

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

27

3 luglio 2017

Adempimenti dichiarativi delle imprese che hanno effettuato le **"estromissioni" agevolate dei beni**

Lavoratori **impatriati** e **managers**:
l'Agenzia non scioglie tutti i dubbi

Rinunce dei soci ai crediti: la tesi dell'incasso giuridico

Beni immateriali e **oneri pluriennali**:
dal bilancio d'esercizio alla dichiarazione dei redditi

Manovra correttiva 2017:

- definizione delle **liti pendenti** estesa agli enti territoriali
- modifiche alla **mediazione tributaria**

Avvisi di accertamento e atti di riscossione notificabili
via PEC: un volano per il **processo tributario telematico**

Responsabilità solidale nei **contratti di appalto**

Effetti della **transazione fiscale**

Holding passive: elementi di prova
per disconoscere i benefici convenzionali

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale **il fisco** a soli 13,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP

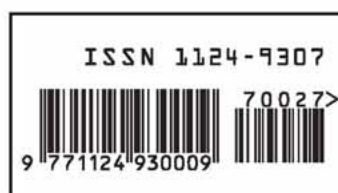


edicola professionale

 Wolters Kluwer

Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLI



Cod. 218102

Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

SOLO PER GLI ABBONATI A **il fisco**

*Nuova App
Edicola Professionale.
Per chi guarda sempre avanti,
l'evoluzione continua.*

 Wolters Kluwer

**Edicola
Professionale**

Consultare le tue riviste in mobilità oggi è ancora più semplice.

Con la **nuova App Edicola Professionale** sfogli ogni articolo de **il fisco**, **Pratica Fiscale e Professionale** e **Rassegna Tributaria**, anche lontano dal tuo ufficio e senza connessione internet.

In un click condividi gli articoli più interessanti con i tuoi collaboratori, oltre ad archivarli e rileggerli quando vuoi, con le tue note e i tuoi commenti.

SCARICA OGGI STESSO LA NUOVA APP.
È COMPRESA NEL TUO ABBONAMENTO.

Scopri di più su edicolaprofessionale.com/app



il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli

Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Dario Deotto

Commercialista in Monfalcone (GO)

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo

Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Massimo Miani

Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Rossella Orlandi

Direttore dell'Agenzia delle Entrate

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Alessandro Sura

Dottore commercialista

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

 **Wolters Kluwer**

Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLI

il fisco

Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2017, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2017 al 31.12.2017 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 30 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164

(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax **06.20.381.253**

Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197 Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Strada 1 Palazzo F6
20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcanton, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l., Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1 - Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori, Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.

Approfondimento

Dichiarazioni

Gli adempimenti dichiarativi delle imprese che hanno effettuato le "estromissioni" agevolate dei beni

di Gianfranco Ferranti 2607

IRPEF

Lavoratori impatriati e *managers*: l'Agenzia non scioglie tutti i dubbi

di Annalisa Raffaella Donesana e Paolo Angelillis 2615

Redditi di impresa

La tesi dell'incasso giuridico alla luce della disciplina delle rinunce dei soci ai crediti

di Giulio Andreani e Angelo Tubelli 2620

Beni immateriali e oneri pluriennali: dal bilancio d'esercizio alla dichiarazione dei redditi

di Luca Gaiani 2627

Processo tributario

Definizione delle liti pendenti estesa agli enti territoriali

di Luigi Lovecchio 2633

Nuove modifiche alla mediazione tributaria: quali le evoluzioni ancora possibili?

di Maria Lembo 2638

Dal 1° luglio 2017 avvisi di accertamento e atti di riscossione notificabili via PEC: un volano per il processo telematico

di Alessandro Mastromatteo e Benedetto Santacroce 2645

Riscossione

Responsabilità solidale nei contratti di appalto ai fini fiscali e contributivi

di Roberto Belotti e Laura Bertozzi 2651

Procedure concorsuali

Effetti della transazione fiscale: cristallizzazione del debito?

di Cristina Faone 2658

Fiscalità internazionale

Progressi in tema di *holding* passive: elementi di prova decisivi per disconoscere i benefici convenzionali

di Giuseppe Ascoli e Massimo Pellicchia 2664

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposte sui redditi - IRPEF - Redditi diversi - Plusvalenze - Indennità dipendenti da procedimenti espropriativi anteriori al 1° gennaio 1989 - Imponibilità

(CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Iacobellis, Est. Iofrida - Ord. n. 10761 del 23 marzo 2017, dep. il 3 maggio 2017) con commento di Stefano Baruzzi 2669

Accertamento - Avviso di accertamento - Accertamento induttivo - Presunzioni gravi, precise e concordanti - Necessità - Stabilimento balneare - Utilizzo di attrezzature in misura superiore a quella indicata nello studio di settore e condizioni meteorologiche favorevoli - Rilevanza

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Virgilio, Est. Esposito - Sent. n. 13561 del 21 dicembre 2016, dep. il 30 maggio 2017) con commento di Gianfranco Antico

2672

Processo tributario - Ricorso per mancata notifica di atto richiamato in estratto di ruolo - Ammissibilità - Termine - Sessanta giorni dal rilascio dell'estratto di ruolo - Sentenza sfavorevole all'Agenzia delle entrate in riferimento alla pretesa tributaria sottostante il ruolo - Impugnazione da parte dell'Ufficio dell'Agenzia delle entrate non evocato in giudizio - Legittimità

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Botta, Est. Stalla - Sent. n. 13584 del 9 maggio 2017, dep. il 30 maggio 2017) con commento di Antonino Russo

2675

Reati tributari - Reati dichiarativi - Profitto del reato - Risparmio economico derivante dal mancato pagamento dell'imposta - Rilevanza - Sanzioni applicabili a seguito della violazione fiscale - Irrilevanza

(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Cavallo, Est. Andreazza - Sent. n. 28047 del 20 gennaio 2017, dep. il 7 giugno 2017) con commento di Ciro Santoriello

2680

Commissioni tributarie

Monitoraggio fiscale - Investimenti o attività finanziarie estere - Obbligo di indicazione nel modulo RW della dichiarazione dei redditi - Brevetti depositati in Italia con validità estesa all'estero - Qualificazione come investimenti o attività finanziarie estere - Esclusione - Obbligo di indicazione nel modulo RW - Insussistenza

(COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di Milano, Sez. XVII, Pres. Lamanna, Est. De Rentiis - Sent. n. 1779 del 12 aprile 2017, dep. il 20 aprile 2017) con commento di Gabriele Sassara

2685

Processo tributario - Impugnazioni - Giudizio di appello - Giudizio di primo grado "cartaceo" - Spedizione del ricorso in appello a mezzo PEC - Giuridica inesistenza della notificazione - Inammissibilità dell'appello

(COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di Firenze, Sez. V, Pres. e Rel. Albini - Sent. n. 1377 del 28 febbraio 2017, dep. il 31 maggio 2017) con commento di Mariagrazia Bruzzone

2689

Imposte sui redditi - IRPEF - Reddito di lavoro autonomo - Contributi previdenziali obbligatori - Deducibilità dal reddito professionale - Sussistenza

(COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Vicenza, Sez. III, Pres. Tomaselli, Est. Forte - Sent. n. 222 del 16 marzo 2017, dep. il 17 marzo 2017) con commento di Alessandro Borgoglio

2692

Rassegna della settimana

a cura di Alessandro Borgoglio

2695

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Cassazione

n. 10761 del 23.03.2017, dep. il 3.05.2017 (Sez. VI civ.-T) (Ord.)	2669
n. 13561 del 21.12.2016, dep. il 30.5.2017 (Sez. trib.)	2672
n. 13584 del 9.5.2017, dep. il 30.05.2017 (Sez. trib.)	2675
n. 28047 del 20.01.2017, dep. il 7.06.2017 (Sez. III pen.)	2680

Commissioni tributarie

Milano, n. 1779 del 12.04.2017, dep. il 20.04.2017 (Sez. XVII)	2685
Firenze, n. 1377 del 28.02.2017, dep. il 31.05.2017 (Sez. V)	2689
Vicenza, n. 222 del 16.03.2017, dep. il 17.03.2017 (Sez. III)	2692

Gli adempimenti dichiarativi delle imprese che hanno effettuato le “estromissioni” agevolate dei beni

di Gianfranco Ferranti (*)

Le imprese che nel 2016 hanno estromesso i beni immobili o mobili registrati dal patrimonio aziendale avvalendosi delle agevolazioni previste dalla Legge di stabilità per il 2016 devono indicare i dati relativi alle operazioni effettuate nelle prossime dichiarazioni dei redditi. Il corretto adempimento di tale obbligo assume rilievo ai fini del perfezionamento delle opzioni. Nel 2016 potrebbero, peraltro, essere state poste in essere assegnazioni o cessioni di beni effettuate sia in base alla Legge di stabilità per il 2016 sia fruendo della proroga stabilita dalla Legge di bilancio per il 2017.

1. Premessa

La Legge di bilancio per il 2017 (1) ha prorogato i termini per avvalersi delle agevolazioni introdotte dall'art. 1, commi da 115 a 120, della Legge di stabilità per il 2016 (2) per:

- l'**assegnazione** e la **cessione ai soci** di società commerciali di persone e di società di capitali dei beni immobili e mobili registrati non strumentali “per destinazione” e per la trasformazione delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione degli stessi beni in società semplici. Si tratta delle operazioni effettuate “successivamente al 30 settembre 2016 ed entro il 30 settembre 2017” (3). Sono stati, quindi, prorogati i termini già previsti per la effettuazione delle operazioni (e per i versamenti), in modo tale da confermare l'efficacia anche di quelle effettuate tra il 1° ottobre e il 31 dicembre 2016;

- l'**estromissione degli immobili strumentali** posseduti dagli imprenditori individuali (4). In tal caso le misure agevolative introdotte dall'art. 1, comma 121, della Legge di stabilità 2016 “si applicano anche alle esclusioni dal patrimonio dell'impresa dei beni ivi indicati posseduti alla data del 31 ottobre 2016, poste in essere dal 1° gennaio 2017 al 31 maggio 2017”. Gli effetti di tali estromissioni decorrono dal 1° gennaio 2017 (5). Si tratta, quindi, della “riapertura” del termine già spirato.

Nei **modelli dichiarativi 2017** le imprese interessate devono indicare i dati relativi alle dette **operazioni effettuate nel corso del 2016**. Si tratta di un adempimento di fondamentale importanza perché l'esercizio dell'opzione per l'applicazione delle dette agevolazioni si perfeziona proprio con l'indicazione nella dichiarazione dei redditi dei **valori dei beni** e dell'**imposta sostitutiva dovuta**.

(*) Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione.

(1) Art. 1, comma 565, della Legge n. 232/2016. Si veda, al riguardo, G. Ferranti, “Prorogate le assegnazioni, cessioni e trasformazioni agevolate e riaperto il termine per la estromissione”, in *il fisco*, n. 2/2017, pag. 107.

(2) Legge 28 dicembre 2015, n. 208.

(3) I versamenti rateali delle relative imposte sostitutive dovranno essere effettuati entro il 30 novembre 2017 e entro il 16 giugno 2018.

(4) Art. 1, comma 566, della Legge n. 232/2016.

(5) I versamenti rateali dell'imposta sostitutiva devono in tal caso essere effettuati entro il 30 novembre 2017 e il 16 giugno 2018.

Approfondimento

Dichiarazioni

Nel 2016 potrebbero, peraltro, essere state poste in essere operazioni effettuate sia in base alla Legge di stabilità per il 2016 sia fruendo della proroga stabilita dalla Legge di bilancio per il 2017, per le quali è prevista una distinta indicazione nel modello, essendo diverse le relative scadenze di pagamento.

L'Agenzia delle entrate ha inoltre chiarito, nella circolare n. 37/E/2016, che se la società ha iscritto al conto economico, a fronte della differenza tra il valore attribuito al bene in sede di assegnazione e il suo valore netto contabile, una **plusvalenza**, la stessa non concorre a formare il reddito d'impresa né la base imponibile dell'IRAP, essendo stata già assoggettata ad imposizione in via sostitutiva. La stessa confluisce **tra le riserve disponibili** ed in caso di distribuzione si applica l'ordinario regime di tassazione ai dividendi. In tal caso occorre, pertanto, effettuare un'apposita variazione in diminuzione nel quadro RF.

2. Gli adempimenti dichiarativi per assegnazioni e cessioni agevolate

I dati relativi alle assegnazioni e cessioni agevolate dei beni ai soci sono richiesti, nelle dichiarazioni dei redditi delle società di capitali e di persone relativi al 2016, nel **quadro RQ**, sezione XXII, righe da RQ82 a RQ85.

Nei **rigli 82 e 83** devono essere, in particolare, indicati, distintamente per i beni immobili e per quelli mobili registrati:

- il **valore normale dei beni assegnati** (colonna 1). Nella circolare n. 26/E/2016 l'Agenzia ha precisato che all'atto dell'estromissione la società può determinare il valore normale degli immobili in misura non inferiore a quella del valore normale o di quello "catastale" di cui al comma 4 dell'art. 52 del Testo Unico dell'imposta di registro e che, quindi, può "essere assunto anche un importo intermedio tra i due predetti valori". Possono essere effettuate "scelte diversificate per immobile assegnato, indipendentemente dal fatto che l'assegnazione agevolata possa riguardare più immobili". Il valore dei beni mobili iscritti in pubblici registri va, invece, sempre individuato in base alle ordinarie disposizioni dell'art. 9, comma 3, del T.U.I.R.;

- il **costo fiscalmente riconosciuto dei beni** (colonna 2), determinato in base all'art. 110, comma 1, lett. b), del T.U.I.R., al netto degli ammortamenti fiscalmente dedotti. Per i beni merce va fatto riferimento alla situazione del magazzino redatta alla data dell'assegnazione con i criteri dell'art. 92 del T.U.I.R. (se non sono valutati in base al metodo del "costo specifico");

- il relativo **differenziale**, positivo o negativo (colonna 3). Se il valore normale o catastale degli immobili non risulta superiore al loro costo

fiscalmente riconosciuto la mancanza di base imponibile sulla quale applicare l'imposta sostitutiva non impedisce di fruire del beneficio.

Nel **riglo 84** vanno distintamente indicati:

- nella colonna 1, la **base imponibile**;
- nella colonna 2 va indicato, barrando la casella, che la società è considerata "**di comodo**". Le società considerate "non operative" o in perdita sistematica in almeno due dei tre periodi precedenti (vanno, quindi, considerati i periodi d'imposta dal 2013 al 2015) devono applicare l'aliquota dell'imposta sostitutiva del 10,5%;
- nelle colonne 3 e 4, l'importo dell'**imposta sostitutiva** prevista, rispettivamente, dalla Legge di stabilità per il 2016 e dalla Legge di bilancio per il 2017. Si è in tal modo inteso monitorare gli importi dovuti in base alle scadenze di pagamento. Ad esempio, per le assegnazioni effettuate entro il 30 settembre 2016 il termine di versamento della prima rata è scaduto il 30 novembre 2016, mentre per quelle effettuate successivamente al 30 settembre 2016 la prima rata va versata entro il 30 novembre 2017. In presenza di più operazioni di assegnazione potrebbero, quindi, essere compilati entrambi i campi. In tali casi le basi imponibili si sommano e dalle istruzioni per la compilazione della sezione in esame si evince che la liquidazione dell'imposta sostitutiva avviene distintamente per ciascun periodo d'imposta.

Si ricorda che l'Agenzia delle entrate ha affermato, nella circolare n. 37/E/2016, che "in presenza dell'**assegnazione agevolata di più beni**, se vengono effettuate sia assegnazioni di beni merce che di altri beni, le componenti negative di reddito, che originano dall'assegnazione di beni merce prendendo a riferimento il valore normale/catastale, devono essere 'utilizzate' per ridurre l'importo di quelle positive sulla quali è applicabile l'imposta sostitutiva. Nel caso in esame, quindi, i componenti positivi saranno assoggettati a imposta sostitutiva al netto dei componenti negativi".

Alla stessa conclusione l'Agenzia è pervenuta anche in caso di cessioni di beni ai soci dalle quali derivano minusvalenze, che possono, quindi, essere utilizzate in diminuzione degli importi delle plusvalenze derivanti dalla cessione o dall'assegnazione di altri beni.

In entrambi i casi si compensano importi assoggettati a tassazione sostitutiva (le plusvalenze) e altri (le minusvalenze) che confluiscono nel reddito a tassazione ordinaria.

Si ritiene, pur in assenza di precisazioni ufficiali al riguardo, che le **minusvalenze** possano essere portate in riduzione dell'imponibile generato nello stesso periodo e, in caso di eccedenza negativa, di quello del periodo d'imposta successivo.

Tali dati sono stati richiesti ai fini dell'esercizio dell'opzione, che si perfeziona, come già evidenziato, con l'indicazione degli stessi nella dichiarazione dei redditi.

L'Agenzia delle entrate ha chiarito, nella risoluzione del 2 maggio 2017, n. 54/E, che l'assegnazione o la cessione di beni immobili da parte delle società di persone resta agevolata anche qualora i relativi dati non siano stati indicati nel quadro RQ di UNICO 2016, se l'effettuazione dell'operazione si desume dal **comportamento concludente del contribuente**.

Il caso esaminato ha riguardato una società di persone posta in liquidazione, che aveva chiuso il periodo di imposta anteriormente al 31 dicembre 2016 e presentato la dichiarazione dei redditi (entro il nono mese successivo a quello in cui ha avuto effetto tale liquidazione) utilizzando il modello dichiarativo relativo al 2015, approvato nel corso del 2016, il cui quadro RQ non conteneva la sezione per esporre i dati della assegnazione/cessione agevolata e la relativa imposta sostitutiva (a differenza del modello relativo alle società di capitali). L'Agenzia ha ricordato che nelle istruzioni ai modelli di dichiarazione viene precisato che, qualora il modello da utilizzare non consenta l'indicazione di alcuni dati, richiesti invece nei modelli approvati successivamente, questi dovranno essere forniti solo a richiesta dell'Agenzia delle entrate. Di conseguenza, l'assegnazione agevolata si è comunque perfezionata attraverso il comportamento concludente del contribuente, dal quale è possibile desumere, in presenza dei requisiti previsti e del versamento dell'imposta sostitutiva dovuta, la volontà di esercitare l'opzione anche se i dati non sono indicati nella dichiarazione. Deve essere in tal caso redatto un **prospetto di raccordo**, contenente i dati relativi ai beni ceduti e all'imposta dovuta, che i soggetti interessati potranno inviare all'Ufficio territorialmente competente oppure conservare ed esibire a richiesta degli organi di controllo.

Nella risoluzione è stato precisato che queste conclusioni si applicano soltanto per i soggetti che si sono trovati nella descritta situazione. Nella generalità dei casi resta, pertanto, indispensabile, per il perfezionamento dell'opzione, l'indicazione dei dati richiesti nella dichiarazione dei redditi.

Nel Mod. UNICO 2016 delle società di capitali era, invece, contenuta l'apposita sezione nella quale potevano essere indicati i dati relativi alle operazioni agevolate effettuate dalle imprese il cui periodo d'imposta era terminato anteriormente al 31 dicembre. Non era, però, possibile, però, evidenziare i differenziali negativi, che potranno essere, pertanto, comunicati con le stesse modalità previste dalla risoluzione n. 54/E/2017.

3. Le trasformazioni agevolate

L'Agenzia delle entrate ha affermato, nella risoluzione dell'8 giugno 2017, n. 66/E, che le plusvalenze realizzate in seguito all'assegnazione agevolata di beni ai soci non possono essere compensate con le minusvalenze realizzate a seguito della **trasformazione agevolata in società semplice**.

È stato, innanzitutto, ricordato che, come detto, la minusvalenza generata per effetto dell'assegnazione di beni diversi da quelli merce non assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa, in base al disposto del comma 1 dell'art. 101 del T.U.I.R., e se realizzata in sede di assegnazione agevolata non può essere portata in abbattimento della base imponibile dell'imposta sostitutiva.

La Legge di stabilità per il 2016 ha stabilito che le **società di gestione immobiliare** che deliberano di trasformarsi in società semplici possono fruire di agevolazioni analoghe a quelle previste per l'assegnazione e la cessione di beni ai soci. Il Consiglio nazionale del Notariato ha affermato, nello studio n. 20/2016, che è possibile fare, a tal fine, riferimento ai parametri richiesti per le immobiliari di gestione dall'art. 4, comma 4, del D.Lgs. n. 147/2015.

I beni che non possono godere dell'agevolazione, in quanto all'atto della trasformazione non possiedono le caratteristiche richieste dalla norma, devono essere assoggettati ad imposizione con i criteri ordinari, configurandosi in tale ipotesi una fattispecie riconducibile alle previsioni dell'art. 85, comma 2, dell'art. 86 e dell'art. 58, del T.U.I.R.

In sede di trasformazione in società semplice, i beni diversi da quelli merce delle c.d. immobiliari di gestione che escono dal regime d'impresa devono essere ricondotti nel novero dei beni destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa individuati dalla lett. c) del comma 1 dell'art. 86 del T.U.I.R.

Coerentemente a quanto previsto in sede di assegnazione dei beni ai soci, l'Agenzia ha, pertanto, affermato che anche in sede di trasformazione agevolata in società semplice la **minusvalenza** realizzata sugli immobili non assuma rilevanza fiscale e non possa, quindi, essere utilizzata per ridurre l'importo delle plusvalenze sulle assegnazioni agevolate sulle quali è applicabile l'imposta sostitutiva.

Per beneficiare dell'agevolazione le società in esame devono avere per oggetto esclusivo o principale la gestione di beni immobili, i quali non rivestono, pertanto, la qualifica di beni merce. La società potrebbe, però, anche aver precedentemente esercitato un'attività "mista", effettuando anche la compravendita di beni merce che potrebbero essere stati assegnati ai

soci prima della trasformazione, dai quali potrebbero essere derivati **differenziali negativi**, che resterebbero deducibili secondo le regole ordinarie. Si ritiene che possa essere in tal caso riconosciuta alla società la possibilità di “compensare” le plusvalenze da assoggettare all'imposta sostitutiva con i detti differenziali negativi.

La DRE del Piemonte ha precisato, nella nota n. 901-535/2016, che in caso di **trasformazione da società di persone commerciale in società semplice** non si determina l'interruzione del periodo d'imposta e si presenta, quindi, un solo Mod. REDDITI SP 2017, compilando il quadro del reddito d'impresa sino alla data in cui ha effetto la trasformazione e i quadri relativi alle diverse categorie reddituali per le attività svolte successivamente.

L'Agenzia delle entrate ha, altresì, affermato, nella risoluzione n. 101/E/2016, che non è in contrasto con le finalità dell'ordinamento tributario e non può essere, quindi, contestata in base al principio dell'abuso del diritto, l'effettuazione di una **scissione societaria** finalizzata alla **successiva trasformazione in società semplice**.

Il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni possedute dai soci è aumentato - come stabilito nel primo periodo del comma 118 - della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva.

Al riguardo si ritiene che vada considerato anche l'importo delle riserve in sospensione d'imposta assoggettate alla detta imposta sostitutiva del 13%. Ciò in quanto, come precisato nella circolare n. 25/E/2007, “l'assoggettamento ad imposta sostitutiva in capo alla società trasformata esaurisce definitivamente il prelievo tributario non solo con riferimento ai plusvalori latenti dei beni costituenti il compendio aziendale, ma anche con riferimento agli utili maturati fino al momento della trasformazione. L'incremento del costo della partecipazione in misura pari agli importi assoggettati ad imposta sostitutiva ha lo scopo di evitare che si produca una doppia imposizione sul medesimo reddito (già tassato in via sostitutiva in capo alla società trasformata) al momento della successiva attribuzione ai soci della società semplice. In altre parole, gli importi assoggettati ad imposta sostitutiva non generano materia imponibile in capo ai soci, verificandosene un riconoscimento fiscale in via indiretta, in termini di incremento

del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione”.

Si ricorda, altresì, che le **riserve costituite prima della trasformazione** hanno lo stesso trattamento previsto dall'art. 170, comma 4, del T.U.I.R. per le riserve della società di capitali trasformata in società di persone costituite prima della trasformazione.

Per le **società di persone** le riserve di utili esistenti anteriormente alla trasformazione sono state assoggettate a tassazione per trasparenza e non si verificano, quindi, effetti impositivi per i soci.

In presenza di **società di capitali** le riserve di utili si considerano, invece, attribuite ai soci al momento della trasformazione e il loro valore contabile è assoggettato ad imposizione in capo agli stessi.

Al riguardo è stato osservato (6) che per i **soci non qualificati** la società semplice dovrebbe applicare la ritenuta alla fonte del 26%, senza obblighi dichiarativi in capo al socio, ma la stessa non è, a questi fini, indicata tra i sostituti d'imposta dall'art. 27 del D.P.R. n. 600/1973 e che la DRE Piemonte, in una risposta resa il 18 maggio 2006, ha ipotizzato, per tale ragione, di considerare tutti i soci alla stregua di soci qualificati.

Appare, in merito, condivisibile la considerazione secondo la quale sarebbe in tali casi opportuno applicare la ritenuta come se i dividendi fossero stati materialmente distribuiti il giorno stesso della trasformazione.

In caso di assegnazione il socio tassa il dividendo in natura emergente dall'attribuzione dell'immobile, ma al netto dell'importo su cui la società ha pagato l'imposta sostitutiva dell'8%. La stessa regola dovrebbe applicarsi in caso di trasformazione agevolata, pur in assenza di chiarimenti ufficiali al riguardo.

Il quinquennio di possesso dell'immobile previsto nell'art. 67 del T.U.I.R. ai fini della eventuale rilevanza fiscale della relativa plusvalenza in capo alla società semplice decorre dal momento dell'acquisto avvenuto *ante*-trasformazione.

4. Le riserve in sospensione d'imposta

Nel **rigo RQ85** vanno indicati:

- nella colonna 1, l'ammontare delle **riserve in sospensione d'imposta** annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società che si trasformano;

(6) Da G. Gavelli - F. Giommoni, “Partecipazioni non qualificate, c'è il nodo della tassazione”, in *Il Sole - 24 Ore* del 12 giugno 2017, pag. 16.