articolo 9, comma 3, Tuir.

[\[11\]](#) Cfr. circolare n. 9/E/2016.

[\[12\]](#) Cfr. articolo 2555, cod. civ..

[\[13\]](#) *Ex multis*, Cassazione n. 8678/1991, n. 8362/1992, n. 4319/1998, n. 897/2002, n. 19544/2009, n. 4774/2012, n. 19544/2012, n. 28400/2013, n. 10215/2016, n. 15175/2016, n. 8769/2017, n. 23143/2017 e, più di recente, n. 8805/2024 e n. 14535/2024. Tra le altre, sia consentito un rinvio, a titolo esemplificato, a talune delle pronunce della Corte di Giustizia UE sulla tematica: sentenze causa C-497/01 del 27 novembre 2003 e causa C-444/10 del 10 novembre 2011.

[\[14\]](#) *Ex multis*, risposte a interpello n. 46/E/2022, n. 151/E/2022, n. 549/E/2022, n.404/E/2023, n. 455/E/2023, n. 473/E/2023 e n. 149/E/2024.

Si segnala che l'articolo è tratto da “[La rivista delle operazioni straordinarie](#)”.

CASI OPERATIVI

I forfettari che emettono fatture elettroniche riducono i termini di accertamento

di Euroconference Centro Studi Tributari

SCOPRI LA SOLUZIONE EDITORIALE DI FISCOPRATICO!

CASI d'USO AI di EUROCONFERENCEinPRATICA

02 dicembre alle 11.00 - partecipa al webinar gratuito >>



Mario Rossi è un consulente che applica il regime forfettario.

Dal 2022 intende emettere fatture elettroniche al fine di beneficiare della riduzione dei termini di accertamento.

In data 10 gennaio aveva incassato un corrispettivo per il quale aveva emesso fattura elettronica in data 31 gennaio.

Questo ritardo di emissione potrebbe causare qualche conseguenza per l'applicazione del regime premiale?

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



FiscoPratico

I "casi operativi" sono esclusi dall'abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Il trattamento fiscale degli omaggi ai clienti

di **Laura Mazzola**

Convegno di aggiornamento

Dichiarazione Iva 2025: novità e casi operativi

Scopri di più

Le imprese, con l'avvicinarsi delle **festività natalizie**, hanno la consuetudine di **offrire degli omaggi ai propri clienti**.

Al fine di comprendere come trattare fiscalmente i costi collegati a tali omaggi, occorre **distinguere tra beni che rientrano nell'attività propria dell'impresa e beni che, invece, non rientrano in tale attività**.

Nel primo caso, ossia di **beni che rientrano nell'attività propria dell'impresa**, in quanto prodotti o commercializzati dall'impresa erogante stessa, i costi sostenuti sono ricompresi tra le **spese di rappresentanza**, ai sensi dell'[articolo 108, comma 2, Tuir](#).

Ne discende che occorre applicare i **limiti di deducibilità** collegati ai ricavi o proventi di gestione caratteristica, evidenziando che la **deduzione è completa per un valore unitario non superiore a 50 euro**.

Nel dettaglio si veda la **seguente tabella**, con la quale si indicano, in base all'importo di ricavi e proventi di gestione caratteristica, **l'importo massimo e il limite di spesa deducibile**.

Ricavi e proventi gestione caratteristica	Importo massimo deducibile	Limite di spesa deducibile
Fino a euro 10.000.000	1,5%	euro 150.000
Per la parte che eccede euro 10.000.000 e fino al limite di euro 50.000.000	0,6%	euro 150.000 + euro 240.000
Per la parte eccedente il limite di euro 50.000.000	0,4%	euro 390.000 + 0,4% dell'eccedenza

Ai fini **Iva**, la **cessione gratuita** di un bene oggetto dell'attività è **imponibile Iva**, indipendentemente dal costo unitario, a **meno che l'imposta** relativa all'acquisto **non sia stata detratta**.

In tale ipotesi la **rivalsa non è obbligatoria** e, pertanto, l'impresa **può farsi carico dell'imposta**, alternativamente:

- **emettendo un'autofattura per omaggi, da annotare all'interno del registro Iva delle vendite;**
- **annotando l'operazione nell'apposito registro degli omaggi.**

Nel secondo caso, ossia di **beni che non rientrano nell'attività propria dell'impresa**, i costi sostenuti per l'acquisto sono ricompresi tra le **spese di rappresentanza**, ai sensi dell'[articolo 108, comma 2, Tuir](#), e vengono trattati come indicato nel primo caso.

Ai fini **Iva**, la detraibilità dell'imposta sull'acquisto dei beni che costituiscono spese di rappresentanza è ammessa se il **costo del singolo bene non supera i 50 euro**.

Inoltre, **non costituisce cessione di beni**, ai sensi dell'[articolo 2, comma 2, n. 4\), D.P.R. 633/1972](#), la cessione gratuita di **beni non oggetto dell'attività d'impresa**:

- **di costo unitario non superiore a 50 euro;**
- **per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta.**

Ne discende che:

- per i beni di **costo unitario superiore ai 50 euro**, l'Iva assolta sull'acquisto è **indetraibile**, mentre la **successiva cessione gratuita** è irrilevante ai fini Iva (fuori campo Iva);
- per i beni di **costo unitario inferiore ai 50 euro**, l'Iva assolta sull'acquisto è **detraibile**, mentre la successiva cessione gratuita è **irrilevante ai fini Iva** (fuori campo Iva).

Infine, con riguardo alla determinazione della base imponibile **Irap** per le **società di capitali e le cooperative**, le spese per omaggi sono **deducibili per l'importo stanziato a Conto economico**.

Diversamente, per le **società di persone commerciali** gli omaggi non **sono deducibili** ai fini Irap.

RISCOSSIONE

Le nuove misure sanzionatorie: la documentazione delle operazioni ai fini Iva e l'indebita detrazione

di **Stefano Rossetti**

Convegno di aggiornamento

Sanzioni, ravvedimento e riscossione: novità e criticità della riforma

Scopri di più

Il D.Lgs. 87/2024, nel riformare le sanzioni tributarie, ha modificato anche l'[articolo 6, D.Lgs. 471/1997](#) sia in tema di **indebita detrazione dell'imposta** sia in materia di **documentazione e registrazione delle operazioni rilevanti ai fini Iva**.

Le **principali modifiche** sono le seguenti:

- la sanzione prevista per chi viola gli **obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione** di operazioni imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, ovvero all'individuazione di prodotti determinati, è ora pari al **70% dell'imposta** relativa **all'imponibile non correttamente documentato** o registrato nel corso dell'esercizio. La sanzione sopra vista si applica anche nel caso in cui nella documentazione (o nei registri) venga indicata **un'imposta inferiore a quella dovuta**. Le violazioni commesse fino al 31.8.2024 sono punite con una **sanzione che va dal 90 al 180% del tributo**. Resta ferma, invece, **la sanzione da 250 euro e 2.000 euro, se la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo**;
- è pari al **5% dei corrispettivi** non documentati o non registrati, la sanzione irrogabile al cedente o prestatore che **viola gli obblighi inerenti alla documentazione** e alla registrazione di operazioni non imponibili, esenti, non soggette a imposta sul valore aggiunto o soggette all'inversione contabile ex [articoli 17 e 74](#), commi settimo e ottavo, D.P.R. n. 633/72. Le violazioni commesse fino al 31.8.2024 sono punite con una sanzione che va **dal 5 al 10% dei corrispettivi**. Resta ferma la sanzione che va **da 250 euro a 2.000 euro, se la violazione non rileva ai fini della determinazione del reddito**;
- in **materia di corrispettivi telematici**, le violazioni consistenti nella mancata o non tempestiva memorizzazione o trasmissione, ovvero nella memorizzazione o trasmissione con **dati incompleti o non veritieri** vengono punite con **una sanzione pari al 70% dell'imposta** corrispondente all'importo non memorizzato o trasmesso. Tale sanzione si applica **per ciascuna operazione**;
- sempre in tema di corrispettivi telematici, viene prevista una nuova sanzione che va **da 250 euro a 2.000 euro** in caso di **omessa verifica degli strumenti tecnologici**, ex [articolo 2, comma 4, D.Lgs. 127/2015](#), nei **termini previsti**;

- viene ridotta al **70% dell'imposta**, la sanzione per le violazioni consistenti nella **mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto**, ovvero nell'emissione di tali documenti per **importi inferiori a quelli reali**;
- nei casi sopra citati viene quantificato in **300 euro** l'ammontare minimo della **sanzione irrogabile**. Per violazioni commesse fino al 31.8.2024 la sanzione minima **era fissata in misura pari a 500 euro**;
- viene revisionata anche la **sanzione di indebita detrazione**. Viene ora prevista una sanzione pari al **70% dell'ammontare della detrazione compiuta** per chi computa illegittimamente in detrazione **l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa**. Inoltre, viene previsto che questa sanzione non si applica se tale violazione ha comportato l'invio di una **dichiarazione infedele**. Ciò significa che la sanzione di indebita detrazione **rimane assorbita nella sanzione di dichiarazione infedele**.

In merito a quest'ultimo punto, tuttavia, si rende necessario **un approfondimento**.

Si ponga il caso di un contribuente che, **successivamente all'1.9.2024**, detragga illegittimamente l'imposta nell'ambito di una liquidazione periodica con effetti anche **sulla dichiarazione annuale**.

In questo caso, la violazione di indebita detrazione rimarrebbe **assorbita dalla violazione di infedele dichiarazione**.

Se tale contribuente, però, volesse **sanare tale violazione**, mediante l'istituto del ravvedimento operoso, si verrebbe a **creare un "corto circuito"**.

Vediamo il motivo.

La violazione di dichiarazione infedele è punita con una **sanzione pari**:

- al **70% della maggiore imposta** ([articolo 5, comma 4, D.Lgs. 471/1997](#));
- al **50% della maggiore imposta**, se l'infedeltà emerge da una **dichiarazione integrativa** ([articolo 5, comma 4.1, D.Lgs. 471/1997](#)).

Come sopra visto, l'articolo 6, comma 6, ultimo periodo, D.Lgs. 471/1997, prevede, però, che l'assorbimento dell'illegittima detrazione nella violazione di dichiarazione infedele opera in relazione al comma 4, dell'[articolo 5, D.Lgs. 471/1997](#), cioè **solo in caso di infedeltà che non emerge dalla integrativa**.

Tuttavia, il ravvedimento operoso, come noto, **esplica efficacia se congiuntamente**:

- **viene rimosso l'errore**;
- **vengono versate le maggiori imposte, le sanzioni ridotte e gli interessi**.

Nel caso di specie, dunque, per perfezionare il ravvedimento, il contribuente dovrebbe:

- **spedire la dichiarazione integrativa, al fine di sanare l'infedeltà;**
- **versare le maggiori imposte, le sanzioni ridotte e gli interessi legali.**

Se il contribuente spedisce la **dichiarazione integrativa**, però, verrebbe meno **l'assorbimento dell'illegittima detrazione nella violazione di dichiarazione infedele**, ciò, in quanto, non si integrerebbe la violazione prevista dall'articolo [articolo 5, comma 4, D.Lgs. 471/1997](#), per cui opera l'assorbimento, ma la violazione ex [articolo 5, comma 4.1, D.Lgs. 471/1997](#), non richiamata dall'[articolo 6, comma 6, ultimo periodo, D.Lgs. 471/1997](#).

In tale ipotesi, dunque, il contribuente si troverebbe costretto a **ravvedere due violazioni** (illegittima detrazione e dichiarazione infedele con integrativa che assorbe l'omesso versamento), **invece che una sola** (infedele dichiarazione con integrativa che assorbe l'illegittima detrazione e l'omesso versamento), con un conseguente **aggravio in termini di somme da versare**.

Questo paradosso verrebbe superato con una **forzatura interpretativa**, secondo cui il richiamo operato dall'[articolo 6, comma 6, ultimo periodo, D.Lgs. 471/1997](#), sarebbe esteso anche **all'infedeltà dichiarativa emergente a seguito di dichiarazione integrativa**.

RISCOSSIONE

Il fisco può escutere il socio di una società nei limiti dell'attivo patrimoniale percepito

di **Luciano Sorgato**

Seminario di specializzazione

Riapertura del concordato preventivo e sanatoria anni pregressi

Novità e chiarimenti

Scopri di più

Il socio di una società di capitali può essere **escusso nei limiti dell'attivo patrimoniale percepito in sede di liquidazione, indipendentemente dalla previa notifica dell'avviso di accertamento** notificato alla **società partecipata**.

La Corte di Cassazione, con l'[ordinanza n. 29333 dello scorso 13.11.2024](#), ha ritenuto non fondato il motivo del contribuente che riteneva violati l'[articolo 36, D.P.R. 602/1973](#), e gli [articoli 2495](#) e 2697 cod. civ., in quanto i giudici d'appello avrebbero considerato corretto l'operato dell'Ufficio, senza considerare che alla fattispecie era inapplicabile il disposto di cui all'[articolo 28, D.Lgs. 175/2014](#), nella parte in cui prevede il **differimento quinquennale degli effetti dell'estinzione della società nei confronti del creditore erariale**, applicabile solo a partire dal 13.12.2014. Nella specie, **nessun atto impositivo era stato notificato alla società**, mentre l'accertamento nei confronti della società doveva essere inteso come **presupposto dell'accertamento della responsabilità del socio**.

Per la Cassazione il **motivo è infondato** in quanto, una volta cancellata la società, **dei relativi debiti risponde il socio limitatamente responsabile** che **abbia percepito dell'attivo dal bilancio di liquidazione**, in aderenza alle prescrizioni dell'[articolo 2495, cod. civ.](#)

Prima dell'entrata in vigore dell'[articolo 28, D.Lgs. 175/2014](#), pertanto, nessun atto impositivo successivo alla cancellazione poteva essere **notificato all'ente ormai estinto**, ma andava ovviamente notificato direttamente al **socio responsabile**. Così testualmente il giudice di Cassazione: *“La disposizione che si ritiene (ed in effetti è) inapplicabile ratione temporis alla presente fattispecie, semplicemente consente l'emissione nei riguardi della società estinta degli atti di liquidazione, accertamento contenzioso e riscossione nei cinque anni successivi alla cancellazione, ma ciò non comporta, come vorrebbe il ricorrente, che per il pregresso non sia possibile accertare il debito sociale nei confronti del socio in caso di avvenuta cancellazione, con la conseguenza che solo per il fatto che la società sia stata cancellata il debito non sarebbe più accertabile mancando ormai il soggetto passivo diretto. Come detto, proprio il disposto dell'art 2495 cod. civ. autorizza invece il creditore della società estinta ad accertare il credito nei riguardi del socio, sol che ricorrano le condizioni in esso prescritte (la percezione di attivo patrimoniale)”*.

Inoltre, sempre per la Cassazione, **non appare violato neppure l'articolo 36, D.P.R. 602/1973**, nella parte in cui limita, sempre in base alla versione normativa *ratione temporis*, **la responsabilità del socio alla sola Ires e non agli altri tributi** (Iva, Irap), in quanto tale allargamento di responsabilità non deriva dall'[articolo 36, D.P.R. 602/1973](#), ma dall'[articolo 2495, cod. civ.](#), che **non distingue tra i diversi tributi**, raccordando la responsabilità **solo sul piano del quantum** (nei limiti della percezione dell' attivo patrimoniale beneficiata dal socio).

La conclusione della sentenza della Cassazione **appare condivisibile** anche se, a parere di chi scrive, sono **necessarie talune sottolineature**. In ordine all'autonomia delle prescrizioni dell'[articolo 2495, cod. civ.](#), in tema di latitudine di responsabilità dei soci, appare **inecepibile il relativo passo della sentenza in esame**, in quanto è la stessa versione letterale del citato [articolo 36, comma 3, D.P.R. 602/1973](#), a fare **salve le maggiori responsabilità stabilite dal Codice civile**, con un valore da intendere come ricognitivo **anche per il passato**. L'Erario è da **parificare ad ogni altro creditore** e, quindi, le prescrizioni di garanzia contemplate nel diritto generale a favore dei creditori sociali **non possono non valere anche per il Fisco**.

La precisazione che si ritiene doverosa riguarda, invece, la **diretta notifica dell'avviso di accertamento al socio** ante l'entrata in vigore dell'[articolo 14, D.Lgs. 175/2014](#), nel caso esso riguardi il **solo debito societario**, senza l'inclusione dei fondamenti costitutivi della responsabilità del socio medesimo. Anche se l'impugnazione dell'atto impositivo – recante la sola rappresentazione dell'illecito fiscale perpetrato dalla società con il correlato calcolo liquidatorio delle imposte – è raccordabile, per ormai consolidato scrutinio processuale, **all'interesse del socio**, legittimato, quindi, ad agire con la rituale impugnazione, allo scopo di evitare il consolidamento dell'atto presupposto che di riflesso si riverserebbe in danno al **socio medesimo responsabile per il debito tributario societario**, qualora però l'atto erariale non contempli anche i motivi causali della responsabilità del socio (la percezione indebita dell'attivo patrimoniale), l'avviso di accertamento **non dispone con automatismo di effetti espansivi nei suoi confronti**.

In altri termini, il socio ha **interesse ad impugnare l'atto**, nonostante esso sia **espressivo dell'obbligazione tributaria della società estinta**, allo scopo di impedire che acquisisca definitività e di conseguenza non sia più contestabile da parte del socio medesimo **l'an ed il quantum debeatur relativo all'obbligazione tributaria della partecipata**, che funge da presupposto della sua eventuale conseguente responsabilità. Tuttavia, in mancanza di evidenza nel medesimo atto dei **fattori costitutivi della personale responsabilità del socio**, l'Amministrazione finanziaria dovrà necessariamente **procedere con la notifica di uno specifico avviso di accertamento**, secondo le modalità dell'[articolo 60, D.P.R. 600/1973](#).

Regimi agevolativi per le persone fisiche che si trasferiscono in Italia

di Angelo Ginex

Convegno di aggiornamento

Fiscalità internazionale: novità e criticità della riforma

Scopri di più

L'ordinamento tributario italiano prevede degli **specifici regimi agevolativi** per le **persone fisiche** che trasferiscono la propria **residenza fiscale in Italia**. A titolo esemplificativo, è possibile annoverare il:

- regime di cui all'[articolo 24-bis, Tuir](#), che regola l'opzione per **l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero** realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia;
- regime di cui all'[articolo 24-ter, Tuir](#), che disciplina l'opzione per **l'imposta sostitutiva** sui redditi delle persone fisiche titolari di **redditi da pensione di fonte estera** che trasferiscono la propria residenza fiscale nel Mezzogiorno;
- regime di cui all'[articolo 5, D.Lgs. 209/2023](#), che prevede il nuovo regime agevolativo a favore dei **lavoratori impatriati**.

Tali **regimi** si differenziano per **disciplina e platea di potenziali beneficiari**, ma presentano il **comune requisito**, secondo cui i relativi **destinatari non** devono avere avuto in precedenza la **residenza fiscale in Italia** per un determinato **numero di periodi d'imposta**.

Sul punto, occorre evidenziare che in tema di **residenza fiscale** delle **persone fisiche**, di cui all'[articolo 2, Tuir](#), sono intervenute importanti **modifiche** ad opera del **D.Lgs. 209/2023**, le quali finiscono per impattare anche sui **regimi agevolativi in esame**.

Nello specifico, ai sensi del novellato **comma 2, dell'articolo 2, Tuir**, si considerano **fiscalmente residenti in Italia** le **persone fisiche** che, per la **maggior parte del periodo d'imposta** (ossia 183 giorni in un anno, o 184 giorni in caso di anno bisestile):

- hanno la **residenza**, ai sensi del codice civile, nel territorio dello Stato;
- hanno il **domicilio**, nella definizione resa dal citato [articolo 2, comma 2, Tuir](#), nel **territorio dello Stato**;
- sono **presenti nel territorio dello Stato**, tenuto conto anche delle frazioni di giorno;
- sono **iscritte nell'anagrafe della popolazione residente**.

Per espressa previsione normativa contenuta nell'[articolo 7, comma 1, D.Lgs. 209/2023](#), le **nuove regole “si applicano a decorrere dall’1.1.2024”**. Ciò significa che la **nuova definizione** introdotta nell'[articolo 2, comma 2, Tuir](#), vale per radicare la **residenza fiscale** In Italia **a partire dal periodo d’imposta 2024**.

Invece, **per i periodi d’imposta fino al 2023** (compreso) resta applicabile la **disciplina** contenuta nel **previgente** [articolo 2, comma 2, Tuir](#).

Tali considerazioni si riflettono inevitabilmente sulla normativa in esame. Anche con riferimento ai **regimi agevolativi** per le **persone fisiche** che trasferiscono la propria **residenza fiscale in Italia**, così come confermato dall’Agenzia delle entrate con [circolare n. 20/E/2024](#), la **nuova disciplina** della **residenza** delle **persone fisiche**, sopra sinteticamente indicata, troverà **applicazione a partire dal periodo d’imposta 2024**.

E, quindi, il requisito della **mancata residenza fiscale in Italia**, propedeutico all’accesso ai **tre regimi agevolativi** di cui sopra, andrà valutato alla luce del nuovo [articolo 2, comma 2, Tuir](#), solamente per i **periodi d’imposta 2024 e successivi**.

Viceversa, per i **periodi d’imposta fino al 2023** (compreso), occorrerà fare riferimento ai **criteri di radicamento** della residenza individuati dal **previgente** [articolo 2, comma 2, Tuir](#), ivi inclusa la **presunzione dell’iscrizione nell’anagrafe della popolazione residente**, che valeva a radicare la residenza fiscale in Italia.

Nel caso del regime dei “**nuovi impatriati**”, di cui all'[articolo 5, D.Lgs. 209/2023](#), occorre rilevare che il criterio della **presunzione dell’iscrizione nell’anagrafe della popolazione residente** che valeva a radicare la residenza fiscale in Italia, è **temperato** dalla previsione contenuta nel **comma 6, della medesima disposizione**, secondo cui il contribuente che intende accedervi **può dimostrare di non essere stato fiscalmente residente in Italia** nei periodi oggetto di monitoraggio provando di avere “*avuto la **residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi***”.

Una **previsione analoga** è contenuta per i **cittadini italiani rientrati in Italia a decorrere dal 2020** ad opera del **comma 5-ter, dell’articolo 16, D.Lgs. 147/2015**, recante la disciplina del regime speciale per lavoratori impatriati. Ai sensi del **comma 9, secondo periodo, dell’articolo 5 citato**, tale previsione continua a trovare **applicazione** nei confronti dei soggetti che hanno trasferito la loro **residenza anagrafica in Italia entro il 31.12.2023**. Anche questi ultimi soggetti, infatti, possono accedere al **regime speciale per lavoratori impatriati**, qualora abbiano avuto la **residenza in un altro Stato** ai sensi di una **Convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi** per i periodi d’imposta richiesti dal citato **articolo 16**.