

R review



TeamSystem Review

| n. 274

In collaborazione con
 Euroconference

 TeamSystem®

La relazione fra lo Studio e i clienti diventa digitale



Il digitale accorcia le distanze e permette di offrire ai Clienti servizi nuovi, utili e veloci.

Con **TeamSystem Digital Box**, estensione digitale di TeamSystem Studio, il Professionista mette a disposizione dei propri Clienti un servizio fondamentale per visualizzare e condividere **fatture** e **documenti**, accedere alle informazioni importanti, non perdere di vista le **scadenze** e i **pagamenti** e monitorare le informazioni chiave per la gestione del proprio business.

Tutto senza spostamenti, senza chiamate e in totale sicurezza, grazie al **Cloud** e all'**App mobile**.

Per maggiori informazioni:

www.teamsystem.com/teamsystem-digital-box

Schede operative

Trasformazione di società di capitali in società semplice	2
Il saldo attivo da rivalutazione e le recenti pronunce dell’Agenzia delle entrate	10
Soggetti non residenti senza stabile organizzazione: applicazione delle ritenute	15
Agevolazioni prima casa. Residenza e attività lavorativa: l’una non vale l’altra	22

Scadenzario

Scadenze del mese di novembre	28
-------------------------------	-----------

Trasformazione di società di capitali in società semplice

La trasformazione di società di capitali in società semplice rappresenta un'operazione particolarmente problematica ai fini fiscali, per il fatto che la società semplice non può svolgere attività "commerciale" e dunque dichiarare reddito di impresa. Per le medesime ragioni, questioni non meno complesse sorgono nel caso inverso, ovvero nell'ipotesi di trasformazione di società semplice in società di capitali. Nel presente intervento verrà approfondito il trattamento ai fini delle imposte dirette e indirette della trasformazione di società di capitali in società semplice, mentre in un successivo intervento verranno trattate le questioni fiscali che emergono in caso di trasformazione di società semplice in società di capitali.

Premessa: la trasformazione e le società semplici

La trasformazione societaria è un'operazione straordinaria attraverso la quale una società adotta una diversa forma giuridica e dunque un diverso modello organizzativo, per cui non si determina l'estinzione del soggetto giuridico che si trasforma, con contestuale creazione di un nuovo soggetto, bensì esclusivamente una modifica dell'atto costitutivo. L'articolo 2498, cod. civ., stabilisce, infatti, che l'ente risultante dalla trasformazione conserva i diritti e gli obblighi e prosegue in tutti i rapporti, anche processuali, dell'ente trasformato.

A seguito della riforma del diritto societario attuata con il D.Lgs. 6/2003, si distingue tra:

1. trasformazione omogenea;
2. trasformazione eterogenea.

Integra una trasformazione omogenea quella che comporta il passaggio da società di persone a società di capitali (c.d. trasformazione omogenea evolutiva o progressiva, ai sensi degli articoli da 2500-ter a 2500-quinquies, cod. civ.) e quella da società di capitali in società di persone (c.d. trasformazione omogenea regressiva, ai sensi dell'articolo 2500-sexies, cod. civ.)¹.

La trasformazione omogenea si esaurisce dunque nell'ambito di società con scopo di lucro, senza modifica della causa del contratto sociale.

Rappresenta invece una trasformazione eterogenea quella che, ai sensi degli articoli 2500-septies e 2500-octies, cod. civ., determina il passaggio da una società di capitali in ente non lucrativo e viceversa².

Dette norme disciplinano, in particolare, la trasformazione:

- da società di capitali in: consorzi, società consortili, società cooperative, comunioni di azienda, associazioni non riconosciute e fondazioni;
- in società di capitali da parte di: consorzi, società consortili, comunioni di azienda, associazioni riconosciute e fondazioni.

Tra le società che possono partecipare a una operazione di trasformazione vi è senza dubbio la società semplice che, come è noto, rappresenta la forma più elementare di società³.

La società semplice si differenzia tuttavia dalle altre società disciplinate nei Capi V, VI, VII del Titolo V, Libro V, cod. civ., per quanto riguarda l'attività che può svolgere in quanto, ai sensi dell'articolo 2249, cod. civ., questa non può svolgere attività commerciale. Ciò significa che l'attività costituente

¹ Pur non essendo specificamente disciplinate dal codice civile, si ritengono possibili, alla luce dei principi generali di cui agli articoli da 2498 a 2500-bis, cod. civ., le trasformazioni (anch'esse da qualificarsi come omogenee) tra società di capitali (ad esempio trasformazione di Srl in Spa) e tra società di persone (ad esempio da Snc in Sas).

² Il Legislatore ha circoscritto l'ambito di applicazione delle norme di cui sopra alle sole società di capitali e non anche a quelle di persone. Appare condivisibile, tuttavia, l'opinione di chi ritiene valida anche la trasformazione eterogenea "da" o "in" società di persone. Si veda al riguardo la massima n. 20 del 18 marzo 2004 del Consiglio Notarile di Milano.

³ Che, come è noto, è definita come il contratto con il quale 2 o più persone conferiscono beni o servizi per l'esercizio in comune di un'attività economica allo scopo di dividerne gli utili (articolo 2247, cod. civ.).

l'oggetto sociale della società semplice, pur essendo un'attività economica e dunque caratterizzata dalla finalità di lucro (articolo 2247, cod. civ.), non può rientrare fra quelle che ai sensi dell'articolo 2195, cod. civ. vengono qualificate come attività di impresa commerciale⁴.

A tale riguardo, la più recente prassi notarile ha riconosciuto la piena legittimità della società semplice di godimento di beni, in quanto si tratta senza dubbio di attività economica, che si differenzia da quella commerciale solamente per l'organizzazione di impresa⁵.

Sotto il profilo fiscale, proprio perché la società semplice non può svolgere un'attività di impresa commerciale, ai fini delle imposte sul reddito questa non può realizzare redditi di impresa, come le altre società di persone "commerciali" (Sas e Snc)⁶.

Dunque i redditi conseguiti dalla società semplice, poi attribuiti ai soci per trasparenza, sono riconducibili alle categorie reddituali soggette a Irpef previste dall'articolo 6, comma 1, Tuir, escluso il reddito di impresa. Si tratta, in particolare, di redditi fondiari, redditi di capitale, redditi diversi e redditi di lavoro autonomo⁷.

Il reddito complessivo imponibile delle società semplici viene poi determinato sommando i redditi appartenenti a ciascuna categoria reddituale, con esclusione dei redditi esenti e di quelli assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o a imposta sostitutiva, al netto degli oneri deducibili.

Per le accennate peculiarità della società semplice sono sorti in passato dubbi in dottrina sulla possibilità di trasformare una società commerciale (società di capitali e società di persone) in società semplice.

La dottrina più recente ha ritenuto ammissibile la trasformazione di società commerciali in società semplice, soprattutto dopo aver preso atto che il Legislatore fiscale ha legittimato detta operazione, in quanto ha periodicamente riproposto specifiche agevolazioni fiscali riguardo a detta tipologia di trasformazione⁸.

Proprio sul presupposto che detta operazione è prevista dalla normativa fiscale, anche la prassi notarile ha ritenuto ammissibile la trasformazione di società commerciali in società semplici⁹.

Per quanto riguarda la trasformazione di società di capitali in società semplice, la stessa rientrerebbe nel disposto dell'articolo 2500-*sexies*, cod. civ. il quale disciplina la trasformazione delle società di capitali in società di persone, tra le quali deve ricomprendersi anche la società semplice.

La trasformazione di una società di persone commerciale (Snc o Sas) in società semplice rientrerebbe invece nell'ambito della trasformazione che si esaurisce tra le società di persone la quale, sebbene non esplicitamente menzionata dal codice civile, è ritenuta assolutamente ammissibile.

Dunque la trasformazione delle società commerciali in società semplice deve ritenersi ammissibile nell'ambito delle trasformazioni omogenee, in quanto anche se la società semplice non può svolgere attività commerciale la stessa ha comunque un fine lucrativo (ovvero trarre dei frutti dai beni gestiti e dividerli tra i soci) per cui l'operazione si esaurisce nell'ambito delle società lucrative¹⁰.

⁴ La società semplice può quindi esercitare essenzialmente le seguenti attività economiche non commerciali:

- attività agricola;

- attività artistiche e professionali e di revisione contabile;

- attività di gestione di beni immobili o di partecipazioni societarie non in forma imprenditoriale.

⁵ Si vedano, in particolare, gli studi elaborati dal Consiglio nazionale del Notariato n. 69/2016/I e n. 73/2016/I, aventi a oggetto le società semplici di mero godimento di beni (c.d. società semplici "cassaforte").

⁶ Per tale ragione non è, in generale, soggetta a Irap. Sono tuttavia soggette a Irap le società semplici che svolgono attività artistica o professionale e quelle agricole.

⁷ La società semplice non può invece realizzare redditi di lavoro dipendente, mentre potranno essere conseguiti redditi di lavoro autonomo qualora la società svolga attività professionale (studio associato).

⁸ In passato sono state previste agevolazioni, per la trasformazione in società semplice, sia da leggi riguardanti l'assegnazione agevolata dei beni ai soci (articolo 29, L. 449/1997, c.d. Finanziaria 1998), sia da quelle dirette ad agevolare lo scioglimento delle società di comodo (articolo 1, commi da 111 a 117, L. 296/2006, c.d. Finanziaria 2007, e articolo 1, comma 129, L. 244/2007, c.d. Finanziaria 2008).

Con l'articolo 1, comma 115-121 della Legge di Stabilità 2016 il Legislatore ha riproposto una serie di disposizioni agevolative dirette a favorire la fuoriuscita di alcuni beni, principalmente immobili, dal regime di impresa.

Queste agevolazioni si applicano anche alle trasformazioni in società semplice, effettuate nel periodo dal 1° gennaio 2016 al 30 settembre 2017 (considerata la proroga da parte della Legge di Bilancio 2017), di società commerciali che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni immobili diversi da quelli strumentali per natura e dei beni mobili registrati non utilizzati quali beni strumentali dell'impresa.

⁹ Si vedano: studio n. 69-2016/I, studio n. 73-2016/I e studio n. 92-2016/T del Consiglio nazionale del Notariato.

¹⁰ La trasformazione eterogenea riguarda invece le operazioni che intercorrono tra società e soggetti diversi dalla società e/o senza finalità lucrative.

La trasformazione di società di capitali in società semplice: aspetti giuridici

La trasformazione di società di capitali in società semplice, ai sensi di quanto disposto dall'articolo 2500-*sexies*, cod. civ. in tema di trasformazione di società di capitali in società di persone, deve essere adottata, salvo diversa disposizione dello statuto, con le maggioranze previste per le modifiche statutarie.

Per le Spa e Sapa si dovrà dunque fare riferimento agli articoli 2365 e ss., cod. civ., mentre per le Srl il riferimento è all'articolo 2479 e ss., cod. civ.. In entrambi i casi occorrerà una delibera dei soci alla presenza di un notaio.

Alla trasformazione di società di capitali in società semplice si ritiene applicabile anche la previsione in base alla quale, al fine di consentire una maggiore tutela dei soci, è richiesto il consenso dei soci che con la trasformazione assumono responsabilità illimitata¹¹. Essi infatti risponderanno illimitatamente anche per le obbligazioni sociali sorte anteriormente alla trasformazione in società semplice¹².

Pertanto, anche qualora la trasformazione, in base alla legge e/o allo statuto, possa essere deliberata a maggioranza, sarà comunque richiesto il consenso dei soci che assumono la responsabilità illimitata, in assenza del quale la delibera non potrebbe produrre i propri effetti.

Nonostante sull'argomento siano state espresse diverse opinioni in dottrina, si può ragionevolmente sostenere che il consenso dei soci che assumono la responsabilità illimitata possa essere acquisito sia prima che dopo la deliberazione assembleare di trasformazione, purché entro la sua iscrizione al Registro Imprese, poiché il consenso rappresenta un presupposto per la iscrivibilità stessa.

Alla trasformazione di società di capitali in società semplice si ritiene applicabile il procedimento previsto per la trasformazione omogenea regressiva di società di capitali in società di persone, il quale prevede l'obbligo per gli amministratori di predisporre una relazione che illustri le motivazioni e gli effetti della trasformazione (articolo 2500-*sexies*, comma 2, cod. civ.). Copia della relazione deve restare depositata presso la sede sociale durante i 30 giorni che precedono l'assemblea convocata per deliberare la trasformazione, affinché i soci possano prenderne visione, ottenendone gratuitamente copia.

Il documento redatto dagli amministratori deve rendere conoscibili le ragioni che hanno portato alla proposta di trasformazione della società in società semplice e dare ai soci la possibilità di valutare la condotta da tenere in base alle prospettive descritte nella relazione, ossia:

1. se votare a favore della trasformazione;
2. se e quando prestare il consenso nel caso di assunzione di responsabilità illimitata;
3. se esercitare il diritto di recesso.

L'articolo 2437, cod. civ. (per le Spa) e l'articolo 2473 (per le Srl) prevedono infatti il diritto di recesso a favore del socio di società di capitali assente o dissenziente nelle deliberazioni che comportano il cambiamento del tipo o dell'oggetto sociale.

Limitando l'analisi al caso delle società azionarie, il socio è tenuto a comunicare il recesso mediante raccomandata agli amministratori ai sensi dell'articolo 2437-*bis*, cod. civ..

In tale ambito, l'articolo 2437-*ter*, cod. civ. stabilisce che i soci hanno diritto di conoscere la determinazione del valore di liquidazione della loro partecipazione (determinato dagli amministratori sentiti gli organi di controllo) nei 15 giorni precedenti la data fissata per l'assemblea e ciascun socio ha diritto di prenderne visione e di ottenerne copia a proprie spese.

Al riguardo si ritiene che la relazione degli amministratori di cui all'articolo 2500-*sexies*, cod. civ. non debba necessariamente indicare il valore di liquidazione, ma che questo possa essere messo a disposizione dei soci nei termini e con le modalità di cui all'articolo 2437-*ter*, cod. civ..

¹¹ Si veda la massima n. 53 del Consiglio notarile di Milano, "Consenso alla trasformazione da parte di chi subisce un aggravamento della propria responsabilità (articoli 2500-*sexies* e 2500-*septies*, cod. civ.)".

¹² È tuttavia possibile che per alcuni soci della società semplice sia prevista la responsabilità patrimoniale limitata.

Alla trasformazione di società di capitali in società semplice si ritiene altresì applicabile il comma 3 dell'articolo 2500-*sexies* cod. civ., il quale stabilisce che ciascun socio ha diritto all'assegnazione di una partecipazione nella società risultante dalla trasformazione proporzionale al valore della sua quota o delle sue azioni detenute nella società trasformanda.

Secondo la dottrina maggioritaria, la trasformazione non può essere l'occasione per modificare in modo non proporzionale la partecipazione dei soci, ma tale operazione potrà eventualmente essere effettuata dopo la trasformazione, con una decisione dei soci unanime (ex articolo 2252, cod. civ.).

Dal punto di vista operativo la trasformazione di una società di capitali in società semplice comporta la cancellazione della società trasformata dalla sezione ordinaria del Registro Imprese e l'iscrizione nella sezione speciale del Registro Imprese dedicata alle società semplici.

Le problematiche fiscali della trasformazione di società di capitali in società semplice

Come evidenziato in precedenza, si ritiene che in ambito civilistico la trasformazione di società commerciali in società semplice sia qualificabile come "omogenea" in quanto si esaurisce in ogni caso all'interno delle società "lucrative" disciplinate dal Titolo V, Libro V, cod. civ., ancorché per la società semplice, a differenza delle altre società previste da dette disposizioni, è precluso l'esercizio di attività commerciale.

Nell'ambito delle imposte sul reddito, alla trasformazione in società semplice risulterebbe pertanto applicabile l'articolo 170, comma 1, Tuir, il quale prevede che la trasformazione della società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni, comprese quelle relative alle rimanenze e al valore di avviamento.

Si tratta del ben noto principio di neutralità applicabile alla trasformazione omogenea.

A una prima lettura, l'articolo 170, Tuir sembrerebbe stabilire un regime di neutralità fiscale per tutti i tipi di trasformazione che si esauriscono all'interno delle tipologie societarie previste dal Titolo V, Libro V, cod. civ., e dunque anche per quella da società commerciale (Spa, Sapa, Srl, Snc e Sas) in società semplice.

Tuttavia questa conclusione deve essere scartata in quanto le società commerciali producono reddito di impresa e, dunque, i beni da esse posseduti sono beni in regime di impresa. La società semplice, invece, non produce reddito di impresa (in quanto non può svolgere, per la sua natura, attività commerciale) e dunque, ad esempio, gli immobili di tale società non sono "beni di impresa", ma producono "redditi fondiari" (in caso di gestione) e "redditi diversi" (in caso di cessione).

Sotto il profilo strettamente fiscale la trasformazione di società commerciali in società semplici rappresenta un'operazione di sostanziale scioglimento della società commerciale e di conseguente costituzione, in sua vece, di una società semplice che non rientra, per definizione, tra i soggetti titolari di redditi di impresa.

La società che si trasforma in società semplice perde infatti il requisito della commercialità e di conseguenza i beni posseduti fuoriescono dal regime di reddito di impresa. Ciò determina il verificarsi del presupposto della destinazione a finalità estranea all'esercizio dell'impresa, previsto dalla lettera c), comma 1, articolo 86, Tuir (e dal comma 2 dell'articolo 85, Tuir).¹³

A livello di prassi ministeriale tale impostazione risulta sostenuta dalla circolare n. 137/E/1997 la quale ha precisato che la trasformazione è un'operazione neutra, ai sensi dell'articolo 170, Tuir, solo in quei casi in cui entrambi i soggetti che partecipano alla detta operazione svolgono attività d'impresa.

Anche la giurisprudenza (Cassazione n. 30228/2018) ha confermato che *"la trasformazione di una società commerciale in società semplice (c.d. "decommercializzazione" di un ente societario), ai fini delle imposte dirette e dell'Iva, è equiparabile ad un trasferimento a titolo oneroso, in*

¹³ In tal senso, alla trasformazione delle società commerciali in società semplici si rendono applicabili principi analoghi a quelli previsti dall'articolo 171, Tuir per le trasformazioni eterogenee che comportano la fuoriuscita dei beni sociali dall'ambito del regime di impresa.

quanto la trasformazione comporta l'assunzione di una forma giuridica diversa, non compatibile con l'esercizio di un'impresa commerciale e, quindi, con il conseguimento di redditi d'impresa, nel senso che il patrimonio sociale viene trasferito da un soggetto che per legge può conseguire solo redditi d'impresa ad un soggetto che, invece, sempre per legge, non può essere titolare di tali redditi".

Ciò comporta, sempre secondo la Cassazione "che, laddove vi sia trasformazione di una società commerciale in una società semplice, si determina la perdita della qualità di imprenditore e la fuoriuscita dei beni sociali dal regime proprio dei beni afferenti la "sfera d'impresa", risultando essi destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa...".

Pertanto, ai sensi delle disposizioni che concernono la destinazione dei beni per finalità estranee all'esercizio dell'impresa, in caso di trasformazione di società commerciali in società semplici emergeranno, con riferimento ai beni aziendali, componenti positivi di reddito (plusvalenze e ricavi, a seconda se il bene rientra rispettivamente nella sfera dell'articolo 86 o 85, Tuir) i quali saranno determinati sulla base del valore normale dei beni ex articolo 9, Tuir.

In particolare, le plusvalenze dei beni di cui all'articolo 86, Tuir che emergono in sede di trasformazione sono determinate come differenza tra il valore normale del cespite e il suo costo fiscalmente riconosciuto e non potranno essere oggetto di rateizzazione in quote costanti fino a 5 esercizi.

Trattandosi di fattispecie analoga a quella di destinazione dei beni per finalità estranee all'esercizio dell'impresa, si ritiene che eventuali minusvalenze emergenti in sede di trasformazione in relazione ai beni cui all'articolo 86, Tuir (determinate come differenza, negativa, tra il valore normale e il costo fiscalmente riconosciuto del bene) non risulteranno deducibili ai sensi di quanto previsto dall'articolo 101, Tuir.

L'unica eccezione (che conferma la regola) a tale principio di tassazione delle plusvalenze si verifica nel particolare caso di trasformazione in società semplice di Srl che riveste la qualifica di società agricola e che ha optato per la tassazione del reddito su base catastale (articolo 32, Tuir).

La norma "speciale" rappresentata dall'articolo 5, D.M. 213 del 27 settembre 2007¹⁴, stabilisce, infatti, che le plusvalenze di cui all'articolo 86, Tuir relative ai beni strumentali alla produzione del reddito, diversi dai beni immobili, acquisiti nel corso di periodi di imposta per i quali è efficace l'opzione per la tassazione su base catastale, non concorrono alla formazione del reddito di detti periodi di imposta.

Pertanto, qualora il bene mobile strumentale sia stato acquisito in un periodo di imposta nel quale è stata esercitata l'opzione per la tassazione catastale, la relativa plusvalenza, derivante sia dalla cessione, sia dalla destinazione al di fuori della sfera d'impresa, non concorre alla formazione del reddito imponibile a condizione che, al momento in cui si verificano tali circostanze, l'opzione per la tassazione catastale risulti ancora in essere.

Questa disposizione, che rende non imponibile la plusvalenza, non si applica per i beni mobili acquisiti in periodi precedenti a quello in cui è esercitata la citata opzione né per i beni immobili (anche acquisiti durante un periodo di vigenza della tassazione catastale).

La dottrina prevalente ritiene applicabile l'articolo 5, D.M. 213/2007 anche alle plusvalenze emergenti in sede di trasformazione in società semplice¹⁵ per cui, ancorché la trasformazione di una Srl in società semplice rappresenti un'operazione fiscalmente rilevante, nel caso in oggetto la fuoriuscita dalla sfera d'impresa, dei (soli) beni strumentali "diversi dagli immobili" acquisiti in periodi nei quali l'opzione per la tassazione catastale era efficace, risulta fiscalmente irrilevante¹⁶.

¹⁴ Si tratta del decreto attuativo delle disposizioni del comma 1093, L. 296/2006 (Finanziaria 2007).

¹⁵ Per ulteriori approfondimenti sulla questione si vedano: G. Gavelli, "La trasformazione in società semplice delle società di capitali aventi per oggetto l'esercizio dell'attività agricola", in La rivista delle operazioni straordinarie n. 1/2014, pag. 17 e M. Leo, "La trasformazione di S.r.l. agricola in società semplice: trattamento fiscale e profili elusivi", in Il fisco, n. 21/2014, pag. 12049.

¹⁶ Tale neutralità fiscale si giustificerebbe in base al fatto che vi è continuità nel regime di tassazione su base catastale, che è stato applicato prima della trasformazione su opzione dalla Srl e che si applica anche dopo la trasformazione perché è il regime naturale di tassazione della società semplice che svolge attività agricola.

Il citato articolo 5, D.M. 213/2007 prevede l'irrilevanza fiscale anche delle eventuali minusvalenze, sempre relative a beni mobili acquisiti in vigenza dell'opzione, ma tale disposizione assume scarsa rilevanza in quanto ai sensi del comma 1 dell'articolo 101, Tuir, le minusvalenze da trasformazione in società semplice, in quanto assimilate alla fattispecie della destinazione per finalità estranee all'esercizio di impresa, non sono comunque mai deducibili, come detto in precedenza.

Sotto il profilo operativo la trasformazione di società di capitali in società semplice determina l'interruzione del periodo d'imposta ai fini Ires e l'obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi (modello Redditi SC) per il periodo *ante* trasformazione.

Ai sensi dell'articolo 5-*bis*, D.P.R. 322/1998 detta dichiarazione deve essere presentata entro l'ultimo giorno del nono mese dalla data di effetto della trasformazione stessa (ovvero data di iscrizione dell'atto di trasformazione al Registro Imprese).

Il restante periodo di imposta (*post* trasformazione) sarà oggetto di autonoma dichiarazione ai fini Irpef da parte della società semplice risultante dalla trasformazione, da presentarsi nei termini ordinari.

Il trattamento delle riserve nella trasformazione di società di capitali in società semplice

Una questione particolarmente rilevante che emerge in sede di trasformazione di società commerciali in società semplice attiene al trattamento delle riserve di utili della società trasformanda.

Si ritiene infatti applicabile il disposto dell'articolo 170, comma 4, Tuir, il quale disciplina il trattamento fiscale delle riserve in riferimento alle ipotesi di trasformazione da società di capitali in società di persone, ovvero operazioni che comportano il passaggio dal regime Ires a quello Irpef¹⁷.

Secondo detta norma le riserve di utili non iscritte (con indicazione della loro origine) nel bilancio *post* trasformazione, si considerano distribuite ai soci nel periodo d'imposta successivo a quello della trasformazione e tassate secondo il regime dei dividendi erogati dalle società di capitali¹⁸.

Se, invece le riserve sono iscritte nel bilancio *post* trasformazione, queste sono tassate in capo ai soci nel periodo di imposta in cui vengono distribuite o utilizzate per scopi diversi dalla copertura di perdite d'esercizio.

Non essendo prevista per la società semplice la redazione di un bilancio, nel quale iscrivere dette riserve di utili, queste, a seguito della trasformazione, assumeranno rilevanza in capo ai soci come se gli utili fossero oggetto di distribuzione.

Per la verità c'è una parte della dottrina che ammetterebbe la possibilità che la tassazione immediata delle riserve di utili possa essere evitata qualora la società semplice rediga su base volontaria, magari prevedendolo statutariamente, un bilancio nel quale indicare distintamente le riserve di utili *post* trasformazione con la finalità di fornire garanzia alle Autorità fiscali circa il momento di distribuzione delle riserve stesse.

In tal caso si potrebbe dunque "sospendere" la tassazione delle riserve di utili *ante* trasformazione iscrivendole in un apposito bilancio redatto volontariamente, in luogo del "rendiconto" previsto dall'articolo 2261, cod. civ.¹⁹.

Si dubita della legittimità di tale soluzione anche perché non menzionata dalla circolare n. 26/E/2016, la quale, con riferimento alla trasformazione agevolata in società semplice prevista dalla Legge di Stabilità 2016, ha confermato che le riserve costituite prima della trasformazione sono da imputare ai soci nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione, con conseguente tassazione secondo le ordinarie regole.

¹⁷ Per la verità, parte della dottrina ritiene invece applicabile il secondo periodo del comma 1 dell'articolo 171, Tuir (in tema di trasformazioni eterogenee), ma le conclusioni non cambiano in quanto le 2 norme contengono previsioni analoghe.

¹⁸ Sul piano operativo questa conseguenza pone qualche problema nel caso di soci persone fisiche perché la società semplice, che deriva dalla trasformazione, non rientra tra i sostituti d'imposta previsti dall'articolo 27, D.P.R. 600/1973 per quanto riguarda l'applicazione della ritenuta sui redditi di capitali. A tale riguardo la DRE del Piemonte, in una risposta a interpello del 18 maggio 2006, aveva ritenuto che si dovesse considerare tutti i soci come qualificati, in modo da non rendersi applicabile la suddetta ritenuta. Questa soluzione non è però oggi praticabile in quanto il regime della ritenuta a titolo di imposta (26%) è ora esteso a tutte le tipologie di soci, qualificati e non qualificati.

¹⁹ Si veda L. Gaiani, "Trasformazioni «pesanti» per soci di Spa e Srl", in *Il Sole 24 Ore* del 3 giugno 2016, pag. 33.

I suddetti effetti reddituali non si producono invece per le riserve c.d. di capitale, indicate dal comma 5 dell'articolo 47, Tuir, le quali non assumeranno alcuna rilevanza reddituale per i soci in sede di trasformazione. Si tratta, come è noto, di quelle riserve costituite dai sovrapprezzi di emissione di azioni o quote, dai versamenti di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote, dai versamenti effettuati dai soci a fondo perduto ovvero in conto capitale e dai saldi di rivalutazione monetaria esenti da imposta.

Il trattamento della trasformazione in società semplice nelle imposte indirette

In generale, ai fini Iva la trasformazione societaria è disciplinata dall'articolo 2, comma 3, lettera f), D.P.R. 633/1972, il quale esclude dal novero delle cessioni "i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società...".

Pertanto la trasformazione societaria è generalmente fuori campo Iva.

Tuttavia detto principio appare logico solo quando entrambe le società coinvolte, ovvero la società che si trasforma e quella che risulta dalla trasformazione, rivestono la qualifica di soggetto passivo ai fini dell'Iva.

Nell'ambito delle trasformazioni in società semplice questa circostanza si verifica soltanto nei casi in cui la società risultante dalla trasformazione esercita un'attività agricola o di lavoro autonomo (studio professionale) perché in questo caso risulterà comunque un soggetto Iva.

Qualora invece la società risultante dalla trasformazione sia una società semplice di mero godimento di beni, soggetto non rientrante nel campo di applicazione dell'Iva, per assenza del requisito di esercizio di attività di impresa, allora la trasformazione assume rilevanza Iva quale ipotesi di autoconsumo dei beni²⁰.

Tale conclusione è stata confermata dalla circolare n. 112/E/1999, secondo la quale la società semplice che ha per oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni non svolge attività rilevante ai fini Iva, a norma dell'articolo 4, comma 2, n. 2), D.P.R. 633/1972. Pertanto, per effetto della trasformazione la società perde la natura di soggetto passivo ai fini dell'Iva (e il numero di partita Iva assume soltanto la funzione di codice fiscale).

Perdendosi la qualifica di imprenditore, la trasformazione in società semplice di mero godimento è tassata ai fini Iva quale ipotesi assimilabile a quella di "autoconsumo" ai sensi dell'articolo 2, comma 2, n. 5, D.P.R. 633/1972 in quanto il bene fuoriesce dal regime di impresa.

Tuttavia, come chiarito dalla circolare n. 40/E/2002, la trasformazione in società semplice determina – per effetto della cessazione dell'attività imprenditoriale – un fenomeno di autoconsumo dei beni di impresa, da assoggettare a Iva sempreché all'atto dell'acquisto sia stata operata la detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972.

L'operazione è dunque irrilevante ai fini Iva per i beni per i quali l'imposta non è stata detratta all'atto del relativo acquisto, anche se sugli stessi sono stati eseguiti interventi di manutenzione, riparazione, recupero etc., per i quali, invece, si è provveduto a detrarre la relativa imposta.

I principi illustrati in precedenza sono stati confermati anche dalla circolare n. 26/E/2016, per la quale l'assenza della qualifica imprenditoriale, in capo alla società semplice (che ha come oggetto esclusivo o principale la gestione di beni), comporta che la trasformazione di una società commerciale in una società semplice di mera gestione immobiliare determina la cessazione dell'attività imprenditoriale, configurando un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Per quanto concerne l'Imposta di registro, la trasformazione societaria rientra nell'ambito dell'articolo 4, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986 che disciplina gli atti delle società di qualunque tipo e oggetto e degli enti diversi dalle società, compresi i consorzi, le associazioni e le altre orga-

²⁰ La società semplice che ha come oggetto esclusivo o principale la mera gestione dei beni non svolge attività rilevante ai fini dell'Iva, in quanto ai sensi dell'articolo 4, comma 2, n. 2), D.P.R. 633/1972, svolgono attività d'impresa solo gli enti pubblici e privati, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole. Dato che ai fini civilistici le società semplici non possono svolgere attività commerciali (articolo 2249, cod. civ.), l'ultimo inciso del citato articolo 4, comma 2, n. 2) assume rilevanza unicamente per le società semplici che svolgono attività agricola.

nizzazioni di persone o di beni, con o senza personalità giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole.

In particolare, all'atto di trasformazione da società semplice in Srl si applica la lettera c) del citato articolo 4, Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. 131/1986 che prevede l'imposta fissa di 200 euro per le "altre modifiche statutarie, comprese le trasformazioni e le proroghe".

In presenza di beni immobili, l'atto di trasformazione societaria sconta inoltre le imposte ipotecaria e catastale in misura fissa di 200 euro, ai sensi dell'articolo 10, D.Lgs. 347/1990 e dell'articolo 4, Tariffa a esso allegata²¹.

Riferimenti normativi

articoli 2247, 2365, 2479, 2500-ter, 2500-quater, 2500-quinquies e 2500-sexies, cod. civ.

articolo 86 e 170 Tuir

articolo 2, comma 3, D.P.R. 633/1972

articolo 5, D.M. 213/2007

circolare n. 137/E/1997

circolare n. 112/E/1999

circolare n. 26/E/2016

²¹ Cfr. circolare n. 37/1991.

Il saldo attivo da rivalutazione e le recenti pronunce dell'Agenzia delle entrate

Due recenti interpelli dell'Agenzia delle entrate hanno riportato all'attenzione generale il tema del saldo attivo da rivalutazione dei beni d'impresa e la sua gestione dal punto fiscale.

Nel primo interpello n. 316/2019 l'argomento trattato attiene alle conseguenze fiscali che si manifestano nel caso in cui si voglia utilizzare il saldo attivo per coprire perdite originate dall'allocazione contabile di un disavanzo da fusione.

Nel secondo caso, interpello n. 332/2019, è stato analizzato lo scenario che si manifesta quando si voglia distribuire ai soci il saldo attivo, generandosi una doppia materia imponibile, sia in capo alla società, sia in capo ai soci.

Dei 2 interpelli soprattutto il primo ha avuto una vasta eco poiché la risposta dell'Agenzia delle entrate ha colto in contropiede tutti coloro che pensavano (e pensano tuttora) che il saldo attivo se utilizzato a copertura di perdite, non produca alcun imponibile.

Ma prima di entrare nel vivo e analizzare le 2 risposte sopra citate è opportuno ricostruire le peculiarità civili e fiscali di questa posta del patrimonio netto.

Il saldo attivo da rivalutazione

La rivalutazione dei beni d'impresa genera un aumento dell'attivo patrimoniale che va bilanciato iscrivendo una riserva nel patrimonio netto. Questo riserva è denominata saldo attivo e presenta aspetti interessanti sia dal punto di vista fiscale sia da quello civilistico.

Vediamo i diversi aspetti.

Il saldo attivo dal punto di vista civilistico

La norma di riferimento citata e applicata da tutte le rivalutazioni monetarie disposte fino a oggi è la L. 342/2000, e quindi è da questo riferimento normativo che possiamo trarre le indicazioni per qualificare il saldo attivo. In modo particolare dall'articolo 13, L. 342/2000 della citata disposizione, secondo cui il saldo attivo è una posta del netto da allocare al capitale sociale oppure da isolare in apposita riserva designata con esclusione di qualsiasi diverso utilizzo.

La disciplina civilistica di tale posta è regolata dai commi successivi dell'articolo 13, L. 342/2000 e, in primo luogo, dal secondo comma ove emerge che qualora la riserva non sia allocata al capitale sociale, le procedure che presiedono alla sua distribuzione sono le stesse previste per la riduzione del capitale sociale, cioè l'articolo 2445, commi 2 e 3, cod. civ.. Questa ultima disposizione statuisce che in caso di riduzione volontaria del capitale sociale l'avviso di convocazione deve contenere le modalità e le ragioni della distribuzione, ricordando che la riduzione non può avvenire se non siano trascorsi 90 giorni dall'iscrizione al Registro Imprese della delibera di riduzione. L'operazione avviene in sede ordinaria quindi con una normale delibera assembleare che non necessita l'intervento del notaio.

Diverso è il caso dell'utilizzo della riserva a copertura di perdite: in questa ipotesi la riserva da rivalutazione deve essere ricostituita prima di procedere a eventuali distribuzioni di utili, ovvero può essere ridotta ma, in tal caso, la delibera è da assumere in sede straordinaria senza l'osservanza delle regole sopra illustrate dell'articolo 2445, cod. civ..

Altro tema è quello della disponibilità della posta per attribuzioni ai soci, scelta che genera una sottrazione di questa posta dal patrimonio netto. Ora, a questo proposito, si pone la questione se la distribuzione in questione debba essere legittimata dal realizzo del bene rivalutato, ovvero dal suo recupero tramite gli ammortamenti. Ciò in quanto l'articolo 2423, comma 4, cod. civ. afferma che gli utili generati da deroghe alle modalità "ordinaria" di valutazione, cioè il criterio del costo, vanno allocati in una riserva non distribuibile se non in misura corrispondente al valore recuperato.

Da qui la tesi che il saldo attivo da rivalutazione non sia distribuibile se dopo aver venduto il bene rivalutato ovvero dopo aver imputato a Conto economico gli ammortamenti a esso riferiti.

A questo proposito va segnalato che la tesi succitata non tiene conto della circostanza che la rivalutazione in questione è disciplinata anche civilisticamente dalla norma speciale (L. 342/2000) e non subisce l'applicazione dei principi generali in materia di deroga alle regole di valutazione sopra descritti da codice civile. Infatti, l'*incipit* dell'articolo 10, L. 342/2000 dispone che la rivalutazione dei beni possa avvenire in deroga ai principi valutativi dell'articolo 2426, cod. civ., ed è procedura regolamentata solo dalla stessa L. 342/2000.

In questo senso va segnalata la chiara posizione espressa da Assonime nella circolare n. 13/2001, § 15, in cui si afferma che: *"... l'eventuale distribuzione ai soci del saldo da rivalutazione, non solo non è aprioristicamente esclusa dalla legge, ma non viene neanche subordinata, in via di principio, all'avvenuto realizzo - anche sottoforma di ammortamento- dei plusvalori fatti emergere in sede di rivalutazione"*.

Il saldo attivo dal punto di vista fiscale

Il saldo attivo da rivalutazione, dal punto di vista fiscale, si configura come una riserva in sospensione d'imposta "moderata", cioè quelle riserve il cui evento imponibile è rappresentato solo dalla distribuzione ai soci, cioè l'esternalizzazione della posta, mentre qualunque altro evento che genera la "scomparsa" della riserva non è, in sé, presupposto per la tassazione.

La riserva, finché esistente come tale nel bilancio, non comporta alcuna conseguenza fiscale in capo né alla società, né ai soci. Anzi, la presenza di una riserva in sospensione d'imposta costituisce una specifica esimente dall'applicazione della presunzione di cui all'articolo 47, comma 1, Tuir, che, come noto, stabilisce la aprioristica attribuzione ai soci di riserve di utili (anche se venisse deliberata la distribuzione di riserve di capitale), ma esclude da tale regola proprio le riserve in sospensione d'imposta.

Se, viceversa, la riserva venisse distribuita, ai sensi dell'articolo 13, comma 3, L. 342/2000, si avrebbe la creazione di un imponibile in capo alla società e un ulteriore imponibile in capo al socio quale dividendo. Vediamo questo esempio.

ESEMPIO

La società A Srl ha un saldo attivo netto pari a 88, avendo effettuato una rivalutazione di 100 con sostitutiva di 12 imputata a riduzione della riserva. Distribuendo 88 si avrà un imponibile in capo ad A pari a 100 (88 + 12), quindi un debito d'imposta di 24 per Ires cui andrà sottratto il credito d'imposta pari a 12 riconosciuto a seguito della distribuzione del saldo (articolo 13, comma 5, L. 342/2000). Il socio incassa 88 meno 12 (Ires netta sulla distribuzione) cioè 66 e sarà tassato con imposta sostitutiva del 26%.

Naturalmente l'esempio sopra descritto riguarda la distribuzione operata da una società di capitali, poiché, se diversamente si avesse una società di persone, l'obbligazione tributaria conseguente alla distribuzione sarebbe limitata all'incremento di imponibile in capo alla società, imponibile imputato per trasparenza ai soci, senza alcuna ulteriore tassazione sulla materiale distribuzione.

Un aspetto degno di nota, esaminato dalla circolare n. 57/E/2001, è quello del passaggio da contabilità ordinaria a semplificata e viceversa. A questo proposito, l'articolo 9, comma 2, D.M. 162/2001 stabilisce che la qualifica fiscale di riserva in sospensione d'imposta si ha solo per i soggetti in contabilità ordinaria, potendosi concludere che per quelli in contabilità semplificata l'eventuale attribuzione ai soci del saldo attivo non comporta alcuna conseguenza fiscale.

Al riguardo occorre rilevare che se la riserva da saldo attivo si è generata in un soggetto in contabilità ordinaria essa ha assunto le caratteristiche della riserva in sospensione d'imposta, caratteristiche che non possono essere eliminate solo perché si è cambiato il regime contabile. Anzi, nel momento del passaggio al regime semplificato deve scattare, per evidenti motivi di impossibile accertamento successivo, la presunzione di attribuzione ai soci o al titolare con la conseguente

tassazione. Al contrario, in caso di passaggio da contabilità semplificata a contabilità ordinaria, si ottiene l'ipotesi di massima convenienza. Infatti, non essendosi mai formata una riserva in sospensione (visto che quando è stata effettuata la rivalutazione il soggetto era in contabilità semplificata) questa posta confluisce nel patrimonio netto senza necessità di apposizione separata del saldo attivo da rivalutazione.

Affrancamento del saldo attivo

Di norma le leggi di rivalutazione con rilevanza fiscale prevedono la possibilità dell'affrancamento dello *status* di sospensione di d'imposta tramite il versamento di una ulteriore imposta sostitutiva. La qualifica di riserva in sospensione di d'imposta può non sussistere se contemporaneamente all'esecuzione della rivalutazione la riserva stessa è stata affrancata con versamento di imposta sostitutiva: in tal caso essa si presenta come una normale riserva di utili distribuibili senza conseguenze impositive (se non, ovviamente, la tassazione in capo ai soci quale dividendo). Va rimarcato, tuttavia, che l'affrancamento da rivalutazione può essere eseguito solo in concomitanza con la rivalutazione stessa, mentre se la rivalutazione fosse eseguita in un certo periodo di imposta, senza affrancare la riserva, l'affrancamento non potrà avvenire successivamente tranne che non sia promulgata una specifica norma di affrancamento generalizzato delle riserve in sospensione, come avvenne con la L. 311/2004.

In caso di distribuzione della riserva affrancata, riprendendo i chiarimenti della circolare n. 33/E/2005 si può dire che:

- la riserva affrancata va considerata riserva di utili, quindi il socio percipiente dovrà assoggettare a tassazione il dividendo (tramite ritenuta di imposta sostitutiva) percepito e la società non subirà conseguenze in materia di incremento di imponibile ma, nel contempo, non potrà ottenere il credito di imposta per la sostitutiva sulla rivalutazione pagata;
- la riserva affrancata diviene libera e avendo natura di utili subisce, se del caso, l'applicazione della presunzione assoluta di cui all'articolo 47, comma 1, Tuir, avendo perso lo *status* di sospensione di imposta;
- se la riserva è stata affrancata da una società di persone il versamento dell'imposta sostitutiva esaurisce l'obbligazione tributaria sicché in caso di distribuzione il socio non subirà alcuna conseguenza, anzi il costo della partecipazione aumenta con l'affrancamento, poiché la riserva diviene di utili e, in caso di distribuzione esso diminuisce per la parte distribuita.

L'imposta sostitutiva per l'affrancamento è indeducibile e le riserve assoggettate a essa, se distribuite, non generano imponibile in capo alla società.

Saldo attivo per rivalutazioni a effetto posticipato

La disciplina tributaria del saldo attivo nelle rivalutazioni che hanno effetto posticipato è caratterizzata da alcuni aspetti che non ricorrono nelle normali rivalutazioni a effetto immediato. La casistica fu esaminata dal D.M. 86/2002 si concentra su 2 fattispecie:

- la cessione del bene rivalutato prima che esso assuma il nuovo valore fiscalmente riconosciuto (quindi prima del 2022);
- la distribuzione del saldo attivo prima dell'esercizio 2022.

Cessione del bene rivalutato prima dell'esercizio 2022

Un aspetto da richiamare nell'ambito della disciplina del saldo attivo è costituito dall'ipotesi che il bene rivalutato sia ceduto prima che esso abbia acquisito il riconoscimento fiscale del maggiore valore da rivalutazione, cioè prima del 2022. Il caso è stato previsto dall'articolo 3, commi 3 e 4, D.M. 86/2002 (la cui disciplina è applicabile anche all'attuale rivalutazione in forza del richiamo esplicito operato dal comma 946 dell'articolo 1, L. 145/2018) che aveva statuito la restituzione all'impresa, tramite credito di imposta, della sostitutiva versata a suo tempo e nel contempo aveva riconosciuto la liberazione della riserva da saldo attivo dal vincolo di sospensione. In pratica, dato che per il calcolo della plusvalenza non assume rilievo il valore rivalutato, la rivalutazione eseguita

viene azzerata definitivamente con restituzione di quanto pagato per eseguirla. In altri termini siamo di fronte a una rivalutazione volontaria priva di effetti fiscali.

ESEMPIO

Bene rivalutato da costo storico 100 a nuovo valore 200. Saldo attivo netto 88 (100 – 12 di sostitutiva in quanto il bene non è ammortizzabile). Il bene viene ceduto nel 2020 a 210, quindi viene determinata una plusvalenza di 110 (e non di 10 che si avrebbe se fosse già riconosciuto fiscalmente il nuovo valore). Conseguentemente viene attribuito un credito d'imposta di 12 che viene portato a incremento della riserva che da 88 torna a 100. La riserva deve intendersi liberamente distribuibile già dal 2020.

Distribuzione prima del 2022 del saldo attivo non affrancato

Nel caso in cui il saldo attivo sia distribuito prima del 2022, si otterrà emersione di imponibile in capo alla società erogante pari al saldo attivo lordo con riconoscimento del credito d'imposta pari alla sostitutiva pagata sulla rivalutazione. Ma ben più importante è la conseguenza disposta dall'articolo 4, comma 3, D.M. 86/2002 che statuisce l'assunzione immediata di riconoscimento fiscale del bene al valore rivalutato, quindi prima del 2022: il motivo di ciò risiede nel fatto che con la distribuzione del saldo attivo viene annullato il vantaggio della rivalutazione per cui è razionale disporre l'anticipazione del riconoscimento fiscale.

ESEMPIO

Riprendiamo l'esempio sopra citato. Il saldo attivo netto è pari a 88. La distribuzione nel 2020 genera imponibile per 100 con credito d'imposta di 12 e versamento Ires netto di 12. Sempre nel 2020 il bene assume il maggior valore di 200.

I 2 interpelli del 2019

Quali sono le conseguenze fiscali che derivano dai vari utilizzi del saldo attivo da rivalutazione monetaria? L'utilizzo della riserva genera tassazione solo se essa viene distribuita ai soci o anche quando viene utilizzata per copertura di perdite di esercizio? Queste domande sono diventate di scottante attualità dopo la pubblicazione dell'interpello n. 316/2019 che ha avuto una notevole eco proprio perché con le campagne rivalutative degli ultimi anni, a partire da quella più diffusa del D.L. 185/2008, sono stati rivalutati molti immobili (oltre ad altri beni d'impresa) con la genesi assai frequente di saldi attivi in sospensione d'imposta o meno a seconda delle scelte eseguite dall'impresa. Nell'interpello citato una società incorporante si trova a iscriverne un disavanzo da annullamento della partecipazione che, come prevede il documento Oic 4, deve essere portato – ove possibile – a incremento del valore dei beni ricevuti con la fusione, ovvero iscritto come avviamento, o infine, nel caso in cui non vi siano plusvalori latenti negli assets della incorporata, trattato come perdita con conseguente riduzione del patrimonio netto della incorporante. Ed è proprio tale ultima fattispecie quella su cui l'interpellante chiede il parere dell'Agenzia delle entrate, con la particolarità che la copertura della perdita imputata a patrimonio netto avviene mediante l'utilizzo del saldo attivo da rivalutazione (riserva in sospensione d'imposta) che viene ridotto tramite verbale di assemblea straordinaria (ex articolo 13, comma 2, L. 342/2000), senza che esso sia in alcun modo attribuito ai soci. La tesi della interpellante consiste nel ritenere che l'annullamento di tale riserva in sospensione d'imposta non provochi alcuna imposizione in capo alla società, mentre l'Agenzia delle entrate conclude in senso contrario, con una affermazione perentoria, ma francamente arida di valide argomentazioni.

Il punto centrale che induce l'Agenzia delle entrate a ritenere che l'utilizzo del saldo attivo a copertura di perdite generi tassazione è rinvenibile nell'articolo 13, L. 342/2000, il quale stabilisce che il saldo attivo da rivalutazione deve essere imputato al capitale sociale o accantonato in una apposita riserva, con "esclusione di ogni diversa utilizzazione" e proprio tale ultimo inciso pare l'elemento

fondante a sostegno della tassazione, sebbene tale ricostruzione non convinca del tutto.

Le norme sulla rivalutazione dei beni d'impresa presentano da sempre una doppia accezione civilistica e fiscale, e l'articolo 13, L. 342/2000 non fa eccezione: come emerge da autorevole dottrina (cfr. circolare Assonime n. 13/2001, § 14) i primi 2 commi presentano disposizioni di carattere civilistico mentre gli altri 4 legiferano in ambito fiscale. Quando, nel comma 1, si afferma che è esclusa ogni diversa destinazione della riserva (rispetto all'allocazione al capitale o iscrizione nel netto) lo si fa in ambito civilistico per affermare che al saldo attivo è assegnato lo stesso regime vincolistico del capitale sociale, ma è solo leggendo il comma 2 – dove sono descritte le condizioni per tale utilizzo – che emerge, *per tabulas*, che il saldo attivo è utilizzabile a copertura di perdite (anche in mero ambito civilistico). Fin qui *nulla questio* in ambito fiscale, ambito, invece, di cui si occupano i commi 3 e ss. laddove l'unica ipotesi di tassazione della riserva è la distribuzione ai soci, come conferma la citata dottrina (pag. 42): *"la cessazione della sospensione d'imposta dipende esclusivamente dalla distribuzione ai soci"*. Pertanto, altri utilizzi della riserva, quali la copertura di perdite, non rientrano tra quelli soggetti a imposizione. Se così non fosse, non si comprenderebbe, peraltro, la *ratio* del comma 3, per la quale la concorrenza al reddito imponibile della società si ha con la sola distribuzione. Nella stessa direzione si muove anche il D.M. attuativo 162/2001 che nell'articolo 9 recita testualmente: *"Nelle ipotesi indicate nell'articolo 13, comma 3, L. 342/2000, il saldo aumentato dell'imposta sostitutiva concorre a formare la base imponibile della società o dell'ente ai soli fini delle imposte sul reddito"*. Si conferma, dunque, che l'unica fattispecie di tassazione del saldo attivo è quella del comma 3 dell'articolo 13, L. 342/2000, la distribuzione ai soci, mentre nessun richiamo esplicito è previsto ad altre ipotesi di utilizzo.

Il secondo interpello n. 332/2019 sostiene una tesi decisamente più condivisibile. La distribuzione del saldo attivo determina un effetto sul socio, cioè l'emersione di un reddito da capitale, derivante da dividendo. Ora, si poteva ritenere che la disciplina del dividendo fosse legata al momento in cui la riserva si fosse formata, quindi, poniamo, per una rivalutazione eseguita nel 2008 avremmo avuto una riserva che forma imponibile in capo al socio qualificato per il 49,72% del suo ammontare. Secondo la tesi dell'interpello, invece, è fondamentale l'imposta che viene versata dalla società al momento in cui si effettua la distribuzione. In altre parole, un saldo attivo formato nel 2008, e distribuito nel 2019 genera un imponibile Ires al 24% (al quale sarebbe correlata una percentuale del 58,14% di imponibile in capo al socio) ma siccome la distribuzione avviene, appunto, nel 2018 è come se la riserva (fiscalmente) si formi nel 2018, quindi la tassazione viene eseguita con ritenuta d'imposta del 26%.

Il passaggio è condivisibile e determina una ulteriore considerazione: dovrà essere modificato il prospetto delle riserve del modello Redditi nel quale, verosimilmente, il saldo attivo generato nel 2008 sarà stato allocato nel rigo delle riserve 2008/2016. In realtà a partire dal 2018 tutti i saldi attivi dovranno transitare nel rigo delle riserve generiche, poiché fiscalmente parlando si considerano formate al momento della distribuzione.

Riferimenti normativi

articolo 2445, commi 2 e 3, cod. civ.

articolo 47, comma 1, Tuir

articolo 10, 13, L. 342/2000

interpello n. 316/2019

circolare n. 57/E/2001

Soggetti non residenti senza stabile organizzazione: applicazione delle ritenute

Nel presente intervento affronteremo il tema dell'applicazione delle ritenute in presenza di un soggetto non residente privo di stabile organizzazione in Italia. La questione è stata recentemente affrontata dalla risposta all'interpello n. 312/2019 dove l'Agenzia delle entrate ha chiarito che il soggetto non residente senza stabile non è sostituto di imposta. La tesi appare in linea con il pregresso pensiero dell'ufficio, eccezion fatta (forse) per il recente principio di diritto n. 8/2019. Con l'occasione esamineremo anche l'ipotesi opposta in cui il soggetto estero privo di stabile subisca ritenute da parte di un sostituto di imposta fiscalmente residente in Italia.

Il soggetto non residente senza stabile come sostituto?

I termini del problema

La questione dell'inquadrabilità dei soggetti non residenti senza stabile organizzazione come sostituti nasce soprattutto quando questi assumono un dipendente in Italia.

Spesso, ma non necessariamente, il dipendente è associato alla presenza di una stabile nel nostro Paese, per cui il caso scivola, generalmente, nell'ipotesi classica del soggetto che, operando nell'esercizio di impresa o di arti e professioni, deve agire come sostituto.

La presenza di un lavoratore subordinato porterebbe a ritenere, quanto meno per una questione prudenziale, che la ritenuta debba essere applicata in ogni caso¹.

Ipotizziamo, tuttavia, che la società estera, invece di avvalersi di un dipendente, paghi un professionista residente, ad esempio per la predisposizione della dichiarazione dei redditi.

La domanda, apparentemente banale, che si pone in questo caso è ancora la stessa: i non residenti devono operare la ritenuta a titolo di acconto del 20% sui compensi corrisposti a un professionista italiano? La risposta scontata appare in questo caso quella negativa. I soggetti non residenti opereranno eventualmente una ritenuta dovuta in base alla loro disciplina interna, ma sicuramente non sono sostituti di imposta in Italia a meno che, ovviamente, non abbiano una stabile organizzazione nel nostro territorio.

Ma quali sono gli elementi di base che differenziano le 2 casistiche del dipendente e del lavoratore autonomo? In realtà nessuna, per cui si deve ritenere che la risposta debba essere coerente nelle 2 fattispecie proposte.

Il primo passo è sicuramente quello di esaminare l'articolo 23, D.P.R. 600/1973.

La lettura della norma non appare appagante, in quanto include tra i sostituti di imposta "Gli enti e le società indicati nell'articolo 87 (ora articolo 73), comma 1" del Tuir.

Il Legislatore, pertanto, non va molto per il sottile, includendo tutti i soggetti Ires, a prescindere dalla loro residenza fiscale.

Un vecchio intervento di prassi

La questione merita tuttavia un approfondimento. Un risalente intervento sul punto è costituito dalla nota n. 12/649 dell'8 luglio 1980. Il caso affrontato è stato quello degli enti non residenti senza stabile organizzazione in Italia i quali, pur non essendo in proprio soggetti d'imposta nel nostro Paese, si avvalgono di collaboratori dipendenti o autonomi residenti nel territorio nazionale. È stato chiesto, in quell'occasione, se possano esimersi dall'essere considerati "sostituti d'imposta" e di conseguenza non obbligati agli adempimenti previsti a carico di tali soggetti dalla vigente legislazione tributaria.

¹ Una impresa estera può avere in Italia un ufficio di rappresentanza, ossia una base utilizzata per acquisire e fornire informazioni. La base fissa può avvalersi di uno o più dipendenti regolarmente stipendiati che svolgono questo servizio per la casa madre. Ebbene, in una simile fattispecie, pur in presenza di personale dipendente, non si configura generalmente la stabile organizzazione.

È stato evidenziato che l'articolo 4, D.P.R. 600/1973 dispone che le società o enti che non hanno la sede legale o amministrativa nel territorio dello Stato debbono indicare nella dichiarazione dei redditi l'indirizzo della stabile organizzazione nel territorio dello Stato in quanto vi sia e, in ogni caso, le generalità e l'indirizzo in Italia di un rappresentante per i rapporti tributari. Si evidenzia come il citato articolo sia stato abrogato dal "decreto semplificazioni" (D.Lgs. 175/2014) pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 277 del 28 novembre 2014.

Le conclusioni di quella nota sono le seguenti: se il soggetto non residente è tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi, allora opera anche come sostituto di imposta.

Diversamente, se gli enti non residenti non sono tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi nel nostro Paese, in quanto non soggetti d'imposta, nei confronti di tali enti mancherebbero i presupposti per attribuire loro la funzione di sostituto d'imposta. La motivazione di tale esclusione discenderebbe dal fatto che, pur essendo ricompresi nell'articolo 23, D.P.R. 600/1973, ne vengono oggettivamente esclusi per ovvi motivi attinenti alla delimitazione territoriale della potestà tributaria dello Stato.

In considerazione delle conclusioni della nota analizziamo qualche caso concreto, e precisamente:

- il caso del soggetto non residente privo di redditi e di base fissa in Italia;
- il caso del soggetto non residente con base fissa in Italia ma privo di redditi nel nostro Paese;
- il caso del soggetto estero che ha un immobile in Italia senza alcuna base fissa.

Consideriamo innanzitutto il soggetto non residente privo di qualsiasi base fissa in Italia e di qualsiasi fonte reddituale nel nostro Paese. In questo caso non vi è l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi. Può essere il caso classico del nostro cliente straniero che ci chiede una prestazione professionale.

In questo caso questi non opererà mediante sostituto di imposta italiano. Potrà eventualmente accadere – ma la questione non viene affrontata in questa sede – che possa applicare delle ritenute previste dalla disciplina estera che valuteremo poi se potranno essere recuperate come credito di imposta nel nostro Paese.

Le conclusioni sono tutto sommato rassicuranti, in quanto in linea con la nostra prassi professionale. Riprendiamo l'analisi ma ipotizziamo che vi sia in Italia un ufficio di rappresentanza. Si pone a questo punto il problema di valutare se debbano essere applicate le ritenute sugli stipendi e sul compenso pagato al consulente del lavoro italiano che ha predisposto le buste paga.

Dobbiamo anche in questo caso escludere che il soggetto non residente operi come sostituto, in quanto anche la base fissa non fa sorgere generalmente obblighi di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Passiamo alla terza casistica, ossia quella del soggetto non residente che ha solamente un immobile in Italia.

Anche in questo caso saremmo portati a escludere il ruolo di sostituto di imposta, in quanto un immobile in Italia rende la presenza ragionevolmente più "leggera" rispetto a quella dell'ufficio di rappresentanza. Seguendo tuttavia in modo letterale la nota, dovremmo concludere che il soggetto non residente si deve comportare come sostituto di imposta, in quanto tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi.

Le tesi esposte nella nota non paiono pienamente condivisibili, in quanto sembrano agevolare il caso in cui il soggetto non residente abbia una presenza significativa nel nostro Paese pur in assenza di una stabile organizzazione. Potrebbe trattarsi, come proposto nel nostro esempio, di un ufficio di rappresentanza, dove magari viene assunto un dipendente o un collaboratore a progetto e dove ci si avvale di consulenti terzi con partita Iva in pianta stabile.

Diverso, invece, è il caso di un soggetto non residente che detiene solamente un immobile in Italia. Si pensi all'ipotesi in cui questo contribuente paghi una parcella a un notaio per l'acquisto di un immobile in Italia. In questo caso, come fa il soggetto a sapere se deve presentare la dichiarazione dei redditi? Certamente, i fabbricati sono da dichiarare nel quadro RB, ma l'adempimento avverrà l'anno successivo; inoltre potrebbero esserci o intervenire discipline che escludono la tassazione ai fini reddituali (ad esempio in presenza di un effetto assorbente dei redditi in capo a imposte patrimoniali).

Il ruolo di sostituto di imposta non può essere legato al mero fatto che un soggetto non residente sia obbligato a presentare una dichiarazione dei redditi, quanto piuttosto al fatto che egli abbia una presenza come una base fissa, che tuttavia non costituisce una stabile organizzazione.

In tal senso, peraltro, depone anche la più recente e nota circolare n. 326/E/1997 la quale, oltre a non richiamare la nota del 1980, pur elencando tra i sostituti di imposta anche i soggetti non residenti, precisa espressamente (anche se con una formulazione non proprio felice) che risultano sostituti *“per i redditi corrisposti da loro sedi fisse in Italia”*.

Sembra quindi richiesta una presenza con un minimo di consistenza nel nostro Paese, che non può configurarsi per la mera presenza di qualche immobile o per l'effettuazione di una prestazione occasionale che non subisce una ritenuta alla fonte da parte del committente italiano pagatore.

L'espressione contenuta nella circolare n. 326/E/1997, pur non brillando per chiarezza, come abbiamo già rilevato, può essere interpretata nel senso che solo in presenza di stabile il soggetto non residente diventa sostituto.

La questione appare quindi pacifica: se non è dovuta la presentazione della dichiarazione, il soggetto non residente non opera come sostituto.

A ogni buon conto possiamo rinnovare la nostra lamentela per il caso del soggetto non residente con immobili in Italia. Si dovrebbe ritenere, in questo caso, ma l'Agenzia delle entrate è di diverso avviso, che la presentazione del modello Redditi non possa implicare *sic et simpliciter* l'assunzione del ruolo di sostituto di imposta nel caso di un acquisto di un servizio da un professionista residente.

A favore della nostra tesi citiamo la nota DRE Veneto 15 giugno 2001 n. 23753 la quale ritiene che somme e valori percepiti da personale dipendente di una società estera, distaccato presso una società controllata italiana *“non siano assoggettabili a ritenuta d'acconto, sempreché, la società distaccante rivesta carattere di ente non residente, privo di stabile organizzazione nel territorio dello Stato, escluso dalla definizione di soggetto d'imposta”*.

A ben vedere il soggetto estero potrebbe essere escluso per il fatto che non deve presentare la dichiarazione, ma la risposta non affronta la questione e fa discendere l'esonero da ritenuta dalla assenza di una stabile organizzazione.

Il principio di diritto n. 8/2019

Il principio di diritto n. 8/2019 affronta il caso di una società estera, senza stabile organizzazione, proprietaria di alcuni immobili in Italia, che conferisce l'incarico ad alcuni professionisti per lo svolgimento di prestazioni tecniche relative a lavori di ristrutturazione degli stessi.

A fronte delle diverse prestazioni rese, la società ha applicato la ritenuta d'acconto del 20% sui compensi corrisposti ai professionisti, provvedendo al successivo versamento della stessa. Viene chiesto se la società estera sia tenuta anche alla presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta e degli intermediari per ciascuna annualità di riferimento.

L'Agenzia delle entrate evidenzia che la società estera, rientrando tra i soggetti di cui all'articolo 23, comma 1, D.P.R. 600/1973, ha *“legittimamente operato”* (le virgolette sono nostre e servono per ricordare l'espressione che commenteremo dopo) le ritenute sui corrispettivi pagati per le prestazioni ricevute da professionisti residenti e, pertanto, è tenuta, ai sensi dell'articolo 4, D.P.R. 322/1998, ad attestare l'ammontare delle somme corrisposte, delle ritenute operate, delle detrazioni di imposta effettuate e dei contributi previdenziali e assistenziali e gli altri dati previsti dalla normativa mediante il rilascio della apposita Certificazione Unica di cui al comma 6-ter e secondo le previsioni contenute nei successivi commi del medesimo articolo 4.

Il mancato rispetto di tali adempimenti è espressamente sanzionato ai sensi del comma 6-quinquies.

Il principio di diritto non convince per varie ragioni.

Innanzitutto, sembra in parte superare la tesi espressa nella risalente nota del 1980, dove si legava il ruolo di sostituto all'obbligo di presentare una dichiarazione dei redditi.

Nel principio si legge che la società estera è proprietaria degli immobili per cui la dichiarazione è dovuta, ma il ragionamento non viene sviluppato come un tempo.

Ad avviso di chi scrive è accettabile che il principio voglia trasmettere il seguente messaggio: se operi delle ritenute devi poi certificarle.

L'intervento potrebbe risultare quindi assolutamente digeribile se potesse essere sintetizzato con il seguente principio: senza entrare nel merito del fatto che le ritenute siano dovute o meno, se le hai operate, devi certificarle.

Se così fosse, il principio rappresenterebbe un passo verso la nostra tesi. Non viene più adottata la questione della dichiarazione, le ritenute sono state operate dal soggetto non residente *sua sponte*, per cui le stesse devono essere certificate.

Il problema però, discende dal fatto che l'applicazione delle ritenute viene giustificata con la presenza dei soggetti esteri nell'ambito dell'articolo 23, D.P.R. 600/1973.

Le conclusioni – lo ribadiamo – non ci convincono.

Si potrebbe interpretare il principio –invero non senza qualche forzatura – nel seguente modo.

È assolutamente possibile applicare ritenute non dovute per legge. La risoluzione n. 199/E/2001, ad esempio, prevede che il sostituto d'imposta possa applicare un'aliquota Irpef superiore al 20% sui redditi di lavoro autonomo, anche occasionali, erogati ai soggetti che espressamente lo richiedano. In tal caso, infatti, senza arrecare alcun danno all'Erario, si può evitare che, al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi, l'imposta effettivamente dovuta sia troppo elevata².

Al di là della ragionevolezza di tale comportamento, ciò che emerge è che in alcuni casi le ritenute vengono applicate in misura superiore al dovuto. È evidente che in una simile casistica al sostituto di imposta non resta che certificarle.

Come già evidenziato, il principio di diritto n. 8/2019 afferma che la società estera, rientrando tra i soggetti di cui all'articolo 23, comma 1, D.P.R. 600/1973, ha "legittimamente operato" le ritenute in discorso.

L'avverbio "legittimamente" può essere inteso come "*giustificato da ragioni o motivi pienamente accettabili*". In sostanza, se potrebbe dubitarsi della legittimità dell'applicazione delle ritenute alla *colf* da parte di un privato, in fondo il problema non dovrebbe porsi per il soggetto non residente che è espressamente menzionato nell'articolo 23, D.P.R. 600/1973.

Questa lettura, forse un po' forzata, rende tuttavia coerente il principio di diritto n. 8/2019 con gli altri interventi di prassi, precedenti e successivi.

Il caso della recente risposta a interpello n. 312/2019

Nella recente risposta a interpello n. 312/2019 l'interpellante era una società di diritto spagnolo che svolgeva attività di gestione e amministrazione di valori mobiliari di soggetti residenti e non residenti in Spagna.

Il contribuente ha deciso di assumere un lavoratore dipendente residente in Italia al fine di promuovere, nel territorio dello Stato, la propria attività istituzionale, nonché di segnalare opportunità di *business*.

Al riguardo, evidenzia di aver conferito apposito mandato al Sig. Alfa nella qualità di rappresentante per gli adempimenti previdenziali, assicurativi e fiscali connessi all'attività lavorativa che la persona da assumere dovrà svolgere in Italia.

L'istante riferisce, inoltre, che l'assunzione del dipendente sarà effettuata inizialmente in assenza di uffici "fisici" e che, per il 2020, sta valutando di aprire in Italia un ufficio di rappresentanza per l'attività preparatoria finalizzata a un eventuale futuro inserimento nel mercato italiano.

Viene precisato che detto ufficio non svolgerà alcuna attività commerciale nel territorio dello Stato. In considerazione di quanto precisato, l'istante chiede di sapere se, con riferimento ai periodi di imposta 2019 – nel quale non saranno presenti in Italia uffici "fisici" – e 2020 – in cui si sta valutando

² Il principio è peraltro mutuato da altri interventi di prassi. Con la circolare n. 58/E/2001, l'Agenzia delle entrate ha consentito al collaboratore coordinato e continuativo di chiedere al proprio sostituto d'imposta di applicare un'aliquota Irpef più elevata sui redditi prodotti nei vari periodi di paga, confermando il medesimo principio già contenuto nella circolare n. 326/E/1997 in merito all'effettuazione delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente e assimilati.

di aprire in Italia un ufficio di rappresentanza – debba operare in qualità di sostituto d'imposta nei confronti del personale dipendente, applicando le ritenute alla fonte di cui all'articolo 23, D.P.R. 600/1973 sui redditi di lavoro dipendente da erogare.

In entrambi i casi possiamo affermare che non è presente la stabile organizzazione. Tuttavia si prospettano 2 ipotesi:

1. il dipendente lavora in Italia in assenza di un ufficio di rappresentanza;
2. il dipendente lavora in Italia nel contesto di un ufficio di rappresentanza.

L'Agenzia delle entrate prende le mosse dall'articolo 23, comma 1, D.P.R. 600/1973 che individua, in modo tassativo, i soggetti obbligati a operare, in qualità di sostituti di imposta, le ritenute alla fonte sui redditi per i quali è prevista l'applicazione di dette ritenute.

Fra tali soggetti, come già segnalato, menziona gli *"enti e le società indicati nell'articolo 87 (ora articolo 73), comma 1, Tuir, approvato con D.P.R. 917/1986"*.

L'articolo 73, comma 1, Tuir, alla lettera d), indica testualmente *"le società ed enti di ogni tipo compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato"*.

Rientrano, pertanto, fra i soggetti che rivestono la qualifica di sostituti di imposta, anche i soggetti non residenti nel territorio dello Stato.

Fino a qui la ricostruzione è impeccabile ma potrebbe sorgere un dubbio: che l'Agenzia delle entrate voglia ritenere sostituti tutti i soggetti non residenti?

Il pericolo è stemperato immediatamente attraverso il richiamo della circolare n. 326/1997, § 3.1, secondo cui gli enti e le società non residenti assumono la qualifica di sostituto d'imposta limitatamente ai redditi corrisposti da una loro stabile organizzazione o base fissa in Italia.

Viene confermato il principio già enunciato nella nota del 1980 secondo cui le società non residenti, seppur ricomprese, sotto il profilo soggettivo, fra i soggetti indicati al comma 1, articolo 23, D.P.R. 600/1973, in linea di principio, ne sono oggettivamente escluse, in ragione della delimitazione territoriale della potestà tributaria dello Stato³.

Ne consegue che, afferma l'Agenzia delle entrate, stante l'assenza di stabile organizzazione in Italia, l'istante, non rivestendo il ruolo di sostituto d'imposta, non è tenuta ad applicare le ritenute sui corrispettivi erogati al proprio dipendente in Italia⁴ in nessuno dei 2 casi ipotizzati (2019 e 2020).

L'applicabilità delle ritenute ai soggetti non residenti

La questione dell'applicabilità delle ritenute a soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia assume sicuramente particolare rilievo.

Capita spesso, infatti, di imbattersi in situazioni in cui un soggetto residente deve corrispondere un pagamento a un non residente, a fronte, ad esempio, di un servizio fornito dal non residente stesso. Ci possiamo chiedere se in questo caso il residente deve operare una ritenuta al momento del pagamento oppure no.

L'errore che si riscontra spesso tra gli operatori, per determinare se il non residente debba o meno (e in quale misura) subire una ritenuta in Italia, è quello di analizzare direttamente ed esclusivamente le previsioni contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni, prescindendo dalla normativa interna.

In realtà, però, l'iter logico da seguire comporta la necessità di analizzare cosa prevede la normativa italiana e, solo in un secondo momento richiede di valutare se la Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e lo Stato estero, dove esistente, ammetta una tassazione concorrente ovvero limiti la potestà impositiva a uno solo dei 2 Stati, ed eventualmente in quale misura.

In sostanza, il primo passo da fare è capire se, secondo la normativa italiana esiste il presupposto impositivo per tassare determinati redditi nel Paese della fonte.

³ Si riporti il passaggio della nota del 1980 *"ad avviso della scrivente, pur se sono da ricomprendersi, sotto il profilo soggettivo, fra i soggetti indicati al comma 1, articolo 23 e richiamati anche dal successivo articolo 25, ne vengono oggettivamente esclusi per ovvii motivi attinenti alla delimitazione territoriale della potestà tributaria dello Stato"*.

⁴ L'Agenzia delle entrate ammonisce l'istante affermando che resta inteso che, ove il personale dipendente assunto in Italia disponga del potere di concludere contratti in nome della società interpellante, e di fatto lo eserciti, si dovrà valutare se la società medesima disponga, nel territorio dello Stato, di una stabile organizzazione, anche in assenza di una struttura fissa (c.d. stabile organizzazione personale).

La norma di riferimento è l'articolo 23, Tuir che elenca quali sono i redditi che, ai fini dell'applicazione dell'imposta nei confronti dei non residenti, si considerano prodotti nel territorio dello Stato italiano. Per citarne alcuni, vi sono i redditi fondiari, i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato, i redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni e così via.

Se il reddito percepito dal non residente rientra nell'elenco di cui all'articolo 23, Tuir, significa che il presupposto impositivo sussiste.

In caso di risposta affermativa, il secondo passaggio necessitato, prima di determinare in quale misura la tassazione risulta dovuta, è analizzare le previsioni contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni, laddove esistenti.

Se, infatti, la normativa interna italiana prevede che il reddito percepito dal non residente debba essere tassato in Italia, l'unico modo per "evitare" la tassazione in Italia è esaminare se la previsione convenzionale attribuisca la potestà impositiva a uno solo dei 2 Stati; in questo caso quello del non residente. Diversamente, se la Convenzione ammette una tassazione concorrente, la tassazione sarà dovuta anche nel nostro Paese.

Il compito delle Convenzioni contro le doppie imposizioni è, infatti, quello di ripartire la potestà impositiva tra i 2 Stati e in taluni casi limitare la tassazione in capo solo a uno dei 2 Stati. Questa fattispecie si realizza nei casi in cui l'articolo della Convenzione contenga l'avverbio "soltanto". Diversamente, in tutte le fattispecie previste dalla disposizione convenzionale ove non è presente la suddetta "parolina magica", il trattato prevede, in ipotesi di tassazione concorrente tra i 2 Stati, delle "aliquote" massime di tassazione.

Se il disposto convenzionale prevede la tassazione concorrente tra i 2 Stati perché non è presente l'avverbio "soltanto", l'operatore deve nuovamente tornare ad analizzare le previsioni della normativa italiana per determinare in che ammontare e in quale modalità è dovuta l'imposta. Si dovranno pertanto applicare le singole norme del Tuir o del D.P.R. 600/1973 in base alla tipologia di reddito percepito dal non residente, e solo a questo punto saremo in grado di capire se va o meno applicata una qualche ritenuta al non residente e in quale misura.

Si pensi ad esempio al caso degli immobili.

Abbiamo visto come l'articolo 23, Tuir preveda che sono considerati prodotti nel territorio dello Stato italiano dai non residenti anche i redditi fondiari. La disciplina convenzionale generalmente contempla la tassazione concorrente tra i 2 Stati. Solitamente la norma di riferimento è l'articolo 6 della Convenzione secondo cui *"I redditi derivanti da beni immobili, compresi i redditi delle attività agricole o forestali, sono imponibili nello Stato contraente in cui detti beni sono situati"*.

Come si evince dal primo periodo dell'articolo 6, mancando l'avverbio "soltanto", la Convenzione contempla la tassazione concorrente tra gli Stati. A questo punto bisogna richiamare la normativa interna sul punto. Gli articoli 25 e ss., Tuir, nel disciplinare la modalità di tassazione dei redditi fondiari, non prevedono l'applicazione di alcuna ritenuta alla fonte, pertanto il non residente, per liquidare le imposte italiane, dovrà presentare un quadro RB in Italia.

In altri casi, invece, sia la normativa interna sia quella convenzionale prevedono l'applicazione di ritenute. Si pensi, ad esempio, al caso dei dividendi, degli interessi e dei canoni. Le norme interne di riferimento in relazione alle citate tipologie di reddito, sono le seguenti.

Per quanto concerne i canoni, l'articolo 25, D.P.R. 600/1973, ultimo comma, stabilisce che i compensi corrisposti a non residenti a fronte di utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa (canoni) siano soggetti a una ritenuta del 30% a titolo di imposta sulla parte imponibile del loro ammontare. Se, però, i canoni sono relativi a redditi di lavoro autonomo, come previsto dall'articolo 54, comma 8, Tuir, gli stessi beneficiano di una deduzione forfetaria del 25%, riducendo così la ritenuta al 22,5%⁵.

Per quanto concerne gli interessi, l'articolo 26, D.P.R. 600/1973 prevede che sugli interessi la ri-

⁵ La deduzione forfetaria aumenta al 40% se i redditi sono percepiti da soggetti di età inferiore a 35 anni, portando così a una ritenuta effettiva del 18%.

tenuta applicata sia del 26%. La norma riporta ancora la percentuale del 20% vigente fino al 30 giugno 2014. L'aliquota in vigore dal 1° luglio 2014 è del 26% così come previsto dall'articolo 4, comma 1, D.L. 66/2014.

Per quanto concerne i dividendi, invece, l'articolo 27, D.P.R. 600/1973, come per gli interessi, prevede l'applicazione di una ritenuta del 26%.

Anche le disposizioni convenzionali ammettono generalmente l'applicazione di una ritenuta sui citati redditi. L'operatore a questo punto potrà verificare se la Convenzione contro le doppie imposizioni, se presente, prevede l'applicazione di una ritenuta in misura inferiore rispetto a quella nazionale.

Riferimenti normativi

articolo 4 e 23 D.P.R. 600/1973

articolo 4, D.P.R. 322/1998

nota n. 12/649 dell'8 luglio 1980

circolare n. 326/E/1997

nota DRE Veneto 15 giugno 2001 n. 23753

risoluzione n. 199/E/2001

principio di diritto n. 8/2019

risposta a interpello n. 312/2019

Agevolazioni prima casa. Residenza e attività lavorativa: l'una non vale l'altra

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 17200/2019, ha escluso la possibilità di poter godere delle agevolazioni prima casa nell'ipotesi di acquisto dell'immobile nel Comune in cui si svolge l'attività lavorativa, una volta che in atto i contribuenti avevano dichiarato di impegnarsi a stabilire la residenza nel Comune di ubicazione dell'immobile nel termine di 18 mesi dall'acquisto.

Per la Corte, in tema d'imposta di registro "sebbene ciò non sia espressamente richiesto dall'articolo 1, nota II bis, della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986, l'agevolazione c.d. "prima casa" è subordinata alla dichiarazione del contribuente, nell'atto di acquisto, di svolgere la propria attività lavorativa nel Comune dove è ubicato l'immobile (requisito alternativo a quello del trasferimento della residenza anagrafica nello stesso entro 18 mesi), poiché le agevolazioni sono generalmente condizionate a una dichiarazione di volontà dell'avente diritto di avvalersene e, peraltro, l'Amministrazione finanziaria deve poter verificare la sussistenza dei presupposti del beneficio provvisoriamente riconosciuto" e "alla luce del trascritto principio, deve senz'altro escludersi che la medesima agevolazione - originariamente invocata in ragione dell'esistenza di uno specifico presupposto - possa poi essere recuperata in ragione di un differente presupposto una volta che si sia accertato inesistente quello su cui si confidava (Cassazione n. 13850/2017; n. 11265/2016 e n. 3457/2016)".

Pertanto, poiché nel caso in esame è incontrovertito che gli acquirenti si erano limitati a indicare nel rogito, quale esclusivo presupposto per usufruire dell'agevolazione, l'assunzione dell'obbligo (rimasto poi di fatto inadempito) di trasferimento della residenza nel termine normativamente previsto, senza fare menzione alcuna al requisito alternativo del luogo lavorativo (la cui sussistenza e rilevanza sono state sostenute soltanto in sede contenziosa), ne discende la legittimità dell'avviso di liquidazione con il quale l'Amministrazione finanziaria - rilevato il mancato tempestivo trasferimento della residenza anagrafica preannunciato nell'atto di acquisto - ha proceduto alla revoca delle agevolazioni provvisoriamente riconosciute¹.

Preso atto di questo ultimo intervento giurisprudenziale - il cui testo appare netto e chiaro -, dopo aver delineato il quadro normativo di riferimento, in questo nostro intervento vogliamo puntare l'attenzione sulle modalità con cui deve essere richiesta l'agevolazione prima casa sulla base del requisito della sede di lavoro.

Quadro normativo di riferimento

L'agevolazione per l'acquisto della c.d. prima casa è disciplinata dall'articolo 1, comma 1 e nota II-bis, della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986. La normativa prevede una concessione provvisoria al momento della registrazione dell'atto, unito all'assunzione di determinati impegni e condizioni, dichiarati davanti al notaio.

La prima condizione per poter godere delle agevolazioni fiscali è che l'immobile sia ubicato nel Comune in cui l'acquirente abbia o stabilisca entro 18 mesi dall'acquisto la propria residenza o nel Comune nel quale svolga la propria attività, incluse quelle senza remunerazione² (come ad esempio le attività di studio, di volontariato e sportive³).

¹ Cfr. Cassazione n. 2777/2016 e n. 8355/2016.

² Per gli italiani trasferiti all'estero per motivi di lavoro, l'immobile deve essere situato nel Comune dove ha sede o esercita l'attività il datore di lavoro (che può essere anche un soggetto non imprenditore), mentre per i cittadini emigrati l'abitazione può essere la prima casa, ovunque ubicata, nel territorio nazionale. Per il personale in servizio permanente nelle Forze armate e nelle Forze di polizia a ordinamento militare nonché per il personale dipendente delle Forze di polizia a ordinamento civile non è richiesto il requisito della residenza nel Comune ove ubicato l'immobile acquistato (cfr. articolo 66, L. 342/2000).

³ Circolare n. 1/E/1994.

Inoltre, nell'atto di acquisto (o nel contratto preliminare, al fine di usufruire dell'aliquota agevolata sin dagli acconti eventualmente corrisposti⁴) è necessario che l'acquirente dichiari:

- di voler stabilire la residenza nel Comune di acquisto dell'immobile, se non vi si trova già o se in questo non si trova la sede delle sua attività;
- di non essere titolare, esclusivo o in comunione con il coniuge, di diritti di proprietà, usufrutto, uso o abitazione di altra casa di abitazione nel Comune dove è situato l'immobile acquistato;
- di non essere titolare, neppure per quote di comproprietà o in regime di comunione legale, in tutto il territorio nazionale, di diritti di proprietà, anche nuda, o di diritti reali di godimento su altra casa di abitazione acquistata dall'acquirente o dal coniuge con le agevolazioni "prima casa", a partire da quelle previste dalla L. 168/1982 (la titolarità di una sola quota di altra casa, non in comunione con il coniuge, non impedisce l'acquisto agevolato)⁵.

Da ultimo, l'articolo 1, comma 55, L. 208/2015⁶ ha aggiunto, a decorrere dal 1° gennaio 2016, il comma 4-bis alla Nota II-bis, Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986, in forza del quale, qualora un contribuente, titolare di abitazione prima casa, proceda all'acquisto di un'altra abitazione, al nuovo acquisto può applicarsi l'aliquota d'imposta agevolata, a condizione che il vecchio immobile sia alienato entro un anno dalla data del nuovo acquisto agevolato. In caso di mancata alienazione, il contribuente ha l'obbligo di corrispondere la differenza tra l'imposta ordinaria e quella agevolata, maggiorata degli interessi di mora e della sanzione in misura pari al 30% di detta differenza⁷.

L'acquirente decade dai benefici fiscali usufruiti in sede di acquisto dell'immobile se:

- le dichiarazioni previste dalla legge – cioè quelle sopra indicate – sono mendaci;
- non trasferisce la residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile entro 18 mesi dell'acquisto⁸;
- trasferisce, con atto a titolo oneroso o gratuito, l'abitazione prima che sia decorso il termine di 5 anni dalla data di acquisto, a meno che entro un anno non proceda al riacquisto di un altro immobile da adibire a propria abitazione principale.

Non si decade dalle agevolazioni se entro un anno dal trasferimento, a titolo oneroso o gratuito, il contribuente acquista un terreno e, sempre nello stesso termine, realizza su di esso un immobile da adibire ad abitazione principale (cfr. risoluzione n. 44/E/2004)⁹.

In caso di decadenza:

- è dovuta la differenza tra le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura ordinaria e le

⁴ Cfr. Risoluzione n. 187/E/2000.

⁵ La circolare n. 19/E/2001 ha chiarito che la quota posseduta su altra casa di abitazione nell'ambito del territorio comunale non è di ostacolo alla fruizione delle agevolazioni; la quota posseduta è di ostacolo se l'altra quota sia del coniuge, così che sommandole si abbia l'intera proprietà; il precedente acquisto agevolato effettuato da uno dei coniugi in regime di comunione legale è causa di impedimento alla fruizione delle agevolazioni per entrambi i coniugi; l'impedimento sussiste, sempre per entrambi i coniugi, qualora uno soltanto dei 2 risulti titolare esclusivo dei diritti sugli immobili acquistati in regime agevolato e i coniugi effettuino un nuovo acquisto in regime di comunione legale dei beni.

⁶ "L'aliquota del 2% si applica anche agli atti di acquisto per i quali l'acquirente non soddisfa il requisito di cui alla lettera c) del comma 1 e per i quali i requisiti di cui alle lettere a) e b) del medesimo comma si verificano senza tener conto dell'immobile acquistato con le agevolazioni elencate nella lettera c), a condizione che quest'ultimo immobile sia alienato entro un anno dalla data dell'atto. In mancanza di detta alienazione, all'atto di cui al periodo precedente si applica quanto previsto dal comma 4".

⁷ Come chiarito nella circolare n. 12/E/2016, per gli atti conclusi prima del 1° gennaio 2016 non può essere richiesto il rimborso delle eventuali maggiori imposte versate rispetto a quelle che sarebbero state dovute in applicazione delle nuove disposizioni né può essere riconosciuto un credito d'imposta; l'estensione dell'agevolazione prima casa spetta anche nel caso che il nuovo acquisto sia imponibile Iva così come nel caso di nuovo acquisto a titolo gratuito – successione o donazione - (con impegno dell'acquirente nell'atto di donazione o nella dichiarazione di successione di alienare la casa preposseduta entro un anno); il credito di imposta di cui all'articolo 7, L. 448/1998 – concesso ai contribuenti che provvedono ad acquisire, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con le agevolazioni, un'altra casa di abitazione, sempreché anche in relazione al secondo acquisto sussistano le condizioni per beneficiare delle agevolazioni prima casa - spetta al contribuente anche nell'ipotesi in cui proceda all'acquisto della nuova abitazione prima della vendita dell'immobile preposseduto. All'atto di acquisto del nuovo immobile con le agevolazioni prima casa il contribuente potrà, quindi, fruire del credito di imposta per l'imposta dovuta in relazione al nuovo acquisto nel limite, in ogni caso, dell'imposta di registro o dell'Iva corrisposte in occasione dell'acquisizione dell'immobile preposseduto.

⁸ Il mancato trasferimento comporta la decadenza dall'agevolazione anche nell'ipotesi in cui il soggetto ceda l'immobile prima che sia decorso il termine dei 18 mesi. Sul punto, la circolare n. 19/E/2001, aveva già precisato che "la dichiarazione di intento, consistente nella manifestazione della volontà di stabilire la residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile acquistato, espressa nell'atto di trasferimento, costituisce vero e proprio obbligo dell'acquirente sancito con la decadenza dalle agevolazioni. Da tale dichiarazione consegue l'onere per l'acquirente di trasferire effettivamente la residenza, entro il termine di 18 mesi a pena di decadenza, nel Comune in cui è situato l'immobile acquistato e di darne prova all'ufficio spontaneamente o a richiesta". Il trasferimento della residenza nel termine di legge (si veda ordinanza Corte di Cassazione n. 4321/2009) è requisito costitutivo del diritto alla agevolazione; né rilevanza giuridica può essere riconosciuta "alla realtà fattuale, ove questa contrasti con il dato anagrafico, né all'eventuale ottenimento della residenza oltre il termine fissato, essendo quest'ultima presupposto per la concessione del beneficio e trattandosi di normativa agevolativa e quindi di stretta interpretazione (ordinanza n. 24926/2009).

⁹ È richiesto che entro l'anno dall'alienazione venga a esistenza il fabbricato destinato ad abitazione principale. Non è necessario che il fabbricato sia ultimato. È sufficiente che lo stesso entro l'anno venga a esistenza, cioè acquisti rilevanza dal punto di vista urbanistico (deve esistere il rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e deve essere stata completata la copertura).

imposte corrisposte per l'atto di trasferimento, una sanzione pari al 30% delle stesse imposte, e il pagamento degli interessi di mora;

- se la cessione è soggetta a Iva, l'ufficio procederà al recupero nei confronti degli acquirenti della differenza d'imposta non versata (ossia la differenza tra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata), nonché irrognerà una sanzione pari al 30% della differenza medesima, e richiederà il pagamento degli interessi di mora¹⁰.

L'ordinanza della Cassazione n. 6501/2018

La sentenza che si annota – come abbiamo anticipato, secca, netta e decisa – rinvia a precedenti pronunce, fra le quali viene richiamata l'ordinanza della Corte di Cassazione, n. 6501/2018, che ha sostanzialmente fissato 2 principi:

1. la nota 2-*bis*, della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986, prevede, come si desume dal tenore letterale della norma (che utilizza avverbi disgiuntivi), 2 distinti criteri, il primo fondato sulla residenza, e il secondo riferito alla sede di lavoro, al fine di ottenere le agevolazioni previste. Pertanto, l'impegno di trasferire la residenza, da assumere in seno all'atto, e la sanzione di decadenza per il relativo inadempimento, riguardano solo l'acquirente che invochi l'omologo criterio territoriale, e non anche il caso in cui si faccia valere il criterio della sede di lavoro¹¹;

2. sebbene ciò non sia espressamente richiesto dall'articolo 1, nota II-*bis*, della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986, l'agevolazione cd. "prima casa" è subordinata alla dichiarazione del contribuente, nell'atto di acquisto, di svolgere la propria attività lavorativa nel Comune dove è ubicato l'immobile (requisito alternativo a quello del trasferimento della residenza anagrafica nei 18 mesi), poiché le agevolazioni sono generalmente condizionate a una dichiarazione di volontà dell'avente diritto di avvalersene e, peraltro, l'Amministrazione finanziaria deve poter verificare la sussistenza dei presupposti del beneficio provvisoriamente riconosciuto¹².

Infatti, osservano i massimi giudici, pur se il dettato normativo prescrive la dichiarazione in atto – a pena di decadenza – solo in ordine al requisito della residenza e nulla di analogo è previsto in ordine alla sussistenza degli altri requisiti alternativi ai quali è pure subordinato il riconoscimento del requisito "non vi è dubbio alcuno che la prospettazione - nel contesto dell'atto di acquisto - di detto specifico requisito ... non sia surrogabile "a posteriori" a mezzo della dimostrazione dell'esistenza di un qualsivoglia altro tra quelli analogamente previsti, perchè con questi ultimi manifestamente confligge. Risulta evidente che la norma debba necessariamente comprendere anche la diversa dichiarazione di volersi trasferire nel luogo di lavoro. Ciò che conta, dunque, non è il momento conclusivo del procedimento di trasferimento della residenza, ma quello nel quale il contribuente manifesta, con la sua domanda, l'intenzione - poi concretamente realizzata - di ottenere la nuova residenza anagrafica. E invero, non vi sarebbe ragione per l'acquirente di dichiarare l'intenzione di cui si è detto, se egli già godesse del requisito attuale al momento della stipulazione dell'atto, sicchè appare chiaro che la legge ha inteso espressamente imporre la dichiarazione di detta intenzione appunto per escludere - per implicito - la riserva mentale dell'intenzione di avvalersi di requisiti diversi, e in specie di quello dello svolgimento della "attività" (non meglio specificata e da presumersi riferita al lavoro di qualsivoglia specie) sicuramente difficile da indagare a posteriori, ove si volesse supporre che ne basti la rievocazione a ritroso. Dunque, in tanto l'agevolazione può

¹⁰ Cfr. la risoluzione n. 112/E/2012, secondo cui il contribuente che non intende adempiere all'impegno di procedere all'acquisto di un nuovo immobile è tenuto a presentare un'apposita istanza all'ufficio presso il quale è stato registrato l'atto di vendita dell'immobile acquistato con agevolazione prima casa. Con tale dichiarazione il soggetto interessato manifesta espressamente la sua intenzione di non voler procedere all'acquisto di un nuovo immobile entro i 12 mesi e richiede la riliquidazione dell'imposta assolta in sede di registrazione. In questo caso, il contribuente sarà tenuto al versamento della differenza tra l'imposta pagata e quella ordinariamente dovuta, oltre al pagamento degli interessi. Decorso il termine di un anno dall'alienazione dell'immobile senza che il contribuente abbia proceduto all'acquisto di un nuovo immobile ovvero abbia comunicato al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate l'intenzione di non procedere al nuovo acquisto, si verifica la decadenza del beneficio prima casa goduto al momento del primo acquisto. In tal caso, l'interessato può, comunque, beneficiare, in presenza dei requisiti richiesti, dell'istituto del ravvedimento di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997.

¹¹ "Tanto, in consonanza con lo scopo perseguito dall'agevolazione, che consiste nell'incentivare l'investimento del risparmio nella proprietà di una unità immobiliare specificamente nel Comune "di residenza" o "di lavoro" dell'interessato (si veda Cassazione n. 2670/2013)".

¹² In questo caso "la spettanza del beneficio dovrà essere valutata in base all'accertamento sull'effettiva sede di lavoro del contribuente nel Comune ove è ubicato l'immobile compravenduto".

essere riconosciuta, in quanto l'aveute diritto ne faccia esplicita richiesta e opzione in occasione dell'acquisto avanti al notaio; chiamato, quest'ultimo, a raccogliere e riportare in atto le dichiarazioni rilevanti rese gli dalle parti contraenti, nonché ad allegare all'atto stesso tutta la documentazione necessaria per legge o volontà delle parti, nella quale certamente rientra - ai fini dell'ottenimento dell'agevolazione fiscale in oggetto - quella concernente il luogo di svolgimento dell'attività lavorativa dell'acquirente".

Gli Ermellini, quindi, ribadiscono che *"non appare rilevante che tra le dichiarazioni tassativamente richieste dalla disciplina agevolativa di specie non rientri quella partitamente dedicata al luogo di svolgimento dell'attività lavorativa. Posto che la necessità di quest'ultima discende dai principi generali in tema di dichiarazione fiscale e, segnatamente, dalla generale subordinazione dell'agevolazione alla formulazione da parte del contribuente di specifica e inequivoca istanza; avente contenuto di dichiarazione non di mera scienza, ma di volontà, in quanto orientata all'esercizio di un diritto soggettivo".*

Inoltre, la Suprema Corte si preoccupa degli aspetti legati al controllo, rilevando che la natura provvisoria inizialmente attribuibile al riconoscimento dei benefici in questione implica la necessità che l'Amministrazione finanziaria venga posta in condizione di successivamente verificare la sussistenza dei presupposti agevolativi, se e in quanto questi ultimi siano stati dedotti nell'atto prima della sua sottoposizione a registrazione e *"non già, pena l'inevitabile introduzione di elementi di incertezza dell'imposizione, in epoca successiva: Cassazione, sentenza n. 14122/2010 e n. 2777/2016".*

Alla luce del trascritto principio, la Corte esclude che la medesima agevolazione - originariamente invocata in ragione del trasferimento della residenza possa poi essere recuperata in ragione di un differente presupposto una volta che si sia accertato inesistente quello su cui si confidava¹³.

Ulteriori pronunce giurisprudenziali

Pur se va registrato che antecedentemente, con la sentenza n. 26740/2013, la Corte di Cassazione ha riconosciuto la spettanza delle agevolazioni prima casa all'acquirente dell'immobile che insiste nel Comune in cui svolge la propria attività lavorativa, indipendentemente dal fatto che nel rogito l'agevolazione sia stata richiesta per trasferimento di residenza in quel Comune, facendo prevalere la sostanza alla forma, con l'ordinanza n. 21730/2012, ha ritenuto non sufficiente l'atto integrativo, per indicare il luogo di lavoro nel Comune ove è ubicato l'immobile (il requisito deve essere indicato nell'atto del notaio e dimostrato con la presentazione contestuale della documentazione attestante il possesso dei requisiti e l'atto di rettifica doveva comunque essere redatto prima della notifica dell'avviso di liquidazione).

Successivamente, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 8355/2016, ha ritenuto che la richiesta dei benefici fiscali per la prima casa debba essere corredata dall'istanza relativa al luogo di svolgimento dell'attività lavorativa, se alternativo alla residenza.

"... la sua esplicitazione in occasione della stipulazione dell'atto pubblico di acquisto (al quale la legge correla l'imposizione agevolata) deve ritenersi essenziale al fine del riconoscimento dei benefici".

Ancora la Cassazione, con l'ordinanza n. 3457/2016, ha ribadito che la prova della sussistenza dell'attività lavorativa nel Comune dove viene acquistato l'immobile è insufficiente per potere godere del beneficio prima casa, essendo necessaria anche la diversa dichiarazione di volersi trasferire nel luogo di lavoro.

¹³ Cassazione n. 13850/2017; n. 11265/2016 e n. 3457/2016. Nel caso di specie, prosegue la sentenza n. 6501/2018 "è incontrovertito che l'acquirente si sia limitato a indicare in atto, quale esclusivo presupposto di agevolazione, l'assunzione del proprio obbligo (rimasto inadempito) di trasferimento della residenza nel termine di legge; senza fare menzione alcuna del requisito alternativo del luogo lavorativo (la cui sussistenza e rilevanza sono state sostenute soltanto in pendenza del contenzioso), rammentandosi solo 3 anni dopo la notifica dell'avviso di liquidazione di dichiarare i diversi presupposti per il beneficio". Di conseguenza, conformemente a quanto sostenuto dalla CTR, "in assenza di formale richiesta da parte dei contribuenti, nell'atto di acquisto, dell'agevolazione fiscale in base allo specifico e autonomo requisito del luogo di svolgimento dell'attività lavorativa, legittimo deve essere ritenuto l'avviso di liquidazione con il quale l'Amministrazione finanziaria rilevato il mancato tempestivo trasferimento della residenza anagrafica preannunciato nell'atto di acquisto - ha proceduto alla revoca delle agevolazioni provvisoriamente riconosciute (Cassazione n. 2777/2016 e n. 8355/2016). Va infatti qui richiamato l'ormai consolidato orientamento interpretativo secondo cui le agevolazioni in oggetto presuppongono, nel concorso di tutti gli altri requisiti, il tempestivo trasferimento nell'immobile della residenza anagrafica, risultando per contro irrilevante la realtà fattuale (Cassazione n. 10027/2001; n. 10151/2002; n. 1173/2008; n. 1530/2012 e n. 2266/2014)".

Sempre la Suprema Corte, con l'ordinanza n. 23236/2018, ha ritenuto sussistente la decadenza delle agevolazioni nel caso in cui il contribuente non abbia indicato, nell'atto notarile, *"di volere utilizzare l'abitazione in luogo di lavoro diverso dal comune di residenza"*. A tale conclusione è giunta la Suprema Corte, richiamando una propria recente pronuncia (n. 13850/2017) con la quale aveva affermato che *"in tema di beneficio fiscale relativo all'acquisto della prima casa, il contribuente deve invocare, a pena di decadenza, al momento della registrazione dell'atto di acquisto, alternativamente, il criterio della residenza o quello della sede effettiva di lavoro, dovendosi valutare la spettanza del beneficio, nel primo caso, in base alle risultanze delle certificazioni anagrafiche e, nel secondo, alla stregua dell'effettiva sede di lavoro"*.

La posizione dell'Amministrazione finanziaria

Se non viene assolto il requisito dichiarato dalla parte acquirente in atto, dello svolgimento dell'attività lavorativa nel Comune di ubicazione dell'immobile, questi può dichiarare – attraverso un atto integrativo, redatto secondo le medesime formalità giuridiche dell'atto originario, da registrare presso l'ufficio in cui è stato registrato l'originario atto di acquisto - di voler beneficiare delle agevolazioni *"prima casa"* assumendo l'impegno a trasferire la propria residenza nel Comune in cui è sito l'immobile acquistato, nel termine di 18 mesi dall'acquisto agevolato, nell'ipotesi in cui detto termine di 18 mesi risulti ancora pendente. La rettifica può essere effettuata dal contribuente anche in data successiva alla registrazione dell'atto di acquisto, a condizione che non venga arrecato pregiudizio all'attività di controllo svolta dall'ufficio, sempreché l'ufficio competente non abbia già disconosciuto, con apposito avviso di liquidazione, le agevolazioni prima casa rilevando la mancanza del presupposto dello svolgimento dell'attività lavorativa nel Comune in cui è sito l'immobile acquistato.

È questa, in estrema sintesi, la posizione assunta dall'Amministrazione finanziaria nella risoluzione n. 53/E/2017.

La risoluzione che trae origine da un interpello, con il quale l'istante rappresentava di avere acquistato, in data 29 gennaio 2016, un'abitazione ubicata nel Comune di..., chiedendo le agevolazioni prima casa, dichiarando nell'atto di acquisto dell'immobile, di *"svolgere la sua attività prevalente nel Comune ove è indicato l'immobile in oggetto"*. Nella medesima data del 29 gennaio 2016, comunicava al proprio ordine professionale l'apertura di uno studio professionale. Tuttavia, le aspettative lavorative in quel Comune venivano disattese, stante la revoca di un incarico di consulenza continuativa che gli era stato conferito e, pertanto, in data 1° dicembre 2016, il professionista istante comunicava al proprio ordine degli avvocati la chiusura dello studio, dichiarando che lo stesso *"non è mai stato utilizzato in quanto le previsioni professionali sul territorio non si sono realizzate"*.

L'interpellante chiede, quindi, di conoscere se possa conservare i benefici fiscali prima casa fruiti per l'acquisto dell'immobile, provvedendo a integrare la dichiarazione resa nell'originario atto di acquisto e impegnandosi a fissare la propria residenza nel Comune di...

Per l'Agenzia delle entrate, il fatto come descritto, esclude che possa ritenersi assolto il requisito, dichiarato dalla parte acquirente in atto, dello svolgimento dell'attività lavorativa nel Comune di ubicazione dell'immobile.

Tuttavia, considerato che la norma consente, in via alternativa, di beneficiare delle agevolazioni prima casa anche nel caso in cui l'acquirente si impegni a trasferire la residenza nel Comune nel termine di 18 mesi dall'acquisto *"si ritiene che nel caso rappresentato, in cui detto termine di 18 mesi risulta ancora pendente, il contribuente possa dichiarare di voler beneficiare delle agevolazioni prima casa assumendo l'impegno a trasferire la propria residenza nel Comune in cui è sito l'immobile acquistato nel termine di 18 mesi dall'acquisto agevolato. Tale atto, redatto secondo le medesime formalità giuridiche dell'atto originario, deve essere prodotto per la registrazione presso l'ufficio in cui è stato registrato l'originario atto di acquisto"*.

La risoluzione precisa, ancora *"che la rettifica può essere effettuata dal contribuente anche in data successiva alla registrazione dell'atto di acquisto a condizione, tuttavia, che non venga arrecato pregiudizio all'attività di controllo svolta dall'ufficio. Detta rettifica potrà essere, dunque effettuata dal*

*contribuente semprechè l'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente non abbia già disconosciuto, con apposito avviso di liquidazione, le agevolazioni prima casa rilevando la mancanza del presupposto dello svolgimento dell'attività lavorativa nel Comune in cui è sito l'immobile acquistato*¹⁴.

Brevi considerazioni finali

La ricostruzione giurisprudenziale operata porta a concludere che la "dichiarazione di voler trasferire la propria residenza", deve necessariamente comprendere anche la diversa dichiarazione di volersi trasferire nel luogo di lavoro¹⁵.

Tuttavia, i principi espressi nella risoluzione n. 53/E/2017 – allo stato – non sono stati estesi a *contrariis* nei casi opposti, negli stessi termini, in cui il contribuente abbia dichiarato in atto la volontà di voler trasferire la propria residenza, e poi integrato/modificato la propria volontà in ordine al diverso requisito dell'attività lavorativa.

Riferimenti normativi

articolo 1, comma 1 e nota II-bis, della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986
risoluzione n. 53/E/2017

¹⁴ Cfr. la risoluzione n. 105/E/2011, secondo cui l'acquirente che ha dichiarato nell'atto di voler trasferire la residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile acquistato con l'agevolazione prima casa, e si trova, prima della scadenza dei 18 mesi, nelle condizioni di non poter rispettare l'impegno assunto, anche per motivi personali, può revocare la dichiarazione di intenti formulata nell'atto di acquisto dell'immobile, presentando apposita istanza all'ufficio presso il quale è stato registrato l'atto, con la quale revocare la dichiarazione espressa in atto e richiedere la riliquidazione dell'imposta assolta in sede di registrazione. Non si applicano sanzioni. Diversamente, ricorrendone i presupposti, il contribuente potrà eventualmente accedere all'istituto del ravvedimento operoso, beneficiando di una riduzione della sanzione.

¹⁵ La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 13416/2016, ha affermato che ai fini delle agevolazioni "prima casa", lo svolgimento dell'attività lavorativa nel Comune dove si trova l'immobile può avere anche un carattere temporaneo e marginale. A parere degli Ermellini la norma agevolativa richiede soltanto che l'immobile acquistato si trovi nel Comune in cui l'acquirente svolga la propria attività, senza alcuna ulteriore specificazione in ordine al carattere di prevalenza che tale attività debba soddisfare. Nel caso di specie, però, l'Amministrazione finanziaria ha subordinato l'agevolazione allo svolgimento, nel Comune dov'è ubicato l'immobile, dell'attività lavorativa "prevalente", ma così operando – secondo la Corte – ha introdotto un elemento non previsto dalla legge. Gli Ermellini hanno così accolto il ricorso del professionista, riconoscendo l'agevolazione. "... La fattispecie concreta, in definitiva, denoterebbe – secondo la valutazione fattuale offerta dal giudice di merito – l'assenza del requisito legale del trasferimento di attività, riguardato quest'ultimo nei necessari caratteri di sufficiente stabilità e consistenza, atti a fondare l'agevolazione in analogia e corrispondenza di ratio con l'ipotesi alternativa del trasferimento di residenza. Ebbene, questo ragionamento non può trovare condivisione. Esso è infatti basato su un requisito – di prevalenza dell'attività lavorativa svolta nel Comune di ubicazione dell'immobile acquistato in regime agevolato – non richiesto dalla legge; la quale si limita a subordinare il beneficio al fatto che l'immobile sia ubicato nel Comune dove l'acquirente "svolge la propria attività". Va anzi considerato che l'attuale formulazione legislativa significativamente si connota proprio per l'espunzione del requisito di "prevalenza", riferito all'attività lavorativa da svolgersi nel Comune di ubicazione dell'immobile; viceversa previsto dalla previgente disciplina di cui all'articolo 1, comma 7, L. 168/1982. Ne consegue che l'Amministrazione finanziaria, nel subordinare l'agevolazione in oggetto al fatto che l'acquirente svolgesse nel Comune di Anzio un'attività lavorativa prevalente rispetto a quella da lui svolta in altri Comuni, così da colà trarre la maggior capacità reddituale e di sostentamento, ha in realtà introdotto nella fattispecie agevolativa un elemento non (più) previsto dalla legge".

Scadenze del mese di novembre

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° al 30 novembre 2019, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.

In primo piano vengono illustrate, se esistenti, le principali scadenze o termini oggetto di provvedimenti straordinari, mentre di seguito si riportano le scadenze mensili, trimestrali o annuali a regime.

venerdì 15 novembre

Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

Registrazioni contabili

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.

lunedì 18 novembre

Versamento delle ritenute alla fonte

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente: - sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef; - sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente; - sui redditi di lavoro autonomo; - sulle provvigioni; - sui redditi di capitale; - sui redditi diversi; - sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia; - sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

Versamenti Iva mensili e trimestrali

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di ottobre o per il terzo trimestre 2019.

Versamento saldo Iva 2019

Entro oggi i contribuenti che hanno un debito d'imposta relativo all'anno 2018, risultante dalla dichiarazione annuale 2019 e che hanno scelto il versamento rateale a partire dal 16 marzo, devono versare l'ultima rata.

lunedì 25 novembre

Presentazione elenchi Intrastat mensili

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare gli elenchi riepilogativi (Intrastat) delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi rese nel mese precedente nei confronti di soggetti UE.

Perché rendere cartaceo ciò che nasce digitale?

Da oggi c'è **TeamSystem Digital Sign**, la soluzione per firmare elettronicamente i documenti, in piena conformità con le norme eIDAS e in completa sicurezza (Banking Security Level).

Gestisce la **firma qualificata** per documenti come bilanci e contratti e la **firma avanzata** per le dichiarazioni. È prevista inoltre la **firma automatica** qualificata per sottoscrivere documenti come il LUL e la **firma grafometrica**.

TeamSystem Digital Sign è integrata con TeamSystem Studio per l'invio in sottoscrizione dei documenti elaborati dal gestionale di Studio.

Per maggiori informazioni:

www.teamsystem.com/digital-sign